

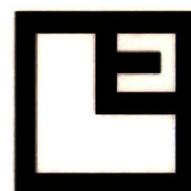


FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**REVISTA
DA FACULDADE DE
DIREITO DA
UNIVERSIDADE
DE LISBOA**

**LISBON
LAW
REVIEW**

2016/2



LVII

-
- Editorial**
03-04 Nota do Director
-
- A. Daniel Oliver-Lalana**
05-37 ¿Le importa a alguien que los legisladores razonen? Sobre el análisis y el control del debate parlamentario de las leyes
-
- Alessio Sardo**
39-50 Qualche Aggiornamento sul Significato Imperativo
-
- Diego Dei Vecchi,**
51-65 Actos de habla y el punto de vista del derecho
-
- Eugenio Bulygin**
67-80 La Lucha de G. H. Von Wright y C. E. Alchourron con la Logica Deontica
-
- Giovanni B. Ratti**
81-91 Lógica de normas y racionalidad del legislador: un desencuentro
-
- Jorge Botelho Moniz**
93-121 Entendendo o secularismo moderno – Análise dos mecanismos de financiamento das igrejas e confissões religiosas em seis países europeus
-
- Jorge Miranda**
123-165 Responsabilidade intergeracional
-
- Lígia Rocha**
167-193 O Conflito de Deveres como Causa de Justificação do Abuso de Confiança Fiscal? – Comentário ao Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Proc. 81/12.4IDEVR.E1 de 20-05-2014
-
- Marco Caldeira**
195-213 Revisitando as Nulidades Urbanísticas, à luz do novo CPA
-
- Marta Coimbra**
215-250 No caminho da união bancária: o Mecanismo Único de Resolução
-
- Pablo A. Rapetti**
251-269 En torno al enfoque neohartiano de Kevin Toh sobre los desacuerdos jurídicos
-
- Pedro Soares Martinez**
271-285 O Reino-Unido de Portugal, Brasil e Algarves – política e diplomacia

O Conflito de Deveres como Causa de Justificação do Abuso de Confiança Fiscal?

Comentário ao Acórdão do Tribunal da Relação de Évora
Proc. 81/12.4IDEVR.E1 de 20-05-2014

Lígia Noronha Rocha*

O Conflito de Deveres como Causa de Justificação do Abuso de Confiança Fiscal?

RESUMO: A obrigatoriedade do cumprimento das obrigações fiscais deriva da necessidade de tutela do interesse na obtenção de receita, imprescindível ao funcionamento da máquina estatal. Será feita uma reflexão crítica acerca dos limites da prossecução do interesse tributário e da susceptibilidade de invocação de uma causa de justificação que exclua a ilicitude incumprimento das obrigações fiscais, em prol da garantia dos direitos de defesa dos entes colectivos e respectivos administradores ou gerentes, enquanto arguidos.

PALAVRAS-CHAVE: Obrigações Fiscais, Conflito de Deveres, Causas de Justificação, Abuso de Confiança Fiscal, Responsabilidade das Pessoas Colectivas

Conflict of Duties as a Justification Cause for Tax Trust Abuse?

ABSTRACT: *The obligation to pay taxes is due to the need of financial support to the prosecution of State's functions enshrined in the Constitution. This article will analyse the limits of fiscal obligations, namely, the existence of a potential conflict of duties that may attenuate the guilt in the violation of fiscal duties, on behalf of the collective entities' penal rights of defence as well as the individuals who represent and act through them.*

KEY-WORDS: *Tax Obligations, Conflict of Duties, Justification Causes, Tax Trust Abuse, Collective Entities Responsibility*

SUMÁRIO: *I. Introdução; 1. Enquadramento Geral e Delimitação do Problema. II. Objecto do Acórdão. III. O Preenchimento do Tipo do Crime de Abuso de Confiança Fiscal; 2. A Irrelevância da Inexistência de uma "Apropriação" do Montante Retido. IV. O Conflito de Deveres; 3. A Responsabilidade da Pessoa Colectiva como Substituto Tributário; V. Os Interesses Próprios da Pessoa Colectiva. 4. A Neces-*

* Lígia Noronha Rocha (ligia.noronha.rocha@gmail.com)

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

sidade de Pagamento de Salários aos Trabalhadores e de Dívidas aos Fornecedores como Causa de Justificação? 5. A Posição Adoptada pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Évora. VI. O Conflito de Deveres como Causa de Justificação? 6. A (Ir)relevância do Conflito de Deveres na Ilícitude 7. O Reflexo do Conflito de Deveres na Culpa. 8. O Pagamento Tardio da Dívida Tributária e a sua Irrelevância para a Conversão do Ilícito. VII. Posição Adoptada. i. O Incumprimento das Obrigações Tributárias como Insusceptível de uma qualquer Causa de Justificação. ii. A Dignidade da Pessoa Humana como Limite à prossecução do Interesse Tributário: os Casos de Excepcional Gravidade. VIII. Conclusões.

I. INTRODUÇÃO

1. Enquadramento Geral e Delimitação do Problema

O facto colectivamente típico é constituído por contributos típicos ou atípicos de pessoas singulares que hajam sido prestados em nome e no interesse da pessoa jurídica. Os contributos individuais prestados em nome e no interesse¹ da pessoa colectiva são contributos funcionais ao ente², implicando o recurso às estruturas, meios e modos de procedimento da própria pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, importa salientar que apenas se suscita a questão da justificação, relativamente ao ente colectivo, quando já existe um facto colectivamente típico³, ou seja, um comportamento típico que atenta contra um determinado bem ou interesse juridicamente protegido e se à luz das valorações imanentes ao ordenamento jurídico é justificado. No Acórdão em análise⁴ tomou-se como assente a existência de um facto ilícito colectivamente típico qualificado como um crime de abuso de confiança fiscal. O

¹ Acerca dos pressupostos do n.º2 do artigo 11.º do Código Penal, QUINTELA DE BRITO, Teresa, “Responsabilidade criminal de entes colectivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal”, In, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 20, n.º 1, Janeiro-Março, Coimbra Editora, Lisboa, 2010, pp. 41-71.

² Conformes ao seu modo de organização, funcionamento e actuação jurídico-económica.

³ Neste sentido, QUINTELA DE BRITO, Teresa, “*Imputação, justificação e desculpa do facto da pessoa colectiva*” para o Curso de Outono de Direito Penal das Pessoas Colectivas, elaborado em 2014, não publicado, disponibilizado pela autora aos alunos de Direito Penal IV do Mestrado de Ciências Jurídico Forenses da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, no ano lectivo de 2015-2016.

⁴ Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/a4612bc14cd61ee980257ce0039a163?OpenDocument>.

crime de abuso de confiança fiscal consuma-se⁵ com a apropriação do valor do imposto recebido, a qual se dá com a sua não entrega nos cofres do Estado no prazo legal para o efeito⁶. Perante a existência de um crime de abuso de confiança fiscal, coloca-se a questão⁷ de saber se a existência de um conflito de deveres serve de causa de justificação da prática deste crime⁸.

