



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

Abuso de Confiança Fiscal

Causas de Exclusão da Ilicitude e da Culpa

Carla Alexandra Pereira de Sá

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor Germano Marques da Silva

Porto

2016

AGRADECIMENTOS

Um agradecimento sincero ao Professor Germano Marques da Silva por ter aceite ser meu orientador nesta dissertação. Pela disponibilidade, pela vontade de partilhar conhecimentos, pela pronta resposta e por me conduzir na direção certa.

Aos meus pais, aos meus tios e à minha prima pelo apoio incondicional e por estarem sempre do meu lado, encorajando-me a nunca desistir dos meus sonhos. Sem eles nada disto seria possível.

À Universidade Católica Portuguesa, a minha casa nestes últimos sete anos, por me ajudar a crescer e me permitir seguir os meus objetivos.

Uma derradeira palavra, sentida, aos meus amigos, pela paciência, pela compreensão, pelo incentivo constante e por me demonstrarem que a amizade verdadeira não cobra nem tem preço.

ÍNDICE

Lista de Abreviaturas.....	III
I. Intróito	1
II. O crime de Abuso de Confiança Fiscal.....	3
1. Nota introdutória: índole tributária do Estado Português	3
2. A linhagem do crime	4
2.1. O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras	5
2.1.1. Redação originária.....	5
2.1.2. A exigência de apropriação.....	7
2.2. O Regime Geral das Infrações Tributárias	9
3. O bem jurídico protegido	13
3.1. Património.....	15
3.2. Confiança.....	15
4. Breve expedição pelo direito estrangeiro.....	16
III. As causas de exclusão da ilicitude e da culpa em direito penal tributário	21
1. A titularidade das receitas tributárias	21
2. Direito de Necessidade	26
3. Estado de Necessidade Desculpante.....	27
4. Conflito de Deveres	29

5. A desculpa e a justificação na doutrina e na jurisprudência	30
5.1. (Breve) olhar sobre a desculpa e a justificação no direito estrangeiro	35
6. Esboço crítico.....	37
IV. Conclusão.....	42
V. Bibliografia	44

LISTA DE ABREVIATURAS

AAFDL	Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa
Ac.	Acórdão
Al.	Alínea(s)
Art.º	Artigo(s)
AT	Administração Tributária
CC	Código Civil (<i>Decreto-Lei n.º 47 344/66, de 25 de novembro</i>)
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Cfr.	Conforme
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (<i>Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro</i>)
CIRE	Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (<i>Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março</i>)
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (<i>Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro</i>)
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (<i>Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro</i>)
CP	Código Penal (<i>Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março</i>)
CPP	Código de Processo Penal (<i>Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de fevereiro</i>)
CRP	Constituição da República Portuguesa (<i>Decreto de 10 de abril de 1976</i>)

CTF	Ciência e Técnica Fiscal
DL	Decreto-Lei
DPEE	Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários
ed.	Edição
<i>i.e.</i>	Isto é
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária (<i>Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro</i>)
n.º	Número(s)
Op. Cit.	Obra citada
p./pp.	Página/páginas
Proc.	Processo
RF	Revista Fiscal
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 05 de junho)
RJIFNA	Regime Jurídico de Infrações Fiscais Não Aduaneiras (<i>Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro</i>)
ss	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
StGB	<i>Strafgesetzbuch</i> (Código Penal alemão)
TC	Tribunal Constitucional
TRC	Tribunal da Relação de Coimbra
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães

TRP Tribunal da Relação de Porto

vd. *vide*

Vol. Volume(s)

§ Parágrafo

I. INTRÓITO

O Direito Penal Tributário, como tónica sensível das metamorfoses sociais, culturais e políticas, repercute as consequências das alterações que começaram a ser delineadas nos anos sessenta¹, aquando da reforma fiscal. A jornada do crime de abuso de confiança fiscal, alvo de exaustivos estudos por parte doutrina, é o reflexo de uma clara tendência evolutiva deste ramo de direito, ditada, por um lado, por razões éticas e, por outro lado, por razões puramente pragmáticas e políticas. Ao longo da sua curta existência, este crime esteve sujeito “às intempéries de sucessivas reformas, suportando contínuas vicissitudes”² e, em virtude disso, sofreu “constantes e profundas metamorfoses”³. As diversas discussões sobre este tema no âmbito do curso de Direito Penal Tributário, bem como obra doutrinal com que nos fomos deparando, levaram-nos a inclinar a nossa atenção sobre esta matéria, apresentando a nossa (humilde) apreciação relativa à aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa na jurisprudência e na doutrina a determinados casos, de modo a atingir soluções enquadradas com a realidade e mais justas em face do caso concreto.

A primeira parte do estudo será de cariz fundamentalmente expositivo, apresentando-se, na nossa opinião, consentâneo com o desígnio do presente projeto, não obstante a escassez do retratado, que pecará, forçosamente, de exiguidade. Partiremos da análise da evolução do crime de abuso de confiança fiscal na experiência jurídica pátria, desde a versão originária do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não

¹Nesta matéria, JOSÉ TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1965, *apud* FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, *O crime de fraude fiscal*, RPCC, n.º 6, janeiro-março 1996, p. 77, nota 7.

²COSTA ANDRADE, *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, DPEE, III, Coimbra Editora, 2009, p. 230.

³COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 230.

Aduaneiras até ao Regime Geral das Infrações Tributárias, dando posteriormente conta do trato das referidas causas.

A subsequente exposição foi pensada de forma a seguir a sequência lógica de acontecimentos, facilitando, assim, a continuidade e comunicabilidade entre matérias.

II. O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

1. NOTA INTRODUTÓRIA: ÍNDOLE TRIBUTÁRIA DO ESTADO PORTUGUÊS

Fazendo um breve excuro pela Lei Fundamental é possível verificar que o legislador teve intenção de criar um sistema fiscal com vários objetivos. São-lhe apontados, como resultado do previsto nos art.º 103.º e 104.º, a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”, a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, a “diminuição das desigualdades”, a “igualdade dos cidadãos” e a “justiça social”, donde se infere a eticização do direito penal. Com efeito, o sistema fiscal não se direciona unicamente para a cobrança de impostos, mas ademais “a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado”⁴.

Acolhemo-nos à lição de CASALTA NABAIS que assevera que os impostos são “o preço que pagamos por ter a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações”⁵. Indissociáveis são, pois, os tributos e as funções sociais do Estado, dado o papel preponderante que os impostos assumem na sociedade portuguesa, sendo a hegemonia

⁴ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, DPEE, II, p. 481.

⁵CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., 2006, p. 135.

destes especialmente ostensiva porquanto é função basilar do Estado a promoção “da pessoa enquanto ser social”⁶.

Donde a imposição de pagar impostos e a indispensabilidade de tutela penal.

Reportando-se à legitimidade das incriminações, GERMANO MARQUES DA SILVA salienta que “todo o crime deve proteger bens jurídicos (sentido político criminal)”⁷, apontando sucintamente como bem jurídico pelejado pela generalidade dos crimes fiscais a “função tributária do Estado”⁸. A intervenção do direito penal é, por conseguinte, legitimada dado que almeja a prossecução de propósitos de justiça equitativa, a fim de assegurar a realização de interesses intrínsecos de toda a comunidade.

Destarte, dada a expressão assumida pelos impostos na sociedade nacional, é incabível a rejeição da dignidade penal, uma vez que apenas através desta é que é possível tutelar adequadamente os desígnios prosseguidos pelo Estado Social.

2. A LINHAGEM DO CRIME

Entendemos que, para melhor compreender o tipo legal em estudo, se exige uma clarificação da sua prosápia na experiência jurídica pátria, desde a versão originária do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras até ao Regime Geral das Infrações Tributárias, de 2001, “diploma que substituiu e unificou os anteriores regimes jurídicos das infrações fiscais, aduaneiras e não aduaneiras”⁹.

⁶GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 51.

⁷*Idem, ibidem*, p. 50.

⁸*Idem, ibidem*, p. 50.

⁹NUNO LUMBRALES, *op. Cit.*, p. 86.

2.1. O REGIME JURÍDICO DAS INFRAÇÕES FISCAIS NÃO ADUANEIRAS

É com o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras que se verifica a primeira codificação de Direito Penal Fiscal português, consagrado pelo Decreto-Lei n.º 90-A/90, de 15 de janeiro. Este diploma marca a automatização do crime de abuso de confiança fiscal, dado que, até então, “a não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte”¹⁰ era equiparada, pelo Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho, a infrações que este diploma credenciava como evasão e fraude fiscal.

2.1.1. REDAÇÃO ORIGINÁRIA

Incriminava o art.º 24.º da versão originária deste diploma como cometendo o crime em estudo “quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário prestação tributária que, nos termos da lei deduziu, não efetuar tal entrega total ou parcialmente será punido (...)” com pena de multa, sem prejuízo da aplicação de pena de prisão no caso de não pagamento desta¹¹.

De uma análise perfunctória da disposição *supra*, é possível depreender que a conduta incriminada se esgotava na não entrega, ainda que parcial, das prestações tributárias enunciadas na norma. Por este motivo, o crime de abuso de confiança fiscal

¹⁰Cfr. a al. f) do n.º 1 do art.º 1 deste diploma.

¹¹Apesar do esforço de sistematização e atualização das infrações fiscais, parte da doutrina considerou que a reforma ficou aquém do desejado. Neste sentido, SILVA DIAS, *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – considerações dogmáticas e político-criminais*, DPEE, II, Coimbra Editora, 1999, p. 240, critica o regime sancionatório, nomeadamente pelo facto de a pena de prisão ser pena subsidiária, em detrimento da pena de multa, consolidando “a ideia de que estamos perante autênticos «delitos de cavalheiros», dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem”.

era – e continua a ser – considerado pela doutrina como um crime omissivo próprio, uma vez que o “ilícito é constituído pela mera omissão da ação descrita no tipo legal”¹².

Simultaneamente, e seguindo a lição de COSTA ANDRADE, o tipo subjetivo exigia conjuntamente o dolo-do-tipo¹³ complementado pelo momento subjetivo, traçado na norma como “intenção de obter para si ou para outrem uma vantagem patrimonial indevida”, o que fazia deste delito um crime de intenção ou de tendência interna transcendente, onde, para se preencher a factualidade típica, era essencial que “o agente almejasse um resultado que, todavia, não tinha de concretizar”¹⁴.

Cumprе ainda esclarecer que o abuso de confiança fiscal era – e é – um crime específico, apesar do termo “quem”, uma vez que nem todas as pessoas o podem cometer. Como preleciona SILVA DIAS, o crime “assenta numa relação jurídica tributária”¹⁵ em que o dever de retenção recai, não sobre o contribuinte originário, mas sim sobre o substituto fiscal¹⁶ que é o devedor das prestações tributárias referidas.

Um breve apontamento a respeito do abuso de confiança previsto no art.º 300.º do Código Penal coetâneo, de 1982, que se afastava expressivamente do seu homólogo na versão originária do art.º 24.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras. Com efeito, o abuso de confiança fiscal não incorporava a exigência de

¹²TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal – Parte Geral. Questões fundamentais. Teoria Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2.ª edição, 2008, p. 553. Neste sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 123; NUNO LUMBRALES, *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14, 2003, p. 86.

¹³Nas palavras de TAIPA DE CARVALHO, a designação dolo-do-tipo consubstancia a “exigência do conhecimento das características ou elementos do facto descrito no tipo legal, e a vontade de realizar este facto”, *Direito Penal...*, op. Cit., p. 320.

¹⁴*O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, DPEE, III, Coimbra Editora 2009, p. 231.

¹⁵*Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais*, CTF, n.º 394, p. 64.

¹⁶Sobre a substituição tributária, nos termos do n.º 1 do art.º 20.º da LGT, esta verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. O n.º 2 deste preceito consubstancia que a substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido. Frise-se que esta definição legal não coincide totalmente com os contornos apontados pela doutrina a esta figura. CASALTA NABAIS, op. Cit., p. 268, salienta, a este propósito, que a lei reconduz o substituto a um retentor de imposto quando, por um lado, é possível haver substituição tributária sem retenção e, por outro lado, pode haver retenção na fonte sem haver substituição tributária.

apropriação, “o momento nuclear e eidético da ação típica”¹⁷ do correspondente comum, o que significava que, para a realização típica “bastava que o agente não entregasse a prestação que estava obrigado a entregar ao credor tributário”¹⁸. Esta omissão foi criticada pela doutrina que reputava que, ao centrar a tipicidade objetiva do abuso de confiança fiscal na não entrega, ainda que parcial, da prestação tributária à Administração Fiscal, se aproximava da contraordenação prevista no art.º 29.º deste diploma, que se reportava à mora na entrega¹⁹. Não obstante, esta exigência viria a ser introduzida em momento posterior pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de novembro, com que arrancou o período seguinte na genealogia do crime.

2.1.2. A EXIGÊNCIA DE APROPRIAÇÃO

A 24 de novembro de 1993 é publicado o referido Decreto-Lei n.º 394/93²⁰, diploma que alterou significativamente o crime de abuso de confiança fiscal que, de acordo com o seu preâmbulo, demandava “uma nova tipificação”. A partir desta data o art.º 24.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras passou a ter a seguinte redação: “quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava obrigado a entregar ao credor tributário será punido (...)”.