II. OBJECTO DO ACÓRDÃO

A pessoa colectiva⁹ procedeu às retenções na fonte¹⁰ relativas às remunerações pagas aos seus trabalhadores e às rendas pagas ao senhorio, para efeito de obtenção das importâncias devidas a título de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)¹¹ e a título de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) na quantia de €7.635,91, quantia essa¹² que o sócio-gerente, no âmbito dos seus poderes de gestão¹³, devia ter entregue nos cofres do Estado no respectivo prazo legal, o que não fez.

⁵ Para um maior aprofundamento, MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, Lisboa, 2012, pp. 123 ss.

⁶ A propósito da densificação dos pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal, MARQUES GONÇALVES, Tânia Raquel, *A responsabilidade tributária dos gerentes e administradores das sociedades na execução fiscal: o tema da culpa*, Teses FDUL, Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011, pp. 92 ss.

⁷ Sobre esta matéria, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *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, Lisboa, 2007, pp. 85 ss.

⁸ Para uma melhor compreensão da questão, AIRES DE SOUSA, Susana, *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, Lisboa, 2006, pp. 108 ss.

⁹ Cujo objecto social era a formação profissional e a prestação de serviços informáticos. In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1 de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

¹⁰ A respeito das consequências da violação desta obrigação, SILVA VEIGA, Fábio da, “A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração”, *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2012, A. 1, n.º 9, 2012, pp. 5753-5765.

¹¹ Acerca desta temática, MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores”, In, *Para Jorge Leite*, Coimbra Editora, Lisboa, 2014, pp. 299-302.

¹² In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1 de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

¹³ A propósito da relevância para a realização do facto ilícito colectivamente típico, do exercício dos poderes de gestão, Vide, QUINTELA DE BRITO, Teresa, *Domínio da Organização para a Execução do Facto: Responsabilidade Penal de Entes Colectivos, dos seus dirigentes e “actuação em lugar de outrem”*, Teses FDUL, Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013, pp. 816 ss.

O Tribunal de 1ª Instância¹⁴ condenou a pessoa colectiva como autora de um crime de abuso de confiança fiscal, segundo os n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na pena de multa de €900,00 e o seu sócio-gerente como autor de um crime de abuso de confiança fiscal, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na pena de multa de €600,00.

Inconformado com a sua condenação, o sócio-gerente da pessoa colectiva recorreu para o Tribunal da Relação com o fundamento de não se ter apropriado de qualquer quantia devida ao Estado, já que esta, alegadamente, fora utilizada para pagamento de fornecedores e dos salários dos trabalhadores¹⁵. O sócio-gerente da pessoa colectiva acrescentou ainda que agira sem dolo¹⁶ e no âmbito de um conflito de deveres¹⁷, sendo que o dever de pagar os salários aos trabalhadores, se sobrepunha ao de entregar ao Estado as importâncias retidas a título de imposto. Argumentou também terem sido as condições de mercado¹⁸ que provocaram a quebra nos proventos da sociedade, alegando o sócio-gerente que teve a necessidade de afectar os montantes deduzidos, a título de retenção na fonte, para a continuidade da empresa e respectivos postos de trabalho, tendo surgido um verdadeiro direito de necessidade. Finalmente, alegou ter já pago¹⁹ parte dos valores em dívida, sendo que o valor actualmente em dívida e que falta pagar já não preencheria o tipo de crime de abuso de confiança fiscal, por estar abaixo do valor a partir do qual seria punível nos termos do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

¹⁴ *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

¹⁵ Ou seja, foram alegados interesses sociais da pessoa colectiva como fundamento do sacrifício do interesse público tributário na entrega ao Estado dos montantes retidos.

¹⁶ Facto que excluiria a subsunção ao crime de abuso de confiança fiscal por o tipo incriminador exigir dolo.

¹⁷ A verificar-se um conflito de deveres, e considerando-se que o sacrifício da obrigação fiscal era de valor inferior ao interesse que se pretendeu proteger e a que se deu prevalência no caso, o comportamento ilícito estaria desculpado pela existência de uma verdadeira causa de desculpa.

¹⁸ A situação geral e abstrata do mercado nunca poderia servir para fundamentar uma situação de conflito de deveres, que só em concreto se pode verificar.

¹⁹ Não pagou a totalidade do valor em dívida, mas sim a parcela necessária para que deixasse de preencher o limiar mínimo do tipo de crime de abuso de confiança fiscal.

III. O PREENCHIMENTO DO TIPO DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

O tipo de crime de abuso de confiança fiscal está preenchido²⁰ quando não seja entregue, total ou parcialmente²¹, ao Estado, o imposto retido e que este seja de valor superior a €7.500, nos termos do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. A consumação do crime pressupõe necessariamente a verificação, em concreto, de todos os elementos do tipo do crime²². A conduta típica²³ dos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, reconduz-se à não entrega à Administração Tributária, no prazo legalmente previsto, de prestação tributária deduzida, tendo sido eliminada do texto da lei²⁴ a existência de “apropriação” por parte do agente.

O primeiro elemento do tipo objectivo é que o agente, esteja legalmente obrigado a entregar o montante retido à administração fiscal²⁵. Em segundo lugar, que a prestação tributária tenha sido deduzida nos termos da lei²⁶. Além disso, a prestação tem de ter sido deduzida por conta²⁷ daquela prestação tributária; e finalmente, que a prestação que uma vez recebida²⁸, exista uma obrigação legal de a liquidar²⁹; seja de valor superior a €7.500³⁰; e que o agente omita, total ou parcialmente, tal entrega.

²⁰ TAIPA DE CARVALHO, Américo, *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, Lisboa, 2007, pp. 122 ss.

²¹ Para uma ideia do preenchimento do tipo de crime de abuso de confiança fiscal no âmbito do Direito Comparado, *Vide*, TESAURO, Francesco, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Torino, UTET, 2006, XVI pp. 32 ss.

²² Neste sentido, LOPES DE SOUSA, Jorge/SIMAS SANTOS, Manuel, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2ª ed., Áreas, Lisboa, 2010, pp. 173 ss.

²³ *Ibidem*, pp. 132 ss.

²⁴ O Tribunal de 1ª Instância defendeu que apesar disso, a “apropriação” permanece implícita, pelo que continua a fazer parte do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal.

²⁵ Acerca desta obrigação legal, MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores”, *In, Para Jorge Leite*, Coimbra Editora, Lisboa 2014, pp. 299-310.

²⁶ Sobre os contornos desta obrigação, SILVA VEIGA, Fábio da, “A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração”, *In, Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, A. 1, nº 9, 2012, pp. 5753-5757.

²⁷ TAIPA DE CARVALHO, Américo, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 89 ss.

²⁸ Referindo-se a estes requisitos, MEIRELES DA CUNHA, Tânia S. P. R., *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 83 ss.

²⁹ Também neste sentido, PÉREZ ROYO, Fernando *Derecho financiero y tributari: parte general*, Cizur menor, Aranzadi, Thomson, Civitas, 2006, pp. 33 ss.

³⁰ O limiar de tipicidade foi introduzido pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

O tipo subjectivo³¹ do crime de abuso de confiança fiscal é doloso³², ou seja, tem de existir, em concreto, por parte do agente, o conhecimento e a vontade de praticar o facto³³. Desta forma, é necessário que o agente tenha representado a violação³⁴ da relação de confiança com o Estado e que consiste no dever de entregar a prestação tributária deduzida e não a queira entregar.

No caso em análise, o sócio-gerente não se apropriou da prestação tributária retida³⁵, tendo por isso sido por ele invocada a falta de preenchimento do tipo de crime, nomeadamente, na concreta incompletude do tipo objectivo, decorrente de uma ausência do elemento “apropriação”, e do tipo subjectivo, por ausência de dolo, nomeadamente a ausência de um elemento do tipo – a apropriação – uma vez que os dinheiros não entregues ao Estado terão servido para o pagamento de dívidas da empresa (pagamento a fornecedores e de salários a trabalhadores).

2. A Irrelevância da Inexistência de “Apropriação” do Montante Retido

A apropriação traduz-se na afectação dos valores do Estado a outras despesas ou dívidas da pessoa colectiva, utilizando esses montantes como se fossem próprios³⁶. Desta forma, apropriar não implica aforrar, guardar para si,³⁷ nem tão pouco exige

³¹ Neste sentido, LOPES DE SOUSA, Jorge, SIMAS SANTOS, Manuel, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2ª ed., Áreas, Lisboa, 2010, pp. 173 ss.

³² A propósito desta temática, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *Direito Penal*, Parte Geral, Volume II, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004, pp. 64 ss.

³³ O crime inclui-se na classificação doutrinária dos crimes omissivos, consumando-se num momento convencionado por lei, relacionado com o termo do prazo de entrega, *In, Parecer do Ministério Público no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa no Processo n.º 164/09.8IDLSB.L1 de Abril de 2014*, do Procurador-Geral Adjunto José Luís Lopes da Mota. Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=259A0105&nid=259&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=#artigo (em anotação ao artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias).

³⁴ Salienta-se que o crime não consiste apenas na não entrega da prestação tributária, isto é, que a não entrega não esgota o preenchimento do tipo. A descrição típica é mais complexa. Considera-se também abrangida a prestação tributária que foi deduzida por conta daquela obrigação tributária, bem como aquela prestação que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

³⁵ Correspondente à quantia de €7.635,91. *In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014*, endereço *cit.*, disponível no DGSJ.

³⁶ Acerca desta questão, MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores”, *In, Para Jorge Leite*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, pp. 299-311.

³⁷ Seguindo esta posição, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *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, Lisboa, 2007, pp. 63 ss.

afecção a determinadas finalidades com exclusão de outras. Além disso, os factos provados, no Acórdão em análise, realizariam sempre o tipo de ilícito da condenação, em qualquer das interpretações conhecidas da norma incriminadora em causa³⁸. A utilização que o arguido possa ter dado aos dinheiros desviados e não entregues ao Estado seria juridicamente inconsequente,³⁹ para o efeito da completude do tipo de ilícito.

Num prisma de interpretação, a apropriação ainda que não expressamente referida no tipo, poderia considerar-se como constituindo um seu elemento implícito decorrendo, como uma consequência lógica, do desvio do destino das prestações tributárias⁴⁰. Neste sentido, bastaria a demonstração de que os valores recebidos tiveram afectação diferente daquela a que se destinavam, qualquer que ela fosse. Noutra prisma, considerando-se o crime de abuso de confiança fiscal como um crime de omissão pura, a consumação verificar-se-ia logo com a não entrega da prestação no prazo fixado por lei, independentemente do destino que for dado aos montantes não entregues. De acordo com este entendimento, o tipo não exigiria então, sequer, o elemento da apropriação.

De todo o modo, no caso em análise, e de acordo com qualquer uma destas interpretações, a factualidade provada no Acórdão preenche inequivocamente o tipo de ilícito da condenação, que ocorre independentemente do efectivo destino que o recorrente tenha ou não dado às verbas não entregues. Assim, independentemente da não utilização dos montantes retidos em benefício próprio, e face à própria letra do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias e ao entendimento fixado pelo Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 8/2015⁴¹, o efectivo recebimento da prestação tributária deduzida não é elemento constitutivo do tipo de ilícito. Assim, ainda que se verifique a ausência do elemento “apropriação”, o facto ilícito típico decorreria da afectação das verbas não entregues ao pagamento de despesas da pessoa colectiva, sendo que, esta circunstância nunca excluiria a ilicitude⁴². Por isso, estando provado que o arguido, no prazo e nas condições exigidas

³⁸ In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.* disponível no DGSI.

³⁹ No sentido em que não se exige a verificação de um qualquer dolo específico, LOPES DE SOUSA, Jorge/SIMAS SANTOS, Manuel, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Áreas, Lisboa, 2010, pp. 132 ss.

⁴⁰ Perfilhando esta posição, AIRES DE SOUSA, Susana, *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizado*, Teses FDUL, Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp 121 e 305.

⁴¹ Disponível em https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/67356346/details/maximized?p_auth=C1v6nIf3.

⁴² In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

por lei, não procedeu à entrega ao Estado das prestações tributárias devidas, é quanto basta para o preenchimento do tipo de ilícito de abuso de confiança fiscal.

IV. O CONFLITO DE DEVERES

Em caso de conflito de deveres⁴³, não é ilícito o facto de quem, satisfizer um dever de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar, nos termos do artigo 36.º do Código Penal. Desta forma, sendo possível hierarquizar os deveres que estiverem em confronto, o comportamento só não será ilícito se o agente optar pelo cumprimento do dever mais valioso. No preceito do artigo 36.º do Código Penal contemplam-se as hipóteses⁴⁴ em que o agente é colocado perante o dilema de, na impossibilidade de cumprimento simultâneo de deveres que sobre ele impendem, ter de optar pelo cumprimento de um deles em detrimento do outro. No caso não se trata de um direito de necessidade, por estarmos perante uma colisão de dois deveres de agir de natureza diferente, um dever contratual e outro legal, nomeadamente o dever de pagar salários e aos fornecedores e o dever entregar ao Estado os valores recebidos a título de retenção na fonte.

O agente agirá a coberto desta causa de justificação de conflito de deveres, se optar pelo cumprimento do dever mais valioso, no caso de ser possível hierarquizar os deveres em confronto por referência aos bens jurídicos protegidos e à importância que aqueles deveres assumem para a pessoa que vinculam⁴⁵ e o prejuízo que advirá do seu incumprimento para as esferas jurídicas potencialmente afectadas. A exclusão da ilicitude por conflito de deveres depende possibilidade de afirmar que cumpriu o dever de valor pelo menos igual ao que sacrificou. O sócio-gerente invocou ter agido ao abrigo de um estado de necessidade, incumprindo a obrigação tributária pela premência das obrigações sociais.