Cumpre tecer alguns comentários acerca desta nova ortografia. Desde logo se entende que, para que o agente fosse incriminado, já não bastava a simples não entrega

¹⁷COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 231.

¹⁸SILVA DIAS, *Os crimes...*, op. Cit., p. 64.

¹⁹Neste sentido, SILVA DIAS, *Os crimes...*, op. Cit., pp. 64 e ss.

²⁰Este diploma veio prever a pena de prisão a título principal até cinco anos como pena aplicável aos crimes fiscais. Justifica o legislador esta agravção, no preâmbulo, pela “necessidade de consciencialização do cidadão (...) reforçada pela certeza de que o imposto justo é condição essencial para a prossecução dos objetivos da comunidade”, visto que vários fatores tinham coadjuvado para “o progresso da evasão ilegítima e fraude fiscal”, fenómeno que, se não fosse pelejado eficazmente, criaria “nos contribuintes uma sensação de impunidade que um Estado de direito não pode permitir”. Nas palavras de FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE, *O crime de fraude fiscal*, RPCC, ano 6, fasc. 1.º, pp. 77 e 78, esta agravção constitui o “fecho da abóbada” em resposta aos apelos recorrentes à eticização do direito penal fiscal. Neste sentido, ANABELA MIRANDA RODRIGUES, op. Cit., p. 489, reforça a importância das penas (curtas) de prisão que “basta para satisfazer as exigências de prevenção geral” e especial.

da prestação tributária: tinha que existir a apropriação desta, o que fazia com que este delito se afastasse da versão originária e se aproximasse do seu homólogo comum coevo, posto que em ambas as incriminações estava patente “o sacrifício dos mesmos bens jurídicos: a propriedade e a confiança”²¹. Sobre este assunto, é essencial colocar a tónica nestes dois elementos objetivos do tipo. Apoiamo-nos na lição de SILVA DIAS que assevera que “a quebra da relação de confiança assume relevância típica quando é acompanhada da apropriação da quantidade deduzida ou retida, apropriação que constitui o resultado típico”²². Nestes termos, é necessário que “o agente faça sua a prestação, que a integre na sua esfera patrimonial, à semelhança do que se passa no art.º 205.º do Código Penal”²³. Esta transformação para um crime de apropriação foi louvada pelo Autor “pois contribui para a acentuação da lesão patrimonial como resultado típico e para a delimitação clara relativamente à contraordenação do art.º 29.º”²⁴, frisando as dissemelhanças entre estas duas infrações.²⁵

Nestes termos, para que o agente fosse incriminado pelo crime de abuso de confiança fiscal teria que lesar efetivamente os bens jurídicos favorecidos pela norma, a propriedade e a confiança, isto é, teria que haver a inversão do título da posse (“*animus rei sibi habendi*”) e posterior reivindicação de *dominus* em relação à coisa²⁶. Diversamente, a contraordenação de “falta de entrega” exauria-se nisso mesmo: “na falta de adimplemento tempestivo da obrigação de entrega das somas deduzidas”²⁷.

²¹COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 232.

²²SILVA DIAS, *Os crimes...*, op. Cit., p. 66.

²³*Idem, ibidem*, p. 64.

²⁴*Idem, ibidem*, pp. 64-65.

²⁵Preleciona SILVA DIAS dois critérios de distinção entre crime e contraordenação: critério quantitativo e critério qualitativo. Sustenta o primeiro que a diferença se firma “numa diferença de gravidade que deve ser avaliada e medida em cada caso pelo legislador” pelo que “a distinção entre as duas espécies de infrações se torna puramente formal”. O segundo critério assenta que a “distinção passa no plano do ilícito pela referência dos valores a bens jurídicos mais ou menos cristalizados na ordem social de valores e pela ligação das contraordenações a meras funções sociais, relativas nomeadamente a interesses de controlo da Administração sem ressonância ética imediata”, *Crimes e contraordenações fiscais*, DPEE, II, Coimbra Editora, 1999, pp. 440-441.

²⁶É incontestável que, inicialmente, o agente obtém licitamente a coisa, na sua veste de depositário tributário, se bem que a título temporário com a intenção de a entregar em momento posterior à AT. Neste sentido, ac. do TRP de 19/02/2003, proc. n.º 0141409, Relator ANTÓNIO GAMA, em *dgsi.pt*.

²⁷COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 233.

2.2. O REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O Regime Geral das Infrações Tributárias representa o mais recente marco na genealogia do crime de abuso de confiança fiscal, agora denominado pela frugal expressão *abuso de confiança*²⁸, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Com este diploma operou-se a uma verdadeira revolução ao nível da regulamentação das infrações tributárias, procedendo-se à consubstanciação dos dois regimes pretéritos de infrações (aduaneiras e não aduaneiras), dos crimes contra a Segurança Social, junto com a legislação sobre os impostos especiais sobre o consumo que se encontrava em diplomas avulsos.

O crime de abuso de confiança encontra-se agora tipificado no art.º 105.º, enquadrado no Capítulo III, que diz respeito aos Crimes Fiscais. Nos termos deste artigo, comete o crime quem não entregar²⁹ à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei³⁰ e que estava legalmente obrigado a entregar (n.º 1); prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar (n.º 2); prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente (n.º 3), desde que, tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do

²⁸Indicativo da proteção *sui generis* conferida ao contribuinte (e cidadão) cumpridor, o abuso de confiança constitui um crime público, *i.e.*, o respetivo procedimento criminal não depende de queixa (contrariamente ao que acontece com o seu homólogo comum, p.p. no art.º 205.º do CP). A este respeito escrevem FERNANDO GONÇALVES e MANUEL JOÃO ALVES, *A Prova do Crime – meios legais para a sua obtenção*, Almedina, Coimbra, p. 76, “Nos crimes públicos, o Ministério Público promove oficiosamente e, por sua própria iniciativa, o processo penal. Ou seja, o procedimento criminal depende apenas e só do facto do Ministério Público ter conhecimento, de qualquer forma ou modo, do crime”.

²⁹Em concordância com a «proibição de prisão por dívidas», imposta pelo preceituado no art.º 1.º do Protocolo n.º 4 adicional à CEDH, o legislador assevera de forma expressa na letra do preceito a incriminação da “não entrega” e não propriamente do “não pagamento”. A título meramente exemplificativo, *vd. ac.* do TRP de 12/11/2003, proc. n.º 0313696, Relator FERNANDO MONTERROSO, onde foi sintetizado com pertinência que “o crime de abuso de confiança fiscal consiste em “não entregar” (o que é diferente de “pagar”) à administração tributária a prestação deduzida”, em *dgsi.pt*.

³⁰Somos da opinião que o preceito em estudo integra uma norma penal em branco, uma vez que o seu conteúdo parece indeterminado, não obstante a sanção estar estabelecida. Nas palavras de TERESA BELEZA e FREDERICO COSTA PINTO, *O regime legal do erro e das normas penais em branco*, Almedina, Coimbra, 1999, p. 32, este tipo de normas têm como particularidade o facto de “a sua descrição (ser) incompleta, sendo integrada ou completada por outros instrumentos que podem, ou não, ter natureza normativa”.

prazo legal de entrega da prestação³¹, sempre que o montante do imposto (por declaração³²) seja superior a € 7.500,00. Prazo este que deve ser conjugado com a alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do diploma, que esclarece que tendo “a prestação sido comunicada à administração tributária através da correspondente declaração” o facto só é punível se a prestação não for paga, “acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito”³³.

Reconhece-se que, com o novel regime, o abuso de confiança foi totalmente reconfigurado, aproximando-se da redação originária do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras, por um lado, mas reduzindo a comunicabilidade com do abuso de confiança comum, por outro. Esta nova estrutura típica de incriminação eliminou a exigência de *apropriação*, bastando-se ora a não entrega como conduta típica, mas é de anotar que a exigência de intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, que constava da versão primitiva do predecessor diploma, não foi repristinada.

Esta alteração foi intencional e pretendida pelo legislador. Esclarece o autor do anteprojeto do diploma, GERMANO MARQUES DA SILVA, que “enquanto o anterior art.º 24.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras exigia a apropriação como elemento do crime, a nova redação da norma incriminadora apenas exige a não entrega, afastando-se do correspondente crime de abuso de confiança comum. A alteração foi propositada, mas é de algum modo compensada com a norma do n.º 6 do

³¹Mora qualificada versada como condição de punibilidade, cfr. art.º 105.º, n.º 4.º do RGIT. Ensina PAULO MARQUES, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do Atual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 120, que “as condições de punibilidade são exteriores à conduta típica, as quais o legislador estabelece como indispensáveis para a punibilidade”. Tal asserto implica que o facto apenas se tornará punível se, e quando, as condições se verificarem, o que revela a sua relação direta com o facto – relação esta que não existe com a culpa nem com o tipo de ilícito. Por seu turno, a mora simples é cominada unicamente como contraordenação, nos termos do n.º 1, do art.º 114.º do RGIT.

³²Neste sentido se pronunciou o STJ no ac. de 4/02/2010, proc. n.º 106/01.9IDPRT.S1, Relator RAÚL BORGES, ao observar que “ter-se-ão em conta os valores individuais de cada declaração”, em *dgsi.pt*. Tal asserção tem efeitos práticos nas situações em que, por exemplo, um contribuinte de IVA em regime mensal deixe de entregar durante três meses € 22.500,00 (€ 7.500,00 x 3) não cometerá nenhuma infração fiscal mas, por outro lado, se um contribuinte em regime de IVA trimestral não entregar € 7.501,00 verá a sua conduta criminalizada.

³³GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário...*, op. Cit., p. 246.

art.º 105.º, que não tinha correspondência na legislação anterior”³⁴, número este que viria a ser revogado pelo art.º 115.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro. Acrescenta ainda o Autor que “importava clarificar a norma relativamente ao elemento de apropriação”³⁵ considerando que “quem deduziu e não entregou se apropriou”³⁶, posto que, no fim do ano 2000, quando se está a elaborar o Regime Geral das Infrações Tributárias, a grande parte das discussões que havia nos tribunais era a de saber quando havia (ou não) apropriação. Para colocar termo a esta discussão, o crime foi transformado. Ao mesmo tempo, esta mudança descomplicou a determinação do momento da prática do crime, reconduzindo-o ao termo do prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários (conforme o n.º 2 do art.º 5.º do diploma), uma vez que a apropriação poderia levar a que, em determinadas situações, “se considerasse que a infração se cometia em momento anterior”³⁷.

Por a apropriação não constituir agora um elemento típico do crime, SUSANA AIRES DE SOUSA considera que o crime previsto no art.º 105.º do diploma “corresponde a um crime de mera inatividade”³⁸ e, ainda, a uma omissão pura ou própria”³⁹. Propõe, também, que “o legislador parece ter presumido que a não entrega daquilo que se deduziu no tempo legalmente devido tem por reverso necessário a apropriação dessas quantias”⁴⁰.

Na opinião de ISABEL MARQUES DA SILVA, esta alteração teve um “intuito clarificador”⁴¹ e mais não fez que “verter em letra de lei o entendimento jurisprudencial segundo o qual quem não entrega no prazo a prestação tributária deduzida ou cobrada,

³⁴Notas Sobre o Regime Geral das Infrações Tributárias, Direito e Justiça, 2, 2001, p. 67.

³⁵Idem, *ibidem*, p. 67-68.

³⁶Idem, *ibidem*, p. 67-68.

³⁷NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 87.

³⁸No ac. proferido pelo TRC a 11/03/2009, proc. n.º 24/051IDGRD.C1, Relator RIBEIRO MARTINS, considerou-se que “O crime de abuso de confiança fiscal é um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entrega a prestação tributária devida, haja ou não haja entrega da declaração tributária”, em *dgsi.pt*.

³⁹SUSANA AIRES DE SOUSA, Op. cit., p. 132.

⁴⁰Idem, *ibidem*, p. 132.

⁴¹Regime Geral das Infrações Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º 5, 2.ª edição, 2007, p. 175.

usando-a para um fim diferente do legalmente previsto, dela se apropriou”⁴². Contudo, a doutrina não logra consensos nesta matéria.

NUNO LUMBRALES refere, a propósito da eliminação do elemento apropriação, um “esvaziamento ético do tipo”⁴³ que se enquadra “numa tendência geral (legislativa) do direito penal económico”⁴⁴, estando, todavia, acautelada a eticidade necessária à dignidade penal do comportamento incriminado. O Autor assevera ainda que esta supressão não se deveu a razões dogmáticas mas sim a razões político-criminais, nomeadamente devido ao número reduzido de condenações decretadas pelos tribunais pela prática de crimes económicos e fiscais.

Por outro lado, RUI MORAIS não compreende a razão que possa justificar esta alteração e alvitra que o Regime Geral das Infrações Tributárias configurou o tipo legal deste crime “com uma violência inaudita”⁴⁵, uma vez que o art.º 105.º não faz referência alguma à intenção do agente, bastando “a não entrega do imposto, decorrido o prazo fixado”⁴⁶ para preencher “só por si, os pressupostos do tipo legal de crime”⁴⁷.