⁴³ Acerca deste tema, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *Direito Penal*, p. 222 ss, *Ob. Cit.*, P. 5 do presente artigo; e TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 9ª ed., Torino, UTET, 2006, XVI, pp. 65 ss.

⁴⁴ Nos casos em que não é possível estabelecer essa hierarquização, o agente pode eleger o cumprimento de qualquer um desses deveres e, cumprindo-o, fica afastada a ilicitude da sua conduta ao preterir o outro dever conflituante. Neste sentido, LOPES DE SOUSA, Jorge/SIMAS SANTOS, Manuel, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2ª ed., Áreas, Lisboa, 2010, pp. 132 ss.

⁴⁵ Acerca desta questão, MARQUES, Paulo, "A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores", *In, Para Jorge Leite*, Coimbra Editora, Lisboa, 2014, pp. 299-318. Para um maior aprofundamento, MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, Lisboa, 2012, pp. 123 ss.

De acordo com o n.º 1 do artigo 35.º do Código Penal, age em estado de necessidade desculpante, sem culpa, quem praticar um facto ilícito adequado a afastar um perigo actual, e não removível de outro modo, que ameace a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro, quando não for razoável exigir-lhe, segundo as circunstâncias do caso, um comportamento diferente. Contudo, é assente na Jurisprudência e na Doutrina⁴⁶, que esta norma reporta-se tão-só à defesa de bens jurídicos eminentemente pessoais, do agente ou de terceiro, e exige que o perigo⁴⁷ que ameaça bens dessa natureza seja actual⁴⁸, que a conduta adoptada pelo agente seja o único modo de o remover, e que, segundo as circunstâncias do caso, não seja razoável exigir-lhe comportamento diferente. Apesar de a obrigação de entregar os impostos ao Estado ser uma obrigação legal⁴⁹, de natureza diferente da obrigação de pagar os salários aos trabalhadores ou da obrigação de pagamento das despesas correntes duma empresa, não significa que em concreto não possam entrar em conflito. Para os casos em que não esteja em causa nenhum bem jurídico de natureza eminentemente pessoal⁵⁰, dispõe o n.º 2 do artigo 35.º do Código Penal e se verificarem os restantes pressupostos atrás mencionados, pode a pena ser especialmente atenuada ou, excepcionalmente, o agente ser dispensado de pena, ou seja, a defesa de bens ou interesses jurídicos que não os indicados no n.º 1 do mesmo preceito, ainda que verificados os requisitos exigidos por esta norma, não afasta⁵¹ a culpa do agente, constituindo uma mera circunstância passível de atenuar especialmente a pena ou, em casos excepcionais, fundamento para que esta seja dispensada.

3. A Responsabilidade da Pessoa Colectiva como Substituto Tributário

Em matéria de retenções na fonte⁵², o substituto tributário⁵³ tem a obrigação de proceder à retenção e à entrega do respectivo montante nos termos dos artigos e no prazo

⁴⁶ Cfr. MEIRELES DA CUNHA, Tânia S. P. R., *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 72 ss.

⁴⁷ Sobre a aplicabilidade do artigo 35.º do Código Penal no Direito Fiscal, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Lisboa, 2009, pp. 211 ss.

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ Também neste sentido, PÉREZ ROYO, Fernando *Derecho financiero y tributari: parte general*, Cizur menor, Aranzadi, Thomson, Civitas, 2006, pp. 78 ss.

⁵⁰ Sobre esta questão, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *Direito Penal, Ob. Cit.*, pp. 223 ss.

⁵¹ Neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Lisboa, 2009, pp. 201 ss.

⁵² Sobre esta matéria, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho tributário*, 11ª ed., Cizur Menor, Thomson e Aranzadi, 2006, pp. 67 ss.

⁵³ Com um maior aprofundamento, MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel/GARCÍA DE LA MORA, Leonardo/FALCÓN Y TELLA, Ramón *Lecciones de derecho financiero y tributário*, 3ª ed., Madrid, Iustel, 2006, p. 54 ss.

legalmente previsto. A prestação tributária devida é fixada no quantitativo que resulta da subtracção das importâncias deduzidas, ou seja, o saldo que resultar a favor da Administração Tributária. O substituto tributário⁵⁴ assume parte ou a integralidade do cumprimento da obrigatoriedade fiscal (artigos 20.ºss. da Lei Geral Tributária), sendo também sujeito passivo (n.º3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária).

O sócio-gerente, em nome da pessoa colectiva⁵⁵, apesar de ter procedido às operações de auto-liquidação e entrega das respectivas declarações, que consubstanciam os factos positivos necessários ao preenchimento da previsão do tipo de ilícito, ao não ter entregue as prestações tributárias a que estava obrigado no prazo fixado – facto negativo integrante do tipo – consuma-se o crime, por ficção legal⁵⁶, no termo deste prazo. O substituto tributário está “inelutavelmente obrigado⁵⁷ a reter determinado montante de valores assumindo, necessariamente, uma responsabilidade fiscal e criminal” caso não os venha a entregar por existir um abuso de confiança⁵⁸ por parte do substituto dentro da sua relação jurídica com o Estado e na confiança que nele depositou para o exercício do poder fiscal em seu nome.

V. OS INTERESSES PRÓPRIOS DA PESSOA COLECTIVA

4. A Necessidade de Pagamento de Salários aos Trabalhadores e de Dívidas aos Fornecedores como Causa de Justificação?

O mecanismo da substituição tributária trata-se de um instrumento legal⁵⁹ de organização da forma de obtenção de receita por parte do Estado, e não consubstan-

⁵⁴ Acerca do funcionamento deste regime, SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João *Audição-participação-fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, Coimbra Editora, Lisboa, 2006, pp. 43 ss.

⁵⁵ Estamos perante um facto realizado em nome da pessoa colectiva quando se trate de uma infracção funcional praticada no exercício e em conexão com as funções que o agente foi investido pela pessoa colectiva e que o habilitaram para a comissão do ilícito, neste sentido *Vide*, BRITO, Teresa Quintela de, “Responsabilidade criminal de entes colectivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 20, n.º 1, Janeiro-Março, Coimbra Editora, Lisboa, 2010, pp. 41-71.

⁵⁶ *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSJ.

⁵⁷ SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João *Audição-participação-fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, Coimbra Editora, Lisboa, 2006, pp. 43 ss.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ O único adequado ao “moderno” sistema fiscal. Neste sentido, SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João *Audição-participação-fundamentação, Ob. Cit.*, pp. 43 ss.

cia, de todo, uma opção por parte dos entes colectivos ou dos seus administradores ou gerentes. Por motivos organizativos, e de eficiência, cabe aos próprios entes colectivos a responsabilidade de fazer as correspondentes deduções e entregá-las ao Estado. Apesar de ser assente que as sociedades norteiam o seu comportamento tendo em vista a maximização da rendibilidade da sua actividade⁶⁰, os “encargos” com os impostos são um imperativo legal, que deve ser considerado na indisponibilidade e fora do âmbito dos poderes de gestão dos administradores. Dentro destes poderes, apenas se devem considerar outros encargos que não os tributários, susceptíveis de diminuir ou impedir o apuramento de lucros⁶¹.