Nas palavras de COSTA ANDRADE, “esta nova compreensão do ilícito criminal tem como reverso uma redefinição e uma deslocação da linha da fronteira entre o crime e a contraordenação”⁴⁸, já que, com o novel regime, se acercou perigosamente o crime de abuso de confiança da contraordenação, dado que, um e outro, criminalizam a mera mora, apesar da condição de punibilidade do ilícito criminal constante do n.º 4 do art.º 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Assevera ainda que “do ponto de vista material, não subsiste hoje qualquer diferença entre o crime e a contraordenação”⁴⁹. Com efeito, o Professor preleciona que o legislador de 2001, ao qualificar um facto

⁴²*Idem, ibidem*, p. 175.

⁴³NUNO LUMBRALES, *op. Cit.*, p. 87.

⁴⁴*Idem, ibidem*, p. 87.

⁴⁵RUI MORAIS, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª edição, 2006, pp. 59-60.

⁴⁶*Idem, ibidem*, pp. 59-60.

⁴⁷*Idem, ibidem*, pp. 59-60.

⁴⁸COSTA ANDRADE, *O abuso...*, *op. Cit.*, p. 235.

⁴⁹*Idem, ibidem*, p. 235.

como contraordenação, refuta a dignidade e carência penal deste; não podendo, concomitantemente, atribuir esta dignidade e carência elevando o facto à condição de ilícito criminal, sem violar materialmente o n.º 2 do art.º 18.º da Lei Fundamental. Temos para nós que, por a fronteira entre contraordenação e crime se encontrar hodiernamente esbatida, a supressão do elemento *apropriação* do crime de abuso de confiança dificilmente obterá proteção constitucional.

Igualmente nos parece que remover o elemento *apropriação* conduziu à criminalização (prematura e incoerente) de uma conduta eticamente esvaziada e omissiva que poderia ser punida no âmbito contraordenacional de modo mais célere e congruente, com a vantagem de ser menos dispendiosa para o erário público, demonstrando-se identicamente competente para satisfazer as exigências de prevenção geral e especial.

3. O BEM JURÍDICO PROTEGIDO

Antes de mais, importa-nos explorar os valores e os bens jurídicos protegidos pela criminalização das infrações fiscais, em especial do crime em estudo, o abuso de confiança fiscal.

Relativamente ao objeto de proteção dos crimes fiscais, seja-nos admitido acompanhar de perto a lição de SILVA DIAS que preleciona três grandes modelos. *Brevitatis causa*, um primeiro modelo concede ao bem jurídico uma natureza predominantemente patrimonial e os crimes fiscais são, nestes termos, crimes de perigo ou de lesão. Um segundo modelo confere proteção “com base nos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração”⁵⁰, sendo os crimes qualificados

⁵⁰SILVA DIAS, *Crimes...*, op. Cit., p. 445.

como crimes de desobediência ou formais. O terceiro, e último, modelo é misto⁵¹, produto da conjugação dos anteriores.

Precisando o conceito de *bem jurídico protegido*, refere ANABELA MIRANDA RODRIGUES que os bens merecedores desta proteção “são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias”⁵². Neste sentido, a eticização do direito penal fiscal é, hodiernamente, amplamente assumida, dado que o sistema fiscal não tem apenas como propósito a arrecadação de receitas, mas também a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, a “diminuição das desigualdades”, a “igualdade dos cidadãos” e a “justiça social” (conforme os art.º 103.º e 104.º da Lei Fundamental), tendo em consideração as exigências de financiamento do Estado.

O percurso genealógico analisado *supra* demonstra o relevo que o legislador foi conferindo à defesa dos interesses subjacentes à norma e cuja ofensa se pretende pelear – os interesses da Fazenda Pública. Com efeito, cada vez mais longe vão os tempos (embora não totalmente extintos) em que a fuga aos impostos representava um “mero delito de luvas brancas”⁵³, visto com respeito e admiração e o pagamento dos mesmos era considerado pela mentalidade lusa “um dever menor, nada fundamental, uma imposição a cumprir quando der jeito e a iludir sempre que possível”⁵⁴.

⁵¹Nas palavras de SILVA DIAS, *Crimes...*, op. Cit., p. 445, “O legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na proteção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal”, ainda que a doutrina e a jurisprudência não logrem consensos nesta matéria. A título exemplificativo do modelo misto, *vd. ac. Fixação de Jurisprudência* n.º 8/2010, de 26 de novembro de 2010, Relator o Juiz Conselheiro RODRIGUES DA COSTA, que conclui que “os art.º 105.º e 107.º do RGIT visam a proteção do mesmo bem jurídico - o erário público - a que se agregam valores de verdade e lealdade por parte do cidadão contribuinte”, em *dre.pt*.

⁵²ANABELA MIRANDA RODRIGUES, op. Cit., p. 481.

⁵³*Idem, ibidem*, p. 481.

⁵⁴GERMANO MARQUES DA SILVA, em Nota de Apresentação do livro *Crime...*, op. Cit., PAULO MARQUES, p. 9.

3.1. PATRIMÓNIO

Nas palavras de GERMANO MARQUES DA SILVA, o crime de abuso de confiança fiscal “tutela o sistema fiscal na perspetiva patrimonial: arrecadação dos tributos recebidos ou retidos pelo substituto do imposto”⁵⁵. Desta posição comunga também o Tribunal da Relação de Coimbra que, no acórdão de 10 de novembro de 2010, Relator PAULO GUERRA, assevera que “o crime de abuso de confiança fiscal tem por fundamento a proteção do património do Estado, mediante a tutela e proteção criminal da obrigação da entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse nos Cofres do Estado”⁵⁶. Do mesmo modo se pronunciou o Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão de 4 de dezembro de 2008, Relator HENRIQUE GASPAR, ao argumentar que “Os crimes fiscais, em particular os crimes especiais de “abuso de confiança” (especiais, por referência ao *nomen* homónimo do Código Penal), embora não constituam, na essência, crimes contra o património, especialmente na mais recente descrição típica, mas contra os interesses fiscais ou parafiscais do Estado, participam, em muito, na construção típica e na dogmática, da natureza dos crimes contra o património – aqui no sentido de património público constituído pelo valor e utilidade pública fundamental da integridade das receitas fiscais”⁵⁷.

3.2. CONFIANÇA

A consagração de uma relação fiduciária entre o Estado e os contribuintes é pressuposto da ordem tributária, acarretando, para ambas as partes, a exigência de direitos e deveres. Nesta parte, seja-nos permitido seguir de perto o aresto do Tribunal da Relação do Porto de 14 de dezembro de 2005, Relator LUÍS GOMINHO, que esclarece que, nas situações de crime de abuso de confiança fiscal, “o devedor tributário encontra-

⁵⁵GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal...*, op. Cit., p. 243.

⁵⁶Proc. n.º 67/07.0IDCBR.C1, em *dgsi.pt*.

⁵⁷Proc. n.º 06P4079, em *dgsi.pt*.

se instituído em posição que poderemos aproximar da do fiel depositário⁵⁸⁵⁹, dado que os valores deduzidos devem ser entregues ao credor tributário (o Estado). A norma incriminadora pressupõe, então, a violação de uma relação de confiança do depositário legal perante o seu credor, que se manifesta na não entrega do tributo deduzido no prazo fixado pela lei.

No que à determinação do bem jurídico concerne, cremos que esta passará pela intensificação do princípio da verdade material, nomeadamente através dos deveres de colaboração dos contribuintes para com o Estado. Merecem, por isso, especial destaque as palavras de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA que prelecionam que, enquanto objeto de proteção da norma, não são as receitas fiscais que “presidem como padrão crítico à construção da incriminação, mas antes a violação dos deveres decorrentes da relação estabelecida entre o substituto e a administração fiscal”⁶⁰. Neste sentido, sublinha o Conselheiro ALFREDO SOUSA que, conjuntamente com os deveres gerais do contribuinte ou de terceiros a ele ligados de fornecer esclarecimentos e informações à Administração Fiscal sobre a situação fiscal, “há deveres específicos de verdade, de boa-fé, de confiança, de obediência a ordens legais dos seus agentes”⁶¹ que devem acompanhar o efetivo cumprimento daqueles deveres gerais.

4. BREVE EXPEDIÇÃO PELO DIREITO ESTRANGEIRO.

Dispensamos agora um breve apontamento relativo à abordagem do comportamento criminalizado no crime de abuso de confiança fiscal na legislação de

⁵⁸O art.º 1185.º do CC define *depósito* como sendo o contrato mediante o qual uma das partes entrega à outra uma coisa, que pode ser móvel ou imóvel, para que a guarde e a restitua quando for exigida.

⁵⁹Proc. n.º 0541858, em *dgsi.pt*.

⁶⁰COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, DPEE, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 328.

⁶¹ALFREDO SOUSA, *Direito penal fiscal – Uma prospetiva*, DPEE, II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 169.

três países europeus que, frequentemente, influenciam o legislador pátrio. A análise que se segue propõe-se genérica e concisa, a suficiente para atestar a expressão que as infrações fiscais assumem em ordenamentos europeus próximos ao ordenamento luso, demonstrando as visíveis diferenças no tratamento do comportamento subsumido na incriminação, ditadas por razões estruturais, políticas e culturais.

Em Itália, o ordenamento jurídico prevê, no Título II do Decreto Legislativo n.º 74⁶², de 10 de março de 2000, dois capítulos: no primeiro estão retratados os crimes de fraude fiscal perpetrados através da declaração do imposto; no segundo capítulo especificam-se “os delitos em matéria de documentos e pagamento de impostos”⁶³. O novo diploma procurou enfatizar o caráter pernicioso e ofensivo dos comportamentos subsumidos nas incriminações tipificadas, elegendo como única sanção a pena de privação de liberdade.

Da leitura do segundo Título ressalta que somente são criminalizadas as condutas que acarretem o recurso a mecanismos artificiosos e fraudulentos, tais como a declaração fraudulenta através do uso de faturas ou outros documentos relativos a operações existentes (art.º 2.º, *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*)⁶⁴, a declaração fraudulenta mediante o uso de outros artificios (art.º 3.º, *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*), a declaração infiel (art.º 4.º, *dichiarazione infedele*) e a omissão de declarar (art.º 5.º, *omessa dichiarazione*).

Já em Espanha, e ao contrário do que se verifica em Portugal, o legislador optou por incorporar os crimes fiscais no Código Penal⁶⁵, não obstante as várias propostas da

⁶²A este propósito escreve SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., pp. 152-153, que “o Decreto Legislativo n.º 74 está estruturado em cinco títulos”, resultado de uma reforma ao nível do direito penal tributário. Este diploma propôs-se a cumprir os objetivos traçados no art.º 9.º da Legge n. 205, de 25 de junho de 1999.

⁶³SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 153.

⁶⁴De notar que o art.º 2.º é considerado a norma central para efeitos de disciplina sancionatória penal tributária.

⁶⁵A favor da integração destas normas incriminadoras no CP, pronuncia-se Maria Asuncion RANCAÑO MARTÍN, *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 33, apelando à consolidação da natureza penal de tais preceitos e a decorrente aplicação de princípios de direito penal presentes no Código, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 157, nota 313.

doutrina no sentido de os integrar na *Ley General Tributaria* ou da sua inclusão “numa lei *ad hoc* em conjunto com as sanções fiscais”⁶⁶.

Estão previstos no Código Penal espanhol, no Título XIV do Livro II, os *delitos contra la Hacienda Publica y contra la Seguridad Social*. O art.º 305.º penaliza, a título de *defraudación tributaria*, a conduta de quem defraudar, por ação ou omissão, a Fazenda Pública “*eludiendo el pago de los tributos, cantidades retenidas*” sempre que montante em falta seja superior a € 120.000,00, aplicando-se as penas cumulativas de pena de prisão até 5 anos e pena de multa até ao sêxtuplo daquela quantia.

Quanto à menção do verbo *defraudar* enquanto elemento típico, não obstante ser uma questão controvertida, é de ressaltar que a maioria da doutrina e jurisprudência espanholas seguem a “teoria do engano”, segundo a qual se exige que o prejuízo patrimonial seja causado pelo engano. Neste seguimento, o legislador espanhol pune, nos termos do art.º 305.º, a conduta do substituto fiscal (*retenedor*) que viole “a obrigação de reter⁶⁷, ou de reter e entregar, total ou parcialmente, determinadas quantias a título de imposto”⁶⁸.

Ao nível do elemento subjetivo, o legislador espanhol pune as condutas do agente que aja dolosamente, ainda que com dolo eventual. Sem prejuízo de outras considerações, é razoável deduzir que o *delito de defraudación tributária* pressupõe a existência de consciência e disposição de violar a norma.

Como dá nota Costa ANDRADE, a infração fiscal punida pelo art.º 305.º aproxima-se do crime de fraude fiscal previsto e punido no art.º 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias luso, prelecionando que os crimes do Código Penal espanhol “nada têm em comum com as incriminações constantes do Regime Geral das Infrações Tributárias português sob a rúbrica de Abuso de confiança fiscal (art.º 105.º)”⁶⁹,

⁶⁶SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 157.

⁶⁷O legislador português optou por punir a título de contraordenação a conduta daquele que não proceda à entrega, negligente ou dolosamente, de prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser, nos termos do n.º 4 do art.º 114.º do RGIT.

⁶⁸SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 159.

⁶⁹COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 252.

chamando a atenção para o facto de “a mera não entrega dolosa desacompanhada da apropriação”⁷⁰ não ser criminalmente punida no ordenamento espanhol.

Do lado do direito alemão, a infração sob escrutínio pode ter um enquadramento diferente consoante o caso concreto. Por um lado, nos termos do § 380 da *Abgabenordnung* de 1977 (Código Fiscal alemão), “pratica uma contraordenação quem, com dolo ou negligência, não cumpre ou não cumpre integral e tempestivamente o seu dever de reter e de entregar a prestação tributária” podendo ser punido com pena até € 25.000,00, sob a denominação *Gefährdung der Abzugsteuern* (de cuja tradução se pode ler *colocação em perigo de imposto retido na fonte*). Na doutrina e jurisprudência alemãs emergem como concretizações da hipótese subsumida na norma as situações de um empresário que fez, nos termos legais, as deduções e a comunicação às instâncias tributárias mas, para proceder ao pagamento dos salários dos seus trabalhadores, não procede à sua entrega junto da repartição das Finanças, utilizando esta soma para saldar dívidas da sua empresa⁷¹. Como observa KOHLMANN, esta contraordenação é aplicável a todos os casos que, em razão do regime fiscal, seja imposto ao agente “reter impostos alheios e a entregá-los à administração financeira (...). O caso mais importante é o da dedução, pelo empregador, sobre o salário dos seus trabalhadores”⁷².

De outro modo, o não pagamento integral e tempestivo ou o não pagamento de prestações fiscais retidas com imposição de as entregar ao Estado apenas representa ilícito criminal no âmbito e nos termos da *fraude fiscal* (denominada por *steuerhinterziehung*, prevista no § 370 da *Abgabenordnung*)⁷³. Neste domínio, apenas poderá ser responsabilizado criminalmente àquele que, para além de não entregar às

⁷⁰*Idem, ibidem*, p. 253.

⁷¹Cfr. *idem, ibidem*, pp. 250-251.

⁷²KOHLMANN, Rn. 4, *apud* COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 251, nota 33.

⁷³Breve nota concernente ao tratamento diferente no quadro normativo alemão relativo à segurança social. À semelhança do que se verifica no art.º 107.º do RGIT português, a incriminação germânica basta-se com a simples omissão de pagamento (*vorenthalten*) atempado à Segurança Social, conforme o disposto no § 266 a) do StGB. Na base deste raciocínio encontra-se o “interesse da comunidade de solidariedade na garantia das receitas da segurança social”, cfr. SCHÖNKE/SCHRÖDER/LENCKNER/PERRON, p. 2197, *apud* COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 251, nota 34.

Finanças as quantias devidas nos termos da lei, “mantenha o Fisco em desconhecimento, por falta de comunicação ou por comunicação errada ou incompleta, sobre as prestações a reter ou retidas”⁷⁴.

A terminar, é de destacar que o quadro normativo vigente na Alemanha apresenta um leque de disposições complementares que acabam por determinar a não punibilidade da não entrega quando desacompanhada de apropriação, tal como se verifica “nos casos em que o agente reconhece a dívida, mantém o propósito de pagar e continua a deter condições objetivas para o fazer”⁷⁵.

Após uma breve análise dos ordenamentos explorados parece iniludível que, ao contrário do ordenamento português, a mera não entrega de prestações tributárias deduzidas nos termos legais desacompanhada de apropriação não logra proteção penal. Não obstante, tal comportamento já é punido criminalmente se a conduta do agente for acompanhada de meios artificioso e dissimulados, ainda que não o seja a título de abuso de confiança fiscal, mas, paradigmaticamente, como fraude fiscal. No ordenamento luso, se a conduta deverá ser penalizada a título de fraude fiscal ou de abuso de confiança, é questão que, *brevitatis causa*, não vamos abordar⁷⁶.

⁷⁴COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 251.

⁷⁵*Idem, ibidem*, p. 251. Preleciona o Autor que tal resulta do disposto no n.º 5, do § 266 a) do StGB que prevê que “o tribunal *pode* isentar de pena o agente que, antes do prazo de pagamento ou imediatamente a seguir, assumir por escrito a dívida e o seu montante, e indicar as razões do não pagamento”, mas *deve* absolver o agente que efetue o pagamento em prazo acordado com a segurança social.

⁷⁶Em sentido afirmado, levantam-se, entre nós, as vozes de COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, *As metamorfoses...*, op. Cit., p. 328.

III. AS CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE E DA CULPA EM DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1. A TITULARIDADE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Relativamente à titularidade das receitas tributárias, parece-nos que a questão inicial que se põe é a de saber se as quantias recebidas ou retidas passam a integrar efetivamente o património do substituto tributário ou se, por outro lado, o agente é um mero detentor das quantias pertencentes ao Estado.

A ideia subjacente ao primeiro entendimento conduziria à inconstitucionalidade do crime de abuso de confiança fiscal, já que a incriminação constituiria prisão por dívidas, por violação do preceituado no art.º 1.º do Protocolo n.º 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

O segundo entendimento, que cremos ser o mais correto, corresponde à posição da doutrina dominante. Nesta aceção, o substituto tributário⁷⁷ é equiparado ao fiel depositário, respondendo criminalmente pela violação de deveres impostos pela lei em virtude da qualificação que legal que lhe é imposta, e não pelas dívidas fiscais em si. É,

⁷⁷ Validamente pertinente, a este respeito, é a posição do sujeito passivo de repercussão do imposto. Como preleciona AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 235-236, esta “traduz-se na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para outrem com quem este tem relações económicas”. De igual modo, salienta BRUNO ANTUNES, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 43-44, que se trata de um “fenómeno essencialmente económico, através do qual uma pessoa transfere para outras o sacrifício económico do imposto, característica que será inerente aos impostos indiretos”, tal como sucede no caso paradigmático do IVA (cfr. art.º 2.º do CIVA). Neste sentido, pense-se nos casos em que o vendedor A transmite para o comprador B o imposto (IVA) suportado na sua atividade. Em consonância com esta apreciação, entende-se que o repercutido é o contribuinte de facto (no caso, o comprador B) – em contraposição com o contribuinte de direito (vendedor A) – que, ainda assim, por força do disposto da al. a), do n.º 4 do art.º 18.º da LGT, não é sujeito passivo da relação tributária, sem prejuízo de reclamação, recurso, impugnação ou pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias.

assim, pacificamente aceite que, economicamente, quem suporta o imposto é o sujeito passivo originário e não o substituto tributário, na medida em que o Estado tributa pela capacidade contributiva demonstrada pelo primeiro.

A respeito da retenção na fonte, tem-se entendido que a substituição tributária traduz-se num “procedimento artificial”⁷⁸, adotado pela lei⁷⁹ com o objetivo de acautelar a cobrança das receitas tributárias, “encarregando o empregador de reter o imposto e entregá-lo às finanças”⁸⁰, sendo o “incumprimento destes deveres (próprios) do empregador”⁸¹ que “fundamenta e delimita o regime da responsabilidade tributária”⁸². Esta efetiva-se, na maior parte dos casos, através da já referida substituição tributária⁸³, que mais não é do que a imposição legal a pessoa diferente do contribuinte (o substituto tributário) de certos deveres de colaboração para com a Administração Tributária, com vista a facilitar a liquidação e cobrança de impostos⁸⁴. Surge a figura do substituído que, na sua veste de contribuinte de facto, é formalmente alheio à relação jurídico-tributária, enquanto que o substituto é, por força do disposto no art.º 18.º, n.º 3.º da Lei Geral Tributária, é um sujeito passivo em sentido formal. Estas apreciações são validadas pelo disposto no art.º 28.º da Lei Geral Tributária que estabelece, no seu n.º 1.º, que a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes⁸⁵.

⁷⁸ANA PAULA DOURADO, *Substituição e responsabilidade tributária*, p. 62, *apud* NUNO LUMBRALES, *op. Cit.*, p. 100.

⁷⁹Do mesmo modo, a lei também precisa que só existe repercussão do imposto nas situações por si impostas, resultando destas a eventual responsabilidade penal fiscal e responsabilidade tributária subsidiária.

⁸⁰ANA PAULA DOURADO, *op. Cit.*, p. 62, *apud* NUNO LUMBRALES, *op. Cit.*, p. 100.

⁸¹*Idem, ibidem*, p. 100.

⁸²*Idem, ibidem*, p. 100.

⁸³Neste domínio, distingue-se substituição total e substituição parcial. Veja-se, sobre este tópico, CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. Cit.*, pp. 269 e ss; e RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, Almedina, pp. 191 e ss.

⁸⁴Largos elogios têm sido apontados ao sistema de retenção na fonte. Neste sentido, ver RUI MORAIS, *Sobre...*, *op. Cit.*, pp. 191-192, onde o Autor considera que este mecanismo proporciona comodidade, segurança e simplicidade na cobrança dos impostos.

⁸⁵Nesta linha de pensamento, o ac. do TRP, de 19/02/2003, proc. n.º 0141409, Relator ANTÓNIO GAMA, assevera que “As entidades obrigadas a deduzir ou a reter IRS mostram-se investidas na qualidade de depositárias da prestação tributária e colocadas temporariamente na detenção desta com vista à entrega

Com efeito, a responsabilidade penal do substituto tributário é apenas e só legitimada pela violação (ainda que negligente) de deveres de colaboração e cooperação deste para com o credor tributário, sendo a exceção postulada pelo n.º 3 do art.º 28.º da Lei Geral Tributária justificada em nome da proteção da confiança e da tutela das legítimas expectativas do substituído, a quem não pode ser imputado o erro do substituto na liquidação do imposto devido, “salvo se for impossível ao Estado cobrar os montantes não retidos ao substituto”⁸⁶.

Em resumo, não vemos emergir razões jurídicas ou económicas que nos levem a crer que as receitas tributárias integram o património do substituto, considerando antes que a responsabilidade penal do agente assenta unicamente na violação dos deveres legais que lhe são impostos, apontando, por isso, razão à doutrina que propugna que o substituto tributário não é mais do que um mero detentor e fiel depositário das quantias tributárias liquidadas e cobradas⁸⁷.

Sabendo que o dinheiro é algo absolutamente fungível, levanta-se ainda a questão de saber se as quantias retidas ou devidas podem ou não ser, durante o período em que se encontram na posse do substituto, utilizadas para fins próprios, *i.e.*, diversos da entrega ao Estado. Em referência ao regime pretérito ao Regime Geral das Infrações Tributárias, COSTA ANDRADE nega a apropriação de coisas fungíveis, desde que se verifiquem, concomitantemente, dois pressupostos: “um de índole subjetiva, traduzido no reconhecimento da propriedade alheia ou da sua própria dívida e no propósito de posterior pagamento ou entrega; um segundo momento de natureza objetiva, significando a possibilidade efetiva de realizar a entrega ou o pagamento da dívida”⁸⁸.

ao fisco”. Acrescenta ainda que “O dever de retenção que recai sobre o substituto integra a obrigação tributária principal” e que “Nas situações de substituição a relação de confiança reside no facto de a prestação deduzida ou retida ter sido legalmente confiada à entidade substituta para que ela a devolva posteriormente”, em *dgsi.pt*.

⁸⁶NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 101.

⁸⁷Nesta perspetiva, defendendo que o substituto não é detentor das receitas tributárias mas apenas e só responsável pela sua entrega atempada nos cofres do Estado, ver JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias – Anotado*, p. 588, anotação n.º 5 ao art.º 105.º do RGIT.

⁸⁸COSTA ANDRADE, *O abuso...*, op. Cit., p. 242.

Esta é uma indagação fortemente discutida na doutrina, e não só na nacional, apresentando-se alegações contra e a favor desta. A posição que defendemos relativamente à questão *supra* poderia levar-nos a pensar que as receitas que se encontram na posse da entidade (substituta) seriam meios económicos estranhos à empresa, não obstante o carácter fungível que lhe é inerente, estando vedado, ao substituto tributário, a sua utilização para fins diversos da entrega ao credor tributário. Esta é a posição adotada pela jurisprudência alemã⁸⁹ que considera que as receitas tributárias objeto de retenção constituem “meios economicamente estranhos à empresa” e que, estando o substituto investido no papel de fiel depositário, tais meios não podem ter outro fim senão o da entrega dos mesmos ao Estado, constituindo tal utilização um “comportamento materialmente contrário à lei”⁹⁰, originando “responsabilidade (fiscal) culposa do substituto”⁹¹.

Concordamos com o raciocínio germânico já que, como visto *supra*, entendemos que o instituto da substituição tributária não é mais do que um sistema facilitador de liquidação e cobrança de impostos para posterior entrega dos mesmos nos cofres do Estado, mas daí não retiramos a ilegitimidade do comportamento de entidade substituta que utilize os meios económicos para fins diferentes, desde que atempadamente cumpra a entrega destes ao Fisco. Mais consideramos que, pela natureza fungível das somas em apreço, a nível contabilístico, seria praticamente impossível a fiscalização da sua utilização.

Incontestável é também que a autorização de utilização da pecúnia é apenas admissível durante o tempo que medeia a cobrança do imposto e a obrigação de o entregar ao Estado, mas nunca o incumprimento desta. O substituto é, assim, responsável pelas quantias retidas, suportando o risco do seu descaminho – risco esse

⁸⁹Reputando esta linha de pensamento, manifestam-se HELMUT SPRIEGEL e ANDREAS JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers und der Grundsatz der anteiligen Tilgung*, DStR, 1990, n.º 14, p. 437 e KLAUS TIPKE e WILHELM KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, Kommentar zur AO und FGO, Köln, 1994, p. 36 *apud* ANA PAULA DOURADO, op. Cit., pp. 79-80.