O interesse social tal como o interesse tributário não podem, evidentemente, ser absolutos⁶², estando condicionados por inúmeros interesses igualmente legítimos⁶³. Um dos limites extrínsecos ao interesse social é o interesse tributário, que inclui o direito de cobrar impostos e o dever de os pagar. Acrescenta-se ainda, estar legalmente previsto que o incumprimento das obrigações tributárias leva à uma responsabilidade penal do ente colectivo, e até pode haver lugar a uma responsabilidade subsidiária do administrador para com o Estado, nos termos do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, sendo uma forma de assegurar o cumprimento “voluntário” e espontâneo⁶⁴ da lei fiscal. Torna-se, assim, indiscutível que, em abstracto, o interesse social acaba onde começa o interesse tributário. Contudo, em concreto, podem verificar-se circunstâncias em que esta regra se inverta, podendo existir deveres em confronto que justifiquem uma limitação da prossecução do interesse tributário em prol do interesse social.

⁶⁰ Trata-se, portanto, de uma situação distinta, o dever de prossecução do interesse social que autoriza o princípio do “*fair warning*” que condiciona o raio de acção do interesse tributário enquanto limite extrínseco ao interesse social, ao permitir que seja adoptada uma posição interpretativa da lei fiscal, de entre as várias razoavelmente admissíveis, e que importe uma menor afectação do património social. Em caso de risco sério de insuficiência financeira da sociedade, impeditivo da satisfação das suas dívidas tributárias, existem mecanismos legais próprios, como por exemplo, a possibilidade de se apresentar à insolvência. Neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Lisboa, 2009, pp. 211 ss, 209 ss e 11 ss.

⁶¹ Nomeadamente, os encargos financeiros gerais da pessoa colectiva como juros, negócios da empresa, encargos com prestadores de serviços, encargos com pessoal e encargos com a remuneração da própria administração. Exemplos de, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, pp. 12 ss, *Ob. Cit.*, p. 10.

⁶² *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSJ.

⁶³ Neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 211 ss; e pp. 209 ss.

⁶⁴ Sobre esta matéria, *Vide*, AIRES DE SOUSA, Susana, *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, Lisboa, 2006, pp. 34 ss.

5. A Posição Adoptada pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Proc. 81/12.4IDEVR.E1 de 20-05-2014

O Tribunal da Relação de Évora não deu provimento ao recurso⁶⁵ e confirmou a condenação do sócio-gerente, considerando que este cometera um crime de abuso de confiança fiscal, ao não entregar atempadamente ao Estado o imposto que retivera das remunerações pagas aos seus trabalhadores e às rendas pagas ao senhorio, independentemente das razões que o tinham levado a adoptar esse comportamento. Foi manifestamente criticado, pelo Tribunal, o facto de o sócio-gerente da pessoa colectiva, só em sede de recurso, apresentar como fundamento de tal comportamento típico, as dificuldades de tesouraria e a necessidade de garantir o pagamento de salários e de dívidas, aos fornecedores. Só em recurso⁶⁶ foi alegada que a actuação foi devida ao quadro de dificuldades financeiras inviabilizantes do cumprimento das obrigações fiscais, que seriam circunstâncias a relevar, não ao nível do dolo (dolo do tipo) mas ao nível da culpa, nada tendo a ver com as componentes volitiva e intelectual do dolo.

O Tribunal da Relação de Évora decidiu que tais alegações não integram a matéria de facto provada e não foram sequer trazidas à discussão da causa em julgamento, mostrando-se definitivamente estabilizada a matéria de facto descrita na sentença, sendo estas que delimitam o recurso conforme os n.º 3 e 4 do artigo 412.º Código de Processo Penal⁶⁷. Tais questões, não poderiam por isso ser conhecidas pelo Tribunal para que se recorre, porquanto ambas implicariam uma alteração à matéria de facto dada como provada. No primeiro caso, que não se desse como provado que o recorrente agiu com dolo⁶⁸, no segundo, que se dessem como provados factos que permitam concluir pela actuação no âmbito de um conflito de deveres⁶⁹.

⁶⁵ *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁶⁶ A este respeito, o Tribunal da Relação de Évora considerou que não configura insuficiência da matéria de facto provada para a decisão (vício do artigo 410.º do Código de Processo Penal) a circunstância das razões do arguido não terem integrado o tema da prova, quando esses factos foram invocados apenas em recurso, não o tendo sido anteriormente, nem na contestação, nem no julgamento. *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁶⁷ As conclusões delimitam o âmbito do recurso e, havendo questões discutidas na motivação, mas não resumidas nas conclusões, elas não integram o objecto do recurso e, por isso, não podem ser conhecidas pelo tribunal de recurso.

⁶⁸ *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁶⁹ O sócio-gerente não recorreu da matéria de facto dada como provada, ou pelo menos, não o fez nos termos legais, pelo que não pode tal pretensão ser apreciada.

Mesmo quanto ao facto do imposto retido ter sido utilizado para pagamento de dívidas da empresa, o Tribunal entendeu não ser fundamento de justificação. Assim, a utilização das verbas devidas ao Estado para pagamento de outras despesas da sociedade, no caso, os salários de trabalhadores, não permite afastar a ilicitude do comportamento.

VI. O CONFLITO DE DEVERES COMO CAUSA DE JUSTIFICAÇÃO?

Um autêntico conflito de deveres é susceptível de conduzir à justificação, apenas quando na situação colidem distintos deveres de acção, dos quais só um pode ser cumprido⁷⁰. Neste caso, é considerado justificado o facto correspondente ao cumprimento de um dos deveres em colisão, mesmo à custa de deixar o outro incumprido, suposto que o valor do dever cumprido seja, pelo menos, igual ou superior ao daquele que se sacrifica⁷¹. A aflição psíquica⁷² criada no gerente da pessoa colectiva, pela difícil situação económica em que esta se encontra, quando confrontado com o não pagamento dos salários aos seus trabalhadores e aos seus fornecedores e com o encerramento da empresa colectiva, pode tornar não exigível nas circunstâncias um comportamento conforme à norma jurídico-penal. Os interesses de terceiro⁷³, e não próprios, que se procuraram preservar com o incumprimento da obrigação de entregar ao Estado tais quantias, como por exemplo, postos de trabalho, sustento das famílias, pagamento aos fornecedores, pode permitir afirmar que o gerente da pessoa colectiva e esta cumpriram um dever pelo menos igual

⁷⁰ Distinto de uma situação de colisão de bens ou interesses que deve ser decidida segundo o art. 34.º do Código Penal e a teoria do estado de necessidade justificante, em que um dever de acção entra em contradição com o dever geral de não ingerência em bens jurídicos alheios. In, FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I, Coimbra Editora, Lisboa, pub. 2001, reimp. 2004, pp. 437 ss.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² Neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Lisboa, 2009, pp. 211 ss; pp. 209 ss.