⁹⁰Cfr. ANA PAULA DOURADO, op. Cit., pp. 79 e ss, *apud* NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 102.

⁹¹NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 102.

que aumenta consideravelmente com a utilização de somas que não lhe pertencem “para fins de gestão empresarial”⁹².

Remetemo-nos, agora, a uma das situações arquetípicas mais discutidas, e das que menos consensos logra, na jurisprudência e na doutrina. Atentemos, então, no caso de uma empresa, em situação económica frágil que, por escassez de recursos, não só utiliza os valores retidos a título de prestações tributárias (nomeadamente as prestações de IVA e IRS) para, v.g., para pagar salários dos trabalhadores, comprar equipamentos ou pagar a credores, mas também se abstém de os entregar à Administração Tributária, no prazo legalmente imposto. A motivação subjacente a esta abstinência conduz-nos à questão de saber se pode ser negada a ilicitude a esta conduta, nomeadamente através da aplicação das causas de justificação e exclusão da culpa, dada a própria natureza jurídico-dogmática destas figuras (reflexo da relevância atribuída à motivação subjacente à conduta do agente).

Como fundamento de defesa, a *praxis forense* tem amiudamente recorrido à invocação do direito de necessidade (previsto no art.º 34.º do Código Penal), do estado de necessidade desculpante (visto no art.º 35.º do Código Penal) e o conflito de deveres (contido no art.º 36.º do Código Penal), pelo que se entende perentório analisar estes institutos. É importante atentar que o n.º 1 do art.º 31.º do Código Penal contém uma cláusula geral de justificação que abarca quaisquer outras que venham a ser ponderadas pelos intérpretes de direito, pelo que estas causas justificativas não correspondem a um *numerus clausus*.

O estudo que se segue não se pretende, *brevitatis causa*, exaustivo mas almeja-se completo, de modo a sustentar a reflexão relativa ao tratamento da exclusão da ilicitude no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal, deveras inconvertível e fincado na jurisprudência portuguesa.

⁹²NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 102.

2. DIREITO DE NECESSIDADE

Estabelece o art.º 34.º do Código Penal que *não é ilícito* o facto praticado como meio adequado para afastar um perigo atual que ameace interesses juridicamente protegidos ou de terceiro, quando a situação de perigo não tenha sido criada voluntariamente criada pelo agente (a não ser que se trate de interesses alheios), bem como que o interesse sacrificado seja particularmente inferior relativamente ao interesse que se pretende salvaguardar, conjuntamente com ser razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza do interesse ameaçado.

Na resenha de ROXIN, a metodologia subjacente à ponderação deste instituto “não apela à identificação do bem jurídico mais valioso mas do interesse mais digno de tutela”⁹³. Nesta senda, sintetiza o Autor que, relativamente à ponderação da dignidade de tutela, outros elementos ocupavam um papel destacado, a par do valor dos bens jurídicos em oposição, como, *v.g.*, “a autonomia pessoal do lesado, eventuais deveres especiais, a responsabilidade do agente que se encontra em estado de necessidade, bem como o significado individual dos danos, respetivamente afastado e produzido, para os respetivos interessados”⁹⁴.

Na esteira de FIGUEIREDO DIAS⁹⁵, desde logo cumpre atentar que esta causa de justificação abrange qualquer bem jurídico, seja ele penal ou não, que se encontre em perigo, desde que este seja hodierno. Nota ainda o Autor que a situação de perigo não pode ter sido voluntariamente criada, dado que, caso o tenha sido, deve negar-se a justificação abarcada nesta causa, salvo quando se trate de proteger um interesse de terceiro. Impõe-se também a hegemonia do interesse a proteger em relação ao interesse sacrificado, isto é, se os bens jurídicos em contenda lograrem de proteção penal, o

⁹³ROXIN, *Fest. Jescheck*, p. 466, *apud* COSTA ANDRADE, *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1991, p. 252.

⁹⁴ROXIN, *op. Cit.*, p. 466, *apud*, COSTA ANDRADE, *Consentimento...*, *op. Cit.*, p. 252.

⁹⁵FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal-Parte Geral-Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2012, pp. 415 e ss.

primeiro critério a ter em consideração no juízo hierarquizante são as molduras penais aplicáveis à sua transgressão. No entanto, este não é o único ponto de apoio, destacando-se também a veemência da lesão, a intensidade do perigo e a consideração pela dignidade da pessoa.

Quanto à imposição legal alusiva à preeminência do interesse a proteger, FIGUEIREDO DIAS⁹⁶ professa uma posição que logra a nossa adesão, ao prelecionar que o agente só agirá coberto por esta causa de justificação se a superioridade for clara, inequívoca e indubitável.

Por último, mas não menos relevante, demanda-se a adequação do meio para repelir a ameaça, posto que a ação levada a cabo pelo agente só estará justificada ao abrigo desta norma se, de acordo com a prática comum e com uma ponderação objetiva, for adequada para proteger o interesse em causa.

3. ESTADO DE NECESSIDADE DESCULPANTE

Age *sem culpa* quem praticar um facto ilícito adequado a afastar um perigo atual, e não removível de outro modo, que ameace a vida, a integridade física, a honra⁹⁷ ou a liberdade do agente ou de terceiro⁹⁸, quando não for razoável exigir-lhe, segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente (art.º 35.º, n.º 1 do Código Penal).

O estado de necessidade desculpante, como o estado de necessidade, determina a exclusão da culpa, e pressupõe “uma situação de conflito entre bens jurídicos”⁹⁹, em que

⁹⁶*Idem, ibidem*, pp. 415 e ss.

⁹⁷Crítico da “inclusão da honra no elenco de bens jurídicos cuja situação de perigo é suscetível de desculpar o agente de um facto ilícito”, apresenta-se TAIPA DE CARVALHO. Para mais desenvolvimentos, *vd. Direito Penal...*, op. Cit., pp. 513 e ss.

⁹⁸Diferentemente, o § 35 do StGB, correspondente ao art.º 35.º do Código Penal luso, delimita a proteção legal aos casos em que os bens jurídicos ameaçados sejam do próprio agente, dos seus familiares ou de pessoa próxima ao agente. Por isto, TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, op. Cit., pp. 513-514, critica o facto de “o legislador, pelo menos literalmente, permita a desculpação quando o bem jurídico em perigo pertença a um qualquer terceiro”.

⁹⁹TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, op. Cit., p. 511.

a defesa do bem ameaçado¹⁰⁰ “só é possível mediante o sacrifício de um bem jurídico alheio, quer ao próprio titular do bem em perigo quer ao próprio agente da ação salvadora, quando este agente não é a pessoa cujo bem está em perigo”¹⁰¹. Enumeram-se taxativamente, neste preceito, os bens jurídicos merecedores de tutela, que se reportam exclusivamente à tutela de bens proeminentemente pessoais, do agente ou de terceiro, em ordem de enumeração a ser seguida. É ainda requisito que a ameaça a esses bens seja atual, bem como, a atuação do agente deve ser a única forma eficaz e adequada de a remover¹⁰² e, tendo em conta as circunstâncias, não lhe seja plausível exigir um comportamento distinto¹⁰³.

Entende-se, pois, que outros bens jurídicos (não englobados no preceito), “por regra, não dificultam, de modo importante, a autodeterminação de harmonia com a norma”¹⁰⁴ e daí o n.º 2 do art.º 35.º do Código Penal¹⁰⁵, regime que se traduz num estado de necessidade impróprio, de acordo com o qual predomina o dever de suportar o perigo, sem prejuízo da atenuação especial e da dispensa da pena¹⁰⁶ recortadas na norma.

¹⁰⁰É incontendível que, para que esta causa de desculpação seja admissível, a principal motivação subjacente à conduta do agente seja a de proteger o bem jurídico em perigo, ou seja, no estado de necessidade de desculpação exige-se o *animus salvandi* como elemento subjetivo específico.

¹⁰¹TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, op. Cit., p. 511.

¹⁰²Sem embargo da preferência pelos meios menos lesivos, ainda que imponham certa desvantagem para o agente. E até sem prejuízo de “as circunstâncias serem tais que se imponha sofrer o perigo”, cfr. VÍTOR SÁ PEREIRA/ALEXANDRE LAFAYETTE, *Código Penal – Comentado e Anotado*, Quid Juris, Lisboa, p. 167.

¹⁰³Nesta lógica, e como ensinava CAVALEIRO FERREIRA, *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1987, p. 167, “a desculpabilidade terá lugar quando não seja razoável exigir dele (agente), segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente”.

¹⁰⁴VÍTOR SÁ PEREIRA/ALEXANDRE LAFAYETTE, op. Cit., p. 167.

¹⁰⁵De notar que, no âmbito do n.º 2 do art.º 35 do CP, e ao contrário do que sucede com o n.º 1, não estamos em face de uma causa de exculpação mas, tão só, uma causa de atenuação e dispensa da pena, cfr. FIGUEIREDO DIAS, op. Cit., p. 619.

¹⁰⁶É, todavia, visível o caráter facultativo destas, em conformidade com a letra do preceito. A este propósito, relembram VÍTOR SÁ PEREIRA/ALEXANDRE LAFAYETTE, op. Cit., p. 167, nota 6, que se estas se tratam “dum específico poder-dever”.

4. CONFLITO DE DEVERES

Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas de autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar (art.º 36.º, n.º 1 do Código Penal).

Diferentemente com o que sucede com o estado de necessidade¹⁰⁷ e com o estado de necessidade desculpante, o Código Penal enquadra o conflito de deveres como causa de justificação mas não como causa de desculpa. Nesta disposição contemplam-se as conjeturas em que o agente, confrontado com a impossibilidade de cumprimento concomitante e tempestivo de, pelo menos, dois deveres que sobre ele recaem, opta pelo cumprimento de um em detrimento do outro. Agirá coberto por esta causa de justificação se, sendo possível a hierarquização entre deveres, optar pelo cumprimento do que for manifestamente superior, “por referência aos bens jurídicos protegidos e à importância que aqueles deveres assumem para a pessoa que vinculam”¹⁰⁸; todavia, não sendo possível determinar a hierarquização, não será a sua conduta criminalizada se preferir o cumprimento de um dos deveres em confronto a outro dever conflituante¹⁰⁹. Neste sentido, preleciona TERESA BELEZA que, para que possa ser negada a ilicitude à conduta, o agente não pode ser livre “de escolher entre agir ou não agir”¹¹⁰, já que “é obrigado a agir”¹¹¹, apontando ainda que, para aplicação do conflito de deveres, não é

¹⁰⁷Preleciona TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, op. Cit., p. 518, que “a especificidade do conflito de deveres face ao estado de necessidade está no facto de, no conflito de deveres, a pessoa ser obrigada a cumprir um dos deveres (pois a alternativa seria absurda: já que não pode cumprir os dois, então não cumpre nenhum!), enquanto no direito de necessidade a pessoa tem apenas o direito ou faculdade de praticar a ação salvadora”.

¹⁰⁸Ac. do TRG, de 04/02/2013, proc. n.º 285/11.7IDBRG.G1, Relatora MARIA LUÍSA ARANTES, em *dgsi.pt*.

¹⁰⁹Esta é também a expressão resultante do art.º 335.º do CC relativo à colisão de direitos.

¹¹⁰TERESA PIZARRO BELEZA, *Direito Penal*, AAFDL, Lisboa, 1983, p. 291-292.

¹¹¹*Idem, ibidem*, p. 291-292.

necessário o confronto entre um bem nitidamente superior ao outro, basta que a pessoa “cumpra um dever dentro de uma igualdade de importância”¹¹².

TAIPA DE CARVALHO aponta como critérios de hierarquização dos deveres jurídicos o valor dos bens jurídicos em confronto¹¹³, o da gravidade dos danos¹¹⁴, o grau de perigo¹¹⁵ e, por último, mas não menos importante, o critério da espécie do dever jurídico^{116 117}.

É ainda de salientar que os deveres em defrontação têm que ser deveres jurídicos. Deste asserto resulta que, “em princípio, num hipotético ou real conflito entre um dever jurídico e um dever moral, não há um verdadeiro conflito de deveres”¹¹⁸.

5. A DESCULPA E A JUSTIFICAÇÃO NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA

Findada a análise dos institutos previstos nos art.º 34.º a 36.º do Código Penal, importa agora discutir a posição das obrigações fiscais relativamente às obrigações societárias (salariais ou outras), tendo em conta a situação arquetípica anteriormente descrita. Poderá ser negada ilicitude à conduta do agente a julgar pelas motivações subjacentes?

¹¹²*Idem, ibidem*, p. 291-292. No mesmo sentido, e comungando desta posição, *vd.* TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal–Parte Geral*, II, Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004, p. 249.

¹¹³Segundo este critério, e por via de regra, os bens jurídicos patrimoniais são menos importantes do que os pessoais.

¹¹⁴Neste caso, estando em confrontação danos patrimoniais elevados e danos patrimoniais de indiscutível menor valor, prepondera o dever de praticar o de maior valor.