⁷³ O facto de se exigir tratar-se de interesses de terceiros e não próprios dos administradores, não se trata de elevar as exigências para a exclusão da ilicitude do facto colectivo, em nome de uma pretensa superior capacidade prestativa do ente, porque os contributos individuais típicos ou atípicos que compõem aquele facto logo implicam recurso às estruturas, aos meios e modos de procedimento da própria pessoa jurídica, ou seja, os contributos individuais para o facto colectivo, são já, manifestação da identidade e do poder colectivos. A justificação do facto típico individual, que integra o facto típico colectivo, beneficia em princípio a pessoa jurídica. Já a negação da justificação do facto típico individual por razões objectivas implica a negação da justificação do facto colectivo pelas mesmas razões. Neste sentido, QUINTELA DE BRITO, Teresa, “*Imputação, justificação e desculpa do facto da pessoa colectiva*” para o Curso de Outono Direito Penal das Pessoas Colectivas, *Ob. Cit.*

àquele que sacrificaram, dada a especial adstringência e proximidade dos deveres de manter a empresa a laborar, de pagar salários e fornecimentos.

O que possibilitaria a aplicação da causa de justificação do conflito de deveres, embora não do estado de necessidade justificante⁷⁴, por ausência da sensível superioridade dos interesses salvaguardados, face aos sacrificados. No caso concreto, apesar de serem invocadas “dificuldades financeiras” não foi provado a existência simultânea de nenhum destes deveres fundamentais para os trabalhadores e para a empresa. O que neste caso foi demonstrado, quer da parte da pessoa colectiva arguida, quer do seu sócio-gerente, foi uma invocação desenfreada de desculpas incoerentes, evidenciando-se não apenas um comportamento censurável para a salvaguarda de um interesse próprio, e pela existência de dolo por parte de cada um dos arguidos, que não tinham, em concreto, qualquer justificação legítima, para se exonerar da sua responsabilidade como substitutos tributários, ao não efectuar a entrega dos montantes retidos ao Estado.

6. A (Ir)relevância do Conflito de Deveres na Ilicitude

O tipo de crime de abuso de confiança fiscal está preenchido⁷⁵ quando não seja entregue, total ou parcialmente, ao Estado o imposto retido e que este seja de valor superior a €7.500, devendo existir independentemente das razões que possam ter levado o contribuinte a adoptar esse comportamento. Não deve ser confundido o dolo⁷⁶ com os motivos⁷⁷ que levaram à prática do ilícito.

⁷⁴ Durante muito tempo, a doutrina penal, não assumia “a especificidade e relativa autonomia” do conflito de deveres, perante a teoria do estado de necessidade justificante, sendo que aquele, tradicionalmente, se reconduziria, na sua figuração jurídico-penal, a um conflito de bens ou interesses cuja solução deveria, ter termos de justificação, correr em paralelo com a do direito de necessidade. Hoje, diferentemente, a colisão de deveres assume especificidades decisivas em termos de solução de conflito, que o autonomizam face ao direito de necessidade, nomeadamente, pela regulamentação autónoma de cada figura. Com um maior desenvolvimento, FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Ob. Cit.*, pp. 437 ss.

⁷⁵ AIRES DE SOUSA, Susana, *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Lisboa, Coimbra Editora, 2006, P. 41 ss; TESAURO, Francesco, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Torino, UTET, 2006, XVI; PÉREZ ROYO, Fernando *Derecho financiero y tributari: parte general*, Cizur menor, Aranzadi, Thomson, Civitas, 2006; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (dir.); VILAR MAYER, Pollyana (coord.), Barcelona, *Temas actuales de derecho tributario*, Bosch, 2005, pp. 62 ss.

⁷⁶ No crime de abuso de confiança fiscal tem de existir uma culpa dolosa que justifique em definitivo a punição do agente. O dolo consiste na verificação no facto de uma vontade dirigida à sua realização, consubstanciando o elemento volitivo do dolo do tipo que pode assumir matrizes diversas.

⁷⁷ Não é suficiente o conhecimento ou previsão das circunstâncias de facto e do decurso do acontecimento estes não podem, por si só, indiciar a contrariedade ou indiferença manifestada pelo agente no sei facto. Tem de existir uma culpa dolosa. FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Parte Geral, Ob. Cit.*, pp. 437 ss.

Segundo TAIPA DE CARVALHO⁷⁸ não pode, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e eventual exclusão da ilicitude penal, na hipótese em que o empregador, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral de detrimento do dever jurídico-penal fiscal”.

Num prisma diverso, tem sido entendimento pacífico da Jurisprudência⁷⁹ que o conflito de deveres, como causa de exclusão da ilicitude, não é aqui aplicável porque o dever de pagar os impostos, enquanto dever social e veículo de redistribuição de riqueza, se sobrepõe ao dever de pagar os vencimentos e aos fornecedores das empresas, para as manter a laborar. No Acórdão em análise, não só não se deu como provado que a não entrega do imposto foi alegadamente devida pela necessidade do sócio-gerente de se ver obrigado a afectar tal valor ao pagamento de necessidades da empresa, mas de acordo com este entendimento, tal motivação ou qualquer outra, não afasta o dolo, relevando apenas para a medida concreta da pena.

7. O Reflexo do Conflito de Deveres na Culpa

A questão da afectação das verbas devidas ao Estado ao pagamento de outras despesas da sociedade, designadamente salários de trabalhadores, não releva ao nível da ilicitude mas pode relevar ao nível da culpa,⁸⁰ já que as finalidades ou motivos do agente interessam ao juízo da culpa. Os fins ou motivos do agente do crime, os sentimentos manifestados no facto, as suas concretas razões, interessam sempre ao juízo da culpa e não podem ser excluídos do julgamento e da sentença.

A afectação ilícita de verbas destinadas ao Estado ao pagamento de salários de trabalhadores ou a outras dívidas da sociedade interessa ao juízo de culpa, podendo constituir atenuante, ou mesmo, e só em determinadas situações extremas ou casos-limite,

⁷⁸ Perfilhando este entendimento, TAIPA DE CARVALHO, Américo, *Direito Penal, Ob. Cit.*, pp. 222 ss.

⁷⁹ Neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, Ob. Cit.*, pp. 211 ss, pp. 209 ss.

⁸⁰ A culpa da pessoa jurídica afere-se pela existência de um dever de desenvolvimento da sua actividade com as exigências jurídico-penais; da expressão de um posicionamento de contrariedade ou indiferença (culpa dolosa), ou apenas de descuido ou leviandade (culpa negligente), face ao dever-ser jurídico-penal; e de um posicionamento que se documenta no facto, logo por via da exigência de que o mesmo tenha sido “cometido” em nome e no interesse colectivo n.º2 do artigo 11.º do Código Penal, contrariamente ao poder-dever da colectividade de se organizar, funcionar e vigiar de forma a evitar a prática do crime n.º6 do artigo 11.º do Código Penal. QUINTELA DE BRITO, Teresa, “Compliance, Cultura Corporativa e Culpa da Pessoa Jurídica. Transformação, Fusão e Cisão: Responsabilidade Penal do Ente Colectivo”, *In, I Curso de Pós-Graduação sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal nas actividades bancária, financeira – Papel e responsabilidades das autoridades independentes das empresas e dos seus dirigentes*, Centro de Investigação do Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais (CIDPCC), 2015-2016, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pp. 23 ss.

configurar um conflito de deveres desculpante⁸¹. Mas, para que tal aconteça, as razões e justificações do contribuinte terão de ser por este alegadas, e posteriormente provadas, antes da sua condenação, não podendo sê-lo apenas em sede de recurso.