¹¹⁵Nesta situação, é sintomático o exemplo de, chegando dois sinistrados a um hospital e estando ambos a correr risco de morte, mas em que o risco é mais imediato num paciente do que noutro, deve, na impossibilidade de atendimento concomitante dos dois, ser atendido aquele que não pode esperar mais tempo pela ajuda médica.

¹¹⁶Aqui, na hipótese de os deveres jurídicos em confronto serem iguais, o dever geral de garante (art.º 200 do CP) não prevalece sobre o dever jurídico pessoal de garante (art.º 10.º, n.º 2 do CP).

¹¹⁷TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, op. Cit., pp. 429-431.

¹¹⁸Ressalta o Autor, *idem, ibidem*, p. 423, que assim é “em princípio” dado que não é de excluir, por completo, a possibilidade da existência de um conflito entre um dever jurídico e um dever moral.

A jurisprudência nacional, de forma praticamente unânime, tem decidido pela não aplicabilidade das causas de exclusão da ilicitude e da culpa a situações como a precedentemente referida, especialmente do direito de necessidade e do conflito de deveres, por compreender que não se encontram verificados os requisitos de aplicação destas causas, face à superioridade do dever de pagar impostos em detrimento do dever de pagar salários, com os mais variados argumentos. Reputa a jurisprudência que, os deveres fiscais, *máxime* os impostos, apresentam-se como meios privilegiados ao dispor do Estado para que possa assegurar e prosseguir os interesses económicos e sociais que estão à sua guarda¹¹⁹.

De entre argumentos emerge ainda, não raro, a justificação de que os impostos têm fonte legal, enquanto que os contratos de trabalho têm simplesmente fonte contratual¹²⁰. Com o devido respeito, este argumento é demasiadamente frágil e não merece a nossa adesão. Com efeito, os contratos de trabalho estão, como destaca JÚLIO GOMES, sobre o “escopo protetor da lei laboral”¹²¹, que almeja “proteger uma das partes na relação laboral, a parte geralmente mais débil, o trabalhador”¹²². Destarte, não vemos especial superioridade de fontes entre os impostos e os contratos de trabalho, dado que, ambos têm, na sua base, a lei.

Outro ponto asseverado pela jurisprudência prende-se com a preponderância do pagamento de impostos, cujo incumprimento constitui crime, enquanto que o incumprimento do pagamento de salários ou dívidas a fornecedores não assume tal

¹¹⁹Posição defendida no ac. do STJ de 18/10/2006, proc. n.º 06P2935, Relator ARMINDO MONTEIRO, em *dgsi.pt*.

¹²⁰Esta foi a posição do acórdão do STJ, de 18/06/2003, proc. 02P3723, Relator FRANCISCO DE SÁ, no qual foi firmado que “não se pode admitir como válida a justificação de que o dinheiro foi aplicado no pagamento de salários, ou no pagamento de matérias-primas necessárias à laboração da empresa. É que a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir os contratos”, em *dgsi.pt*. No mesmo sentido, a título de exemplo, veja-se o ac. do TRP, de 20/06/2012, proc. 6651/08.8TAVNG.P1, Relatora MARIA LEONOR ESTEVES, em *dgsi.pt*, em que é afirmado que “as obrigações fiscais têm natureza legal, enquanto que as obrigações para com trabalhadores (ou fornecedores) têm natureza contratual”.

¹²¹JÚLIO GOMES, *Direito do Trabalho – I-Relações Individuais do Trabalho*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 43.

¹²²*Idem, ibidem*, p. 43.

feição¹²³. Para nós, os defensores desta tese desconsideram a nítida proeminência vertida em múltiplos preceitos legais dos créditos laborais e empresariais face aos créditos tributários¹²⁴, de entre os quais se destaca o disposto na alínea c) do art.º 13.º, n.º 3 da Lei n.º 17/86, de 14 de junho, que pune com pena até 3 anos o gerente que, entre outras condutas, “efetuar pagamentos a credores não titulares de créditos com garantia ou privilégio oponível aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a impedir a paralisação da laboração da empresa”. Mais: os créditos emergentes dos contratos individuais de trabalho gozam de privilégios creditórios por força do art.º 12.º deste diploma que, de acordo com este preceito, se graduam antes dos créditos privilegiados nos art.º 747.º e 748.º do Código Civil, entre os quais se encontram os créditos tributários do Estado. “Assim sendo, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 745.º do Código Civil, nem sequer haverá rateio entre uns e outros, prevalecendo claramente os créditos salariais sobre os tributários, que por sua vez prevalecerão sobre os restantes créditos laborais”¹²⁵ nos termos do art.º 747, n.º 1 do Código Civil.

Contrário ao entendimento rígido da jurisprudência manifestou-se o acórdão (inaudito) do 2.º Juízo Criminal do Tribunal de Santarém¹²⁶. Em causa estava um caso, indiscutivelmente extremo, é certo, em que o arguido, em virtude da destruição dos seus bens em incêndios, da doença de que padeceu, da incapacidade profissional do seu filho e do desemprego da sua esposa, recorreu a investimentos e contraiu vários empréstimos para manter a sua atividade profissional e a suportar as suas despesas pessoais, utilizando as quantias retidas a título de IVA. Após análise do caso, o coletivo considerou que se encontravam verificados os requisitos do estado de necessidade, previsto no art.º 34.º do Código Penal, afastado que foi o perigo que recaía sobre bens

¹²³A título de exemplo *vd. ac. TRP*, de 25/03/2009, proc. n.º 0846951, Relatora OLGA MAURÍCIO, em *dgsi.pt*.

¹²⁴Para análise detalhada dos preceitos normativos em causa, *vd. NUNO LUMBRALES*, op. Cit., pp. 106-109.

¹²⁵NUNO LUMBRALES, op. Cit., p. 109.

¹²⁶Ac. de 22/11/2006, proc. n.º 59/05.4idstr, Relator MANUEL MIRANDA PEDRO, disponível em *verbojuridico.com*.

personais, decidindo pelo sobramento da acusação. No que à aplicação das causas vertidas na nossa análise concerne, entende ainda a dita sentença não ver emergir “maiores dificuldades do que aquelas que normalmente surgem (pense-se, por exemplo, na causa da morte em legítima defesa)”.

Também a doutrina tem adotado posições menos inflexíveis, apesar de não unânimes.

Para ISABEL MARQUES DA SILVA o entendimento sufragado pela jurisprudência é, do ponto de vista dogmático, correto mas chama a atenção que tal “não legitima (...) que a questão dogmática sirva de pretexto a que se lavrem afirmações desumanas e quase ofensivas da dignidade das pessoas”¹²⁷. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES concorda igualmente com a posição acolhida pela jurisprudência, acrescentando que os dramas sociais, “a existirem, devem ser solucionados pelo Estado Social”¹²⁸.

Nesta linha, NUNO LUMBRALES destaca que o agente, desprovido de capacidade financeira, que tenha utilizado receitas tributárias em sua posse para pagar dívidas da empresa, desta forma incumprindo o dever de as entregar atempadamente nos cofres do Estado, não atua protegido por nenhuma das causas de exclusão da ilicitude e da culpa. Ainda que considere clara a “prevalência dos créditos laborais sobre os créditos tributários”¹²⁹ plasmada em vários preceitos legislativos, alicerça o seu entendimento no facto de o Estado não pretender aceitar que o substituto fiscal solva as suas dívidas com recursos de um património que não lhe pertence. Note-se que o Autor não deixa de referir o conflito de deveres, causa de justificação que considera ser a mais consentânea, limitando-a na sua aplicação “aos valores efetivamente entregues aos trabalhadores, a título de remuneração, no período em causa”¹³⁰, desde que fosse impossível ao agente

¹²⁷ISABEL MARQUES DA SILVA, op. Cit., pp. 171-174. A título exemplificativo da apatia evidenciada por certas decisões jurisprudenciais, a Autora dá nota do ac. STJ de 15/01/1997, op. Cit., p. 174, nota 513.

¹²⁸CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*, RF, 2006, p. 18.

¹²⁹NUNO LUMBRALES, op. Cit., pp. 106.

¹³⁰*Idem, ibidem*, p. 111.

proceder a qualquer entrega ao Estado, mesmo que parcial, nos 90 dias seguintes ao termo do prazo estabelecido por lei.

Para SUSANA AIRES DE SOUSA está afastado o recurso ao conflito de deveres por considerar que este não é de aplicar quando se esgrimem, por um lado, um dever de ação (v.g. pagamento de salários) e, por outro lado, um dever geral de omissão (não apropriação de valores confiados ao agente com o objetivo de serem entregues ao Estado), sustentando, do mesmo modo, a dificuldade de preenchimento dos pressupostos do direito de necessidade justificante. Quando ao estado de necessidade desculpante previsto no art.º 35 do Código Penal, e embora a Autora saliente que tem dificuldades em considerar que “haja um perigo atual para os bens jurídicos delimitados”¹³¹, não deixa de advogar a eventual aplicação do n.º 2 desta norma e, “verificados os respetivos pressupostos, haver lugar a uma atenuação especial da pena ou a uma dispensa de pena”¹³².

A opinião de FERNANDA PALMA encetou uma análise crítica à jurisprudência, por considerar que os tribunais não dão a devida relevância à realidade “e à insuperabilidade do conflito para o agente”¹³³, refugiando-se, em caso de dúvida, no argumento da hierarquia de valores. A sua crítica é especialmente severa para com o aresto da Relação do Porto de 2 de abril de 2003 no qual foi negada a aplicação das causas de desculpa pelo perigo de contaminação de condutas proibidas que, se “repetidos por cada empresa que se encontrasse em dificuldades financeiras”¹³⁴, inevitavelmente conduziriam à bancarrota da segurança social. A Autora considerou que, com o argumento plasmado neste aresto, se atingiu “a plenitude do menosprezo pela autonomia da desculpa”¹³⁵, esclarecendo que, no plano da desculpa, a questão não deve ser se todas as pessoas, na mesma circunstância, podem adotar o mesmo comportamento, mas sim se podem ser

¹³¹SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 135.

¹³²*Idem, ibidem*, p. 135.

¹³³FERNANDA PALMA, *O princípio da desculpa em Direito Penal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 221.

¹³⁴Proc. n.º 0210027, em *dgsi.pt*.

¹³⁵FERNANDA PALMA, op. Cit., 222.

desculpadas em virtude da causa que determinou a sua ação. Pergunta, ainda, se o não pagamento de salários por causa de falências generalizadas de empresas em situação semelhante não conduziria a Segurança Social à bancarrota¹³⁶.

Na esteira de JAKOBS, JOÃO CURADO NEVES¹³⁷ discorda, por considerar que, não conferir penalização a comportamentos reiterados, conduziria a uma aquiescência de condutas não desejadas pela ordem jurídica. Reitera que, ainda que divulgada a informação de que a conduta continuaria a ser criminalizada, a sua não punição por via da desculpa seria suficiente para encorajar os aspirantes a abusadores de confiança. Prossegue julgando não aplicável o estado de necessidade, por este não almejar a proteção do emprego e respetiva remuneração, não restando às empresas outra saída que não a declaração de falência.

5.1. (BREVE) OLHAR SOBRE A DESCULPA E A JUSTIFICAÇÃO NO DIREITO ESTRANGEIRO

Na doutrina estrangeira também são vários os autores que se têm debruçado sobre estas questões. Por uma questão de comunicabilidade entre os temas em estudo, optamos por abordar os ordenamentos *supra* analisados, sob o Capítulo III, relativamente ao crime de abuso de confiança fiscal.

Discute-se no domínio da lei penal espanhola se o estado de necessidade desculpante ou justificante é (ou não) aplicável ao delito p. e p. no art.º 305.º do CP espanhol. ISAAC MERINO JARA e J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO dão nota que a jurisprudência espanhola tem estado relutante na aplicabilidade do estado de direito de necessidade à conjuntura “de crise empresarial, dificuldades de tesouraria ou de precária situação financeira, pois tais situações são resultado de fatores antecedentes que atraem

¹³⁶*Idem, ibidem*, p. 222, nota 138.

¹³⁷JOÃO CURADO NEVES, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, Lisboa, 2006, p. 718.

paulatinamente o *deficit* e o desequilíbrio económico”¹³⁸ dado que não se consegue, as mais das vezes, provar que “se esgotaram as possibilidades de financiamento externo, ou de obter da Fazenda moratórias ou fracionamento nos pagamentos, ou que os interesses relacionados com a subsistência da empresa, em especial os interesses laborais, dependeriam substancial e principalmente dos impostos em falta”¹³⁹. Sem embargo, MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ e SILVINA BACIGALUPO¹⁴⁰ reputam que não subsistem impedimentos à aplicação do estado de necessidade quando o crime é praticado no seguimento de uma profunda crise económica ou como único meio de contender face a outros comportamentos fraudulentos. Todavia, não negam os obstáculos inerentes à aplicação desta figura em virtude da inflexibilidade dos seus pressupostos.

Também em Itália tem sido rigorosa a discussão, culminando na divisão doutrinal. Enquanto que uma parte da doutrina alvitra que a escassez de liquidez, obstáculo à entrega atempada das prestações tributárias, elide o dolo (*ad impossibilia nemo tenetur*)¹⁴¹, outro setor da doutrina, juntamente com alguma jurisprudência, defendem a integração da situação arquetípica em estudo no conceito de força maior, plasmado no art.º 45 do *Codice Penale*¹⁴², desde que “a impossibilidade se tenha refletido numa situação de falência declarada antes do fim do prazo previsto para o cumprimento da obrigação fiscal”¹⁴³. Averso a este entendimento tem-se manifestado uniformemente a jurisprudência da Secção Penal da *Cassazione* italiana ao considerar

¹³⁸ISAAC MERINO JARA e J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El Delito Fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, pp. 118 e ss *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 133, nota 259.

¹³⁹ISAAC MERINO JARA e J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El Delito Fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, pp. 118 e ss *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, op. Cit., p. 133, nota 259.

¹⁴⁰MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ e SILVINA BACIGALUPO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p.84, *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, *Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos crimes de Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social: o estado da questão na doutrina e na jurisprudência*, 2009, em www.ciidpe.com.ar, p. 7.

¹⁴¹Cfr. GIOVANNI FLORA, *apud* GIAN LUCA SOANA, *I reati tributari*, Milan: Giuffrè, 2005, pp. 280 e 281 *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 8, nota 29.

¹⁴²Cfr. FLAVIA LANCIERI, *Le difficoltà economiche nell'adempimento dell'obbligo tributario: fattispecie penali e sanzioni amministrative*, *Diritto e Pratica Tributaria*, II (1995), pp. 318 e ss *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 8, nota 31.

¹⁴³MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 8.

que a impossibilidade económica, não só não elide o dolo, como também conquista proteção junto das causas de justificação. Não exclui, no entanto, a possibilidade de esta, eventualmente, contribuir para a atenuação geral¹⁴⁴. Uma outra corrente doutrinal hodierna contende “entre atribuir às dificuldades financeiras do obrigado tributário o mero efeito de circunstância atenuante geral¹⁴⁵ ou o efeito excludente do elemento psicológico do dolo^{146,147}”.

Por seu lado, a doutrina alemã tem propugnado a não aplicação do estado de necessidade ou do conflito de deveres ao crime previsto e punido no § 266a do *Strafgesetzbuch* (Código Penal alemão), relativo ao crime contra a segurança social. Apesar disso, aceita, em casos excepcionais, uma causa de inexigibilidade quando a entrega de cotizações causasse uma ameaça para bens jurídicos iminentemente pessoais do agente ou para pessoas próximas deste¹⁴⁸.

6. ESBOÇO CRÍTICO

Não professamos das doudas opiniões dos defensores do perigo de universalização de condutas, que assenta na contaminação de comportamentos, procedendo aqui a argumentação invocada por FERNANDA PALMA. Afinando pelo mesmo diapasão, MANUEL MIRANDA PEDRO tem defendido esta posição, qualificando este argumento de “insuficiente e ilusório”¹⁴⁹. No que às exigências de prevenção geral respeita, a pedagogia judicial não tem alcançado o efeito pretendido. A prova disso

¹⁴⁴Cfr. GIAN LUCA SOANA (nota 49), pp. 280 e 281; MARIO FLORI/ANTONELLA RAPI, *Il reato di omesso versamento di ritenute certificate*, Il Fisco, 32, fasc. 1 (2005), pp. 4966 e 4967 *apud* MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 9, nota 32.

¹⁴⁵Cfr. NICOLA MONFREDA, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milan: Giuffrè/Cose e Come, 2005, p. 128 *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 9, nota 33.

¹⁴⁶ALFONSO CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10-bis del D. Lgs. n.º 74/2000*, Il Fisco, n.º 33, fasc. 1 (2005), pp. 5194 e ss *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 9, nota 34.

¹⁴⁷MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 9.

¹⁴⁸Neste sentido, *vd.* MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 9.

¹⁴⁹*Idem, ibidem*, p. 11.

mesmo é que, volvida mais de uma década desde a data do primeiro aresto na matéria, ainda não foi interiorizada pelos agentes económicos a improcedência da desculpa repetidamente conjurada. “E porquê? Porque a culpa tem um pouco de tudo mas muito pouco de simbólico”¹⁵⁰. Da mesma forma, a doutrina tem replicado que a negação da ilicitude e da culpa não têm, forçosamente, implícita a aprovação do comportamento, mas antes que a conduta não é merecedora de pena¹⁵¹.

Da mesma forma, não se levantam dúvidas quanto à aplicação subsidiária das regras gerais previstas no Código Penal¹⁵² mas parece-nos que a vigência da norma está a ser assegurada através da culpa, o que não é aceitável. Por conseguinte, somos da opinião que, não podendo o agente satisfazer pontual e simultaneamente ambas as obrigações, e utilizando as prestações tributárias não entregues à Administração Tributária na “auto preservação da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores”¹⁵³, a orientação jurisprudencial não se pode furtar à aplicação da lei e, bem assim, das causas que excluem a ilicitude e a culpa previstas na Parte Geral do Código Penal. Ainda que estejam em causa situações verdadeiramente limite, logo que se encontrem preenchidos os requisitos de aplicação das causas, a conduta do agente não deve ser considerada ilícita, em razão do cumprimento justificado de um dever jurídico, ficando, assim, afastada a punição penal. Mais: o papel destas é crucial em alturas de “desmedida expansão da intervenção penal”¹⁵⁴, apresentando-se, validamente, como alternativa à declaração de inconstitucionalidade de vários institutos, nomeadamente por violação do art.º 18.º, n.º 2 da Lei Fundamental.

Para CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, as fatalidades sociais devem ser deslindadas pelo Estado Social mas a falta de pormenorização quanto à forma como tal pode ser

¹⁵⁰*Idem, ibidem*, p. 11.

¹⁵¹Cfr. COSTA ANDRADE, *A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime*, RPCC, 2, pp. 197-198.

¹⁵²Assim dispõe a al. a) do art.º 3.º do RGIT, que determina serem aplicáveis subsidiariamente “quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do CP, do CPP e respetiva legislação complementar”.

¹⁵³SILVA DIAS, *Crimes...*, op. Cit., p. 463.

¹⁵⁴MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 10.

atingido torna a sua tese criticável e ténue. Incumbir, sem mais, o Estado da resolução deste drama poderá criar mais problemas do que soluções. É que as empresas, como agentes estimuladores da economia por excelência, são importantes e inequívocas fontes de receitas tributárias e de postos de trabalho. Entendemos que o Estado não terá qualquer vantagem com a falência de uma empresa que, esporadicamente, não honrou os seus compromissos tributários mas, e antes pelo contrário, seguramente beneficiará com as receitas tributárias futuramente geradas. O pensamento oposto não toma em devida consideração que o Estado, para além de se ver privado do recebimento de impostos, certamente terá ainda que suportar as despesas inerentes a subsídios de desemprego, rendimentos mínimos e outras prestações sociais. Por isto, interrogamo-nos: a proliferação do desemprego¹⁵⁵ originada pela multiplicação de falências, a que se associa a intervenção social do Estado, não levará, no limite, à bancarrota do próprio sistema da Segurança Social?¹⁵⁶

Com isto não afirmamos que a prática do ilícito é legitimada pelas dificuldades económicas inerentes à atividade empresarial mas o que nos parece claro é que os nossos tribunais desconsideraram ou, mais grave, não dão a devida atenção à malha empresarial nacional, maioritariamente constituída por “pequenas empresas em que os seus gerentes em pouco ou nada se distinguem dos seus operários”¹⁵⁷. Todavia, não obstante o dever de apresentação à insolvência por parte do devedor presente no art.º 18 do Código da Insolvência e Recuperação das Empresas¹⁵⁸, a situação merece um

¹⁵⁵A propósito dos reflexos da punição do empresário que, por dificuldades económicas, utiliza valores retidos na fonte, CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCCHI/MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, *Inexigibilidade de Conduta Adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte*, em www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html, relembram que “o desempregado não possui disponibilidade financeira para comprar, portanto, deixa de adquirir bens produzidos por outras empresas. Estas por sua vez, tendem a diminuir sua produção visto não haver consumo, deixando de contratar ou, até mesmo, demitindo seus funcionários para se adequarem à necessidade do mercado”.

¹⁵⁶No mesmo sentido, *vd.* FERNANDA PALMA, *op. Cit.*, p. 222, nota 138.

¹⁵⁷GERMANO MARQUES DA SILVA, *Ética, imposto e crime ou o princípio da moralidade no Direito Penal Tributário*, em www.afp.pt/Conf3-05.doc, *apud* MANUEL MIRANDA PEDRO, *op. Cit.*, p. 11, nota 41.

¹⁵⁸Neste contexto, é imperativo ter também presente a figura do crime de insolvência negligente, *cfr.* o art.º 228.º, n.º 1, al. b) do CP, cuja pena poderá ser agravada em conformidade com os termos do art.º 229.º-A do CP.

tratamento compreensivo, posto que as opções tomadas pelo agente no momento da prática do crime, em determinado local e tempo, são hierarquizadas em função dos princípios ético-sociais que regem a sociedade¹⁵⁹, pelo que estes não podem ser desconsiderados no momento da decisão. É que, entre nós, a apresentação à insolvência, ao invés de ser visto como um “tratamento terapêutico” para empresas em dificuldades, é visto, ainda hoje, com estigma e com sentido pejorativo.

Outrossim, a nosso ver, não procede a argumentação de que a justificação da conduta especificada permite que as empresas incumpridoras auferam vantagens concorrenciais em relação às que vêm desempenhando a sua atividade em conformidade com a lei, dando origem a uma profunda distorção das regras da concorrência. Seguindo de perto a lição de FERNANDA PALMA¹⁶⁰, cremos que, neste contexto, a menção à infração das regras da concorrência é inoportuna porquanto que o que está em causa é o pagamento da retribuição do trabalho.

Por último, mas seguramente não menos importante, é inevitável analisar o direito à retribuição, previsto no art.º 50.º, n.º 1 da Constituição, à luz da Lei Fundamental. De atentar que, em termos de organização da Constituição, este direito precede o dever de pagar impostos, previsto nos art.º 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, e tem índole análoga à dos direitos, liberdades e garantias¹⁶¹, sendo-lhe aplicável o mesmo regime, por força do art.º 17.º da Lei Fundamental¹⁶². Este direito constitucional assegura a todos os trabalhadores uma existência digna¹⁶³, que,

¹⁵⁹Escreve GERMANO MARQUES DA SILVA, *Ética, imposto e...*, op. cit., apud MANUEL MIRANDA PEDRO, op. Cit., p. 11, nota 41, que “o povo não entende como é que o que só é devido porque é ‘imposto’ possa prevalecer juridicamente sobre o que é devido por imposição moral”.

¹⁶⁰FERNANDA PALMA, op. Cit., p. 221, nota 137.

¹⁶¹Sublinha GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 407, que o papel preponderante dos DLG é a salvaguarda da pessoa, assim como da sua dignidade, face a poderes políticos e demais esquemas coativos.

¹⁶²A este propósito, JORGE BACELAR GOUVEIA, *A inconstitucionalidade da discriminação remuneratória das carreiras médicas prestadas em tempo completo*, Novos Estudos de Direito Público, Lisboa, 2002, pp. 434 e 435, relembra que é no “domínio laboral que a cláusula de abertura a direitos fundamentais atípicos encontra um dos seus mais férteis campos de atuação”.

¹⁶³Como prelecionam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição Portuguesa Anotada*, II, Coimbra Editora, 2006, pp. 53 e 54, “ao basear a República na dignidade da pessoa humana, a Constituição explicita de forma inequívoca que o ‘poder’ ou ‘domínio’ da República terá de assentar em

numa leitura conjugada com o disposto no art.º 1.º do diploma¹⁶⁴, se traduz em garantir condições de vida, do próprio agente ou dos seus familiares, coadunáveis com a evolução social e económica. Ademais, MIGUEL CARMO¹⁶⁵ destaca que o direito à retribuição do trabalho está prescrito em preceitos europeus e internacionais, como sejam o art.º 7.º do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, o art.º 23.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e o art.º 4.º, al. 1 da Carta Social Europeia.

dois pressupostos (...): (1) primeiro está a pessoa humana e depois está a organização política; (2) a pessoa é sujeito e não objeto, é fim e não meio das relações jurídico-sociais”.

¹⁶⁴Refere este preceito que a República Portuguesa se baseia na dignidade da pessoa humana e, subsequentemente, na vontade popular.

¹⁶⁵MIGUEL CARMO, *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, I, 2010, p. 880.

IV. CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo fomos apresentando as nossas convicções, cumprindo agora denotar uma precípita ultição.

As inúmeras e reestruturantes revisões de quem tem sido alvo o crime de abuso de confiança fiscal esbateram os seus traços iniciais e refletem a complexidade inerente ao tipo legal. Em 2001, o Regime Geral das Infrações Tributárias protagonizou uma verdadeira reforma ao nível da regulamentação das infrações tributárias, de entre as quais se destaca a novel redação do art.º 105.º, que se aproximou da formulação originária do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras mas que se distanciou do abuso de confiança comum, ainda que o elemento *apropriação* não tenha sido repristinado. Para nós, esta remoção conduziu a uma criminalização precoce de uma conduta eticamente neutra, que seria eficazmente punida no plano contraordenacional, de modo mais alígero e conveniente, dado que as exigências de prevenção penal se encontram visivelmente atendidas com o peso da justiça que incide sobre o agente no momento da audiência de julgamento.