No caso do Acórdão em análise⁸², a sociedade arguida efectuou por sua iniciativa vários contactos com o serviço de finanças, no sentido de proceder ao pagamento da dívida em prestações. Contudo, o sócio-gerente integrou a quantia em dinheiro retida no património da pessoa colectiva, sabendo que não lhe pertencia e que a devia entregar ao Estado, causando um desfalque patrimonial à Administração Tributária.

O abuso de confiança fiscal é um crime doloso, devendo o dolo abranger todos os elementos do tipo objectivo de ilícito, bastando o dolo genérico⁸³, em qualquer uma das modalidades do artigo 14.º do Código Penal. O sócio gerente sabia e queria todos os actos que objectivamente praticou⁸⁴. Agiu, pois, com dolo do tipo. O tipo de ilícito encontra-se preenchido também na sua componente subjectiva.

8. O Pagamento Tardio da Dívida Tributária e a sua Irrelevância para a Conversão do Ilícito

O tipo de crime de abuso de confiança fiscal está preenchido quando não seja entregue, total ou parcialmente, ao Estado o imposto retido e que este seja de valor superior a €7.500, conforme o n.º 1 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. Após a notificação da sentença, a pessoa colectiva arguida procedeu ao pagamento⁸⁵ da quantia de €750,00, apenas se encontrando a quantia de €6.885,91, em dívida. Contudo, o pagamento em causa ocorreu muito depois do momento da consumação do crime, pelo que nunca teria a virtualidade de poder converter⁸⁶ o ilícito penal imputado em ilícito de mera ordenação social. Seguindo este entendimento, a Relação entendeu

⁸¹ Pois num direito penal do facto que é também o direito penal da culpa, a prevenção não pode ocupar também o espaço que à culpa é reservado.

⁸² In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁸³ No *dolo directo* a direcção da vontade do agente para a realização do facto ilícito típico é claramente manifestada, surgindo como o verdadeiro fim da sua conduta. No *dolo eventual*, a realização do tipo objectivo de ilícito é representada pelo agente apenas como consequência possível da sua conduta. FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Ob. Cit.*, pp. 337 ss.

A propósito dos requisitos para a responsabilidade penal dos entes colectivos, BRITO, Teresa Quintela de, “Responsabilidade criminal de entes colectivos”, pp. 41-71, *Ob Cit.*, p. 9.

⁸⁴ In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁸⁵ Salienta-se que não foi feito o pagamento da totalidade da dívida, mas da parcela necessária para que deixasse de preencher o tipo de crime de abuso de confiança fiscal nos termos do n.º 1 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

que apesar do pagamento de parte da dívida após a consumação do crime e a condenação, mesmo quando implique a redução do valor em dívida para um montante inferior a €7.500, não permite que o ilícito penal seja convertido em mera contraordenação.

O limiar mínimo de punição⁸⁷, fronteira de relevância típica que integra o tipo de ilícito, é um elemento do tipo de ilícito que se considera realizado no caso, pois é irrelevante para esse efeito um pagamento parcial efectuado já após a consumação do crime. O pagamento posterior apenas releva, nos casos a que se reporta o artigo 22.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, o que não é o caso, primeiro porque a verdade tributária não foi reposta, e segundo, ainda que tivesse sido, tinha de o ser até à decisão final (o que aqui não aconteceu) ou no prazo nela fixado, o que também não aconteceu por não ter sido fixado qualquer prazo. O pagamento efectuado pelo recorrente apenas teria relevância para efeitos da medida da pena, se tivesse sido feito até à decisão final, feita a cabal prova, em sede de julgamento, que não em sede de recurso⁸⁸.

A não entrega de impostos para pagar salários pode ser crime. No âmbito da criminalidade tributária, o pagamento parcial da dívida fiscal já após consumação do crime não releva para “conversão” do ilícito penal em ilícito de mera ordenação social, sob pena de se promover a criação de um sentimento de impunidade face à violação da lei fiscal ou de um hábito de só se pagarem as dívidas tributárias se forem “apanhados” e condenados pelo incumprimento das obrigações fiscais.

VII. POSIÇÃO ADOPTADA

i. O Incumprimento das Obrigações Tributárias como Insusceptível de uma qualquer Causa de Justificação

Os modernos sistemas fiscais⁸⁹ evoluíram no sentido de atribuir crescentemente responsabilidades aos próprios visados pela tributação, sendo a face mais visível dessa transferência de responsabilidades, as obrigações declarativas e de autoli-

⁸⁶ *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁸⁷ Com um maior aprofundamento, MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores”, *In*, *Para Jorge Leite*, Coimbra Editora, Lisboa 2014, pp. 299-310.

⁸⁸ A lei define momentos próprios para a junção de documentos e o Tribunal de recurso é uma instância de reapreciação e não de julgamento. *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁸⁹ Acerca desta matéria, SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João, *Audição-participação-fundamentação*, pp. 47 ss, *Ob. Cit.*

quidação⁹⁰. Os administradores da pessoa colectiva, na qualidade de “guardiães do interesse social”⁹¹ devem-lhe lealdade⁹². Contudo, em matéria tributária, na realidade dos nossos dias, seria inimaginável e inoportável⁹³ que o Estado fosse responsável por efectuar as retenções na fonte, do salário de cada um dos trabalhadores, de todas as pessoas colectivas existentes.

Em matéria tributária, a margem de actuação dos administradores ou gerentes do ente colectivo deve ser considerada limitada⁹⁴, na medida em que não existe qualquer margem de discricionariedade ou negociação, sendo os critérios determinantes da obrigação fiscal fixados por lei, não estando dependentes de quaisquer outros factores⁹⁵, sendo antes uma consequência directa do preenchimento dos pressupostos legalmente previstos e que desencadeiam a tributação, num determinado montante, que tem de ser pago, obrigatoriamente, no prazo legalmente determinado.

Entendemos que, em abstracto, o dever público de pagar impostos reveste-se de uma importância e hierarquia superior a quaisquer outras obrigações de carácter privado. Em conformidade como entendimento perfilhado pela Jurisprudência do STJ⁹⁶, defendemos também que a obrigação de entregar os impostos é uma obri-

⁹⁰ Trata-se de um modelo de organização dos elementos relevantes para a tributação, não obstante o Estado reservar para si a “palavra final” mediante inspecções, fiscalizações, ou cruzamento de informações. Para um maior aprofundamento, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, Ob. Cit., pp. 193 ss e SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João, *Audição-participação-fundamentação*, Ob. Cit., pp. 67 ss,

⁹¹ Expressão de FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal* Ob. Cit., pp. 213 ss.