Embora a conduta do agente, no papel de fiel depositário, subsumida na incriminação do crime de abuso de confiança fiscal seja indiscutivelmente contrária à lei, e este plenamente responsável, a aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa não foi afastada pelo legislador. Não obstante a sua aplicação ser limitada a casos limite, dadas as especificidades inerentes a estas figuras, nomeadamente quanto ao preenchimento dos seus pressupostos, a propensão jurisprudencial falha no julgamento dos pressupostos em estudo e, da mesma maneira, refugia-se num aparente dogma inabalável, apoiando-se em justificações intransigentes e irreduzíveis, que a conduz a conclusões erradas e, por isso, desajustadas com a realidade. Assim como ignora os

princípios estruturantes da sociedade, influenciadores do comportamento do agente, que têm que ser tidos em consideração no momento da decisão.

Com isto não queremos afirmar que as dificuldades económicas legitimam, *per si*, a prática do ilícito. Estas são inerentes ao risco da atividade empresarial e é assim que devem ser analisadas. O que cremos, em suma, é que no caso conjeturado de uma empresa que, por dificuldades económicas transitórias, não tem meios de proceder ao pagamento simultâneo dos salários dos seus trabalhadores e à entrega das quantias tributárias retidas e opta por cumprir a primeira, não se poderá abduzir, *in limine*, e em casos indiscutivelmente extremos, o cenário de aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa, apresentando-se especialmente consentânea a aplicação do conflito de deveres, desde que ponderadas as circunstâncias concretas de cada caso e verificados os seus pressupostos. Em confronto estariam dois deveres de ação: o dever de proceder à entrega de quantias retidas a título de imposto nos cofres do Estado estaria em conflito com o dever de proceder ao pagamento de certas imposições laborais. Após ponderação, a justificação emprestada por esta causa poderá levar à conclusão de que o pagamento dos salários constitui um dever legal superior ou igual ao dever sacrificado, *máxime* a entrega das prestações tributárias, pelo que o comportamento do agente é lícito e assentido pela ordem jurídica.

Na consequência do exposto reivindica-se, por isso, um tratamento jurisprudencial axiologicamente produtor com a conjetura hodierna, em coerência com a postura legislativa retratada.

V. BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ALMEIDA, Aníbal, *Sobre a racionalidade do “Estado” ou “Governo” como operador económico*, em Boletim de Ciências Económicas, volume XLIII. Universidade de Coimbra – Faculdade de Direito. 2000.

ALMEIDA, Carlos Rodrigues de, *Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras*, em Revista do Ministério Público, n.º 72. Ano 18. Outubro – Dezembro, 1997.

ANDRADE, João Costa/CAMPOS, Diogo Leite, *Cláusulas anti abuso e crimes fiscais*, em Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 58. Setembro, 2009.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O “direito ao mínimo de existência condigna” como direito fundamental a prestações estaduais positivas – uma decisão singular do Tribunal Constitucional. Anotação ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 509/02*, em Jurisprudência Constitucional, n.º 1, Janeiro – Março, 2004.

ANDRADE, Manuel da Costa, *A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime*, em Revista Portuguesa de Ciência Criminal. Ano 2, Fasc. 2. Abril – Junho, 1992. Editorial Notícias.

– / DIAS, Jorge de Figueiredo, *O crime de fraude fiscal*, RPCC, ano 6, fasc. 1.º.

– / SOUSA, Susana Aires de, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, em Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Volume III. Coimbra Editoria.

– *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra Editora.

– *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra Editora, 1991.

ANJOS, Maria do Rosário, *Acórdão para a fixação de jurisprudência. Abuso de confiança fiscal. Notificação para pagamento. Condição de punibilidade. Aplicação da lei no tempo. Regime concretamente mais favorável*, em *Revista Fiscal*, Julho/Agosto, 2009.

ANTUNES, Bruno, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008.

BELEZA, Teresa Pizzaro, *Direito Penal*, Volume II, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1983.

– / PINTO, Frederico Costa, *O regime legal do erro e das normas penais em branco*, Almedina, Coimbra, 1999.

BRANDÃO, Nuno, *O regime sancionatório das pessoas coletivas na revisão do Código Penal*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra Editora.

BRITO, Teresa Quintela de, *O direito de necessidade e a legítima defesa no Código Civil e no Código Penal*. Edições Jurídicas Lex. Lisboa, 1994.

CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do Direito Tributário*, em *O Direito*, ano 139.º, I, 2007.

– *Repercussão e abuso de confiança em IVA*, em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404.º. Boletim da Direção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças. Lisboa, 2001.

CANOTILHO, José Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra.

– / MOREIRA, Vital, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006.

- CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, Coimbra, 2006.
- CAROLINO, Cassilda, *Abuso de Confiança Fiscal. Análise dogmática e controvérsias*, em *Revista Fiscal*. Julho/Agosto, 2008.
- CARMO, Miguel, *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, Volume I, PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, JOSÉ BRANCO(Org), Universidade Católica Editora, 2010.
- CARVALHO, Américo Taipa de, *O crime de abuso de confiança fiscal. As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*. Coimbra Editora. Coimbra, 2007.
- *Direito Penal – Parte Geral. Questões fundamentais. Teoria Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2.ª edição, 2008.
- *Direito Penal – Parte Geral*, II, Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004.
- COLAÇO, António Bernardo, *A dignidade de uma indignidade social – “salários em atraso”*, em *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Ano 13, Fasc. 1. Janeiro – Março, 2003. Editorial Notícias.
- DANNECKER, Gerhard, *Causas de Justificación y de Exclusión de la Culpabilidad en la Parte General del Derecho Penal Europeo*, em *Eurodelitos. El Derecho Penal Economico en la Unión Europea*. Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 2004.
- *La configuración de las Causas de Justificación y exculpación en el Derecho Penal Comunitario*, disponível em www.uhu.es.
- DIAS, Augusto Silva, *Crimes e Contraordenações Fiscais*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Volume II. Coimbra Editora.
- *A estrutura dos direitos ao ambiente e à qualidade dos bens de consumo e a sua repercussão na teoria do bem jurídico e na das causas de justificação*, em *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*. Lisboa, 1995.

– *O novo direito penal não aduaneiro (decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora.

– *O retorno ao secretismo dogmático: uma recensão a Heiko Lesch, der Verbrechensbegriff – Grundlinien einer funktionalen revision*, ed. Carl Heymanns Köln-München, 1999, em *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 11, fasc. 2.º. Abril – Junho, 2001.

– *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais*, em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394. Boletim da Direção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças. Lisboa. Abril – Junho, 1999.

– “*What if everybody did it?*”: sobre a “(in)incapacidade de ressonância” do direito penal à figura da acumulação, em *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Ano 13, fasc. n.º 3. Julho – Setembro, 2003.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *O papel do direito penal na proteção das gerações futuras*, em *Boletim da Faculdade de Direito*. Volume comemorativo. Universidade de Coimbra. Coimbra, 2003.

– / ANDRADE, Manuel da Costa, *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português. Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações*, em *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Ano 6, fasc. 1.º. Janeiro – Março, 1996.

– *Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora.

– *Direito Penal – Parte Geral - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime*, tomo I, 2.ª edição, 2012, Coimbra Editora.

FARIA, Maria Teresa Santiago, *Infração Aduaneira*, em *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Volume XXX, 1989.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro, *Lições de Direito Penal I*, Lisboa, 1987, Editorial Verbo.

- GOMES, Júlio, *Direito do Trabalho – Volume I – Relações Individuais do Trabalho*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- GONÇALVES, Pedro Correia, *Do abuso de confiança (em busca dos seus elementos constitutivos)*, em Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Volume I e II.
- GONÇALVES, Fernando/ALVES, Manuel João, *A Prova do Crime – meios legais para a sua obtenção*, Almedina, Coimbra, 2009.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *A inconstitucionalidade da discriminação remuneratória das carreiras médicas prestadas em tempo completo*, Novos Estudos de Direito Público, Lisboa, 2002.
- LOMBA, Pedro/MACEDO, Joaquim Shearman de, *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infrações Tributárias*, disponível em www.oa.pt.
- LUMBRALES, Nuno, *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias*, em Fiscalidade, n.º 13/14, 2003.
- MARQUES, Paulo, *Crime de abuso de confiança fiscal. Problemas do atual direito penal tributário*. Coimbra Editora. Lisboa, 2012.
- MILHEIRO, Tiago, *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social*, disponível em www.julgar.pt.
- MORAIS, Rui Duarte, *A reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta. Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/12/2009 – processo 01074/09*, em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. N.º 1, ano III, 03.10.
- *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006.
- *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2014.
- NABAIS, José Casalta, *Ainda fará sentido o art.º 104.º da Constituição?*, em Caderno de Justiça Tributária, n.º 1. Julho – Setembro, 2013.

– *Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e alguns dos seus problemas*, em Boletim de Ciências Económicas, Volume XLV-A, 2002, Universidade de Coimbra – Faculdade de Direito.

– *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 6ª edição, 2010.

NEVES, António Brito, *Do conflito de deveres jurídico-penal: uma perspetiva constitucional*, em O Direito, n.º 144, n.º 3. Jun/2012, Almedina.

NEVES, João Curado, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, Lisboa, Coimbra Editora, 2006.

NOITES, Mariana Brandão de Pinto, *Ainda a problemática dos agentes das infrações tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio para efetivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades*, em Revista Fiscal, dezembro de 2009.

PALMA, Fernanda, *O princípio da desculpa em Direito Penal*. Almedina. Coimbra, Maio, 2005.

PEDRO, Manuel Miranda, *Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos crimes de Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social: o estado da questão na doutrina e na jurisprudência*, 2009, em www.ciidpe.com.ar.

PEREIRA, Vitor de Sá/LAFAYETTE, Alexandre, *Código Penal – Comentado e Anotado*, Lisboa, 2016, Quid Iuris.

RODRIGUES, Anabela Miranda, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*, em Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Volume II. Coimbra Editora.

RODRIGUES, Carlos Augusto, *O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*, em Revista Fiscal. Setembro, 2006.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 398 – Centro de Estudos Fiscais. Boletim da Direção Geral dos Impostos.

SILVA, Isabel Marques da, *Notificação pelo tribunal e abuso de confiança fiscal. Anotação aos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 409/2008 e n.º 531/2008*, em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 4, I, 12.08.

– *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Cadernos IDEFF, n.º 5. 2.ª edição. Almedina. Janeiro, 2007.

SILVA, Germano Marques da, *Imposto, ética e crime. Tentativa de resposta a algumas interrogações correntes*, em Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez, Volume II, Almedina, junho de 2000.

– *Notas sobre o Regime Geral das Infrações Tributárias*, aprovado pela lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, em Direito e Justiça, Volume XV, 2005.

– *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*. Universidade Católica Editora. Lisboa, 2009.

– *Responsabilidade subsidiária dos gestores por coimas aplicadas a pessoas coletivas*, em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 3, II, 10.09.

– *Ética, imposto e crime ou o princípio da moralidade no Direito Penal Tributário*, em www.afp.pt/Conf3-05.doc.

SERRA, Teresa/AMORIM, Cláudia, *Abuso de Confiança Fiscal. Algumas reflexões a partir de um caso concreto*, em Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, Coimbra Editora, grupo Wolters Kluwer.

SOUSA, Alfredo José de, *Direito penal fiscal – Uma prospetiva*, DPEE, Vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

SOUSA, João Luís de, *Responsabilidade fiscal diverge de outros países da União Europeia*, disponível em www.oa.pt.

SOUSA, Susana Aires de, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*, em Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Volume III. Coimbra Editora.

– *Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2009.

VELOSO, José António, *Sortes*, em Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira, Lisboa, 1995.

VIANA, João Matos, *A (in)constitucionalidade de uma responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade. Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Fevereiro (processo n.º 0829/08) e ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 129/2009*, de 12 de Março, em Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 2, 07.09.

ZANLUCHI, César Maurício/ RIBEIRO, Maria de Fátima, *Inexigibilidade de Conduta Adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte*, em www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de fevereiro de 2010, processo número 106/01.9IDPRT.S1, Relator Raúl Borges, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 4 de dezembro de 2008, processo número 06P4079, Relator Henrique Gaspar, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de outubro de 2006, processo número 06P2935, Relator Armindo Monteiro, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de junho de 2003, processo número 02P3723, Relator Francisco de Sá, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 10 de novembro de 2010, processo número 67/07.0IDCBR.C1, Relator Paulo Guerra, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 11 de março de 2009, processo número 24/051IDGRD.C1, Relator Ribeiro Martins, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 4 de fevereiro de 2013, processo número 285/11.7IDBRG.G1, Relatora Maria Luísa Arantes, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 25 de março de 2009, processo número 084695, Juíza Relatora Olga Maurício, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14 de dezembro de 2005, processo número 0541858, Juiz Relator Luís Gominho, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 2 de abril de 2003, processo número 0210027, Juiz Relator Marques Salgueiro, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de fevereiro de 2003, processo número 0141409, Juiz Relator António Gama, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

TRIBUNAL JUDICIAL DA COMARCA DE SANTARÉM

Acórdão de 22 de novembro de 2006, processo coletivo n.º 59/05.4idstr, Juiz Relator Manuel José Miranda Pedro, publicado em <http://www.verbojuridico.com>.