⁹² Sendo responsáveis civilmente, se optarem de forma negligente por uma auto-aplicação da lei que desfavorece o interesse social ou por planeamento de negócios ou actividades de modo a desfavorecer fiscalmente a pessoa colectiva.

⁹³ Por razões práticas, cabe a cada um dos entes colectivos, a tarefa de efectuar as retenções na fonte dos salários dos respectivos trabalhadores.

⁹⁴ Não se trata aqui da defesa de uma proibição às empresas de atenderem à carga fiscal aquando da ordenação dos seus negócios, isto é, não se está a fazer referência aos comportamentos racionais de planeamento fiscal lícito de actividades mentais e materiais dirigidas à minimização dos encargos fiscais, mas sim a de evitar uma “fuga” ou contorno dos mesmos, com vista a não declarar os resultados da sua actividade, em violação da lei fiscal, num comportamento de evasão ou fraude fiscal. Também neste sentido, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, Ob. Cit., pp. 13 ss Também sobre esta questão, JINYAN LI, “Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance”, In, *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, Vol. 54, n.º 1, 2006, *Canadian Tax Foundation / Fondation Canadienne de Fiscalité*, pp. 51 ss, disponível em: [https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/8FFF49C949FD514E852571CE0057207B/\\$FILE/06ctj1-li%20economic%20substance.pdf](https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/8FFF49C949FD514E852571CE0057207B/$FILE/06ctj1-li%20economic%20substance.pdf)

⁹⁵ Como por exemplo, factores de mercado ou outros factores relativos ao próprio ente, estranhos aos pressupostos de tributação.

⁹⁶ TAIPA DE CARVALHO, Américo, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, Ob. Cit., pp. 68 ss.

gação legal, cuja violação, por estar em causa um dos mais relevantes interesses⁹⁷ do Estado – o da cobrança de impostos.⁹⁸ Diferentemente, a obrigação de pagar os salários aos trabalhadores ou o pagamento das despesas correntes da empresa, tem uma natureza meramente contratual, pelo que perante um eventual conflito destes interesses⁹⁹, o interesse do Estado deve ser considerado, por regra, a um nível muito superior¹⁰⁰ que o interesse dos administradores ou gerentes em pagar os salários aos trabalhadores e viabilizar a manutenção da entidade colectiva.

Não obstante a relevância dos salários, pelas sérias consequências¹⁰¹ advenientes do seu não pagamento para os trabalhadores, para as suas famílias e para a sociedade, ainda assim, os interesses constitucionalmente garantidos de um grupo não podem sobrepor-se aos interesses de toda a comunidade¹⁰² garantidos também pela Constituição. Ora, visando o sistema fiscal a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a diminuição das desigualdades, a igualdade dos cidadãos e a justiça social, não se deve admitir, sem mais, a verificação de um conflito de deveres que seja causa de exclusão da ilicitude¹⁰³ conforme está previsto no artigo 36.º do Código Penal.

⁹⁷ In, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 81/12.4IDEVR.E1, de 20-05-2014, endereço *cit.*, disponível no DGSI.

⁹⁸ Neste sentido, MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed., Lisboa, Coimbra Editora, 2012, pp. 123 ss.

⁹⁹ Sobre situações de conflito de interesses, aquando o cumprimento da obrigação tributária, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 211 ss.

¹⁰⁰ Neste sentido, MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho Tributário*, 11ª ed., Cizur Menor, Thomson e Aranzadi, 2006, pp. 56 ss.

¹⁰¹ Argumentos de FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 215 ss.

¹⁰² Neste sentido, e entendendo que seria de valorizar uma atitude das administrações tributárias com o objectivo de difundir uma certa forma de perspectivar as relações entre o credor tributário e o contribuinte, no prisma de se tratarem de interesses contrapostos, pretende-se que o credor tributário seja visto pela empresa e respectiva administração como mais um *stakeholder*, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 210 ss.

¹⁰³ A Jurisprudência maioritária defende a natureza absoluta do dever de cumprimento das obrigações fiscais. Tomem-se como exemplos os seguintes Acórdãos entre 1997 e 2016:

O Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 98/10.3IDSTB.E1, de 07-06-2016, no sentido de que é “praticamente unânime a posição de rejeição jurisprudencial da tese de que o pagamento de salários deva prevalecer sobre o pagamento de impostos.” É referido que a posição jurisprudencial maioritária assenta na aceitação de que esse conflito de deveres existe e que prevalece a obrigação fiscal. Entendeu-se que não só não há conflito de deveres relevante, como também se olvidam outros deveres. Em presença de conflito de deveres – por um lado, o de pagar salários e a fornecedores, por outro, o de pagar os impostos, a prevalência deve ser conferida ao cumprimento das obrigações fiscais, de natureza legal, em detrimento desses deveres de ordem contratual, com fundamento que o pagamento dos impostos visa fazer face necessidades globais da comunidade, a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, à diminuição das desigualdades e à promoção da justiça social, a obrigação de pagar os impostos devidos ao Estado está a um nível superior da obrigação de pagamento dos salários

Defendemos, por isso, em nome dos princípios da presunção de inocência¹⁰⁴, da legalidade¹⁰⁵, da igualdade¹⁰⁶ e da proporcionalidade¹⁰⁷, face aos demais tipos penais¹⁰⁸, a interpretação da norma do n.º 1 do artigo 105.º do Regime Geral das In-

devidos aos trabalhadores. Desta forma, os deveres não estão em conflito na estrita medida em que devem ser ambos cumpridos e em simultâneo, o dever de pagar salários e o dever de pagar impostos. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e4298712b82970f280257fdb00572c34?OpenDocument&ExpandSection=1,2,3,4,5,6,7>

Do Tribunal da Relação de Évora provêm ainda vários Acórdãos recentes nos quais se segue exactamente o mesmo entendimento, nomeadamente, Processo n.º 1153/12.0TASTR.E1 de 12-04-2016; Processo n.º 20/12.2IDSTR.E1 de 26-04-2016; e Processo n.º 295/11.4IDFAR.E1 de 30-06-2015. Também neste sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, Processo n.º 285/11.7IDBRG.G1, de 04-02-2013 segundo o qual a obrigação de entregar os impostos ao Estado é uma obrigação legal, mais relevante que a obrigação de pagar os salários aos trabalhadores ou que o pagamento das despesas correntes duma empresa. Por outro lado, a norma do n.º 1 do artigo 35.º do Código Penal reporta-se unicamente à defesa de bens jurídicos eminentemente pessoais. Mesmo estando em causa bens ou interesses jurídicos de outra natureza n.º 2 do artigo 35.º do Código Penal, a verificação dos requisitos daquela norma não afasta a culpa do agente, apenas pode constituir uma mera circunstância passível de atenuar especialmente a pena ou, em casos excepcionais, de ser fundamento para que esta seja dispensada. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/c7b11687bdc7fe0f80257b1f00534ba2?OpenDocument>.

O Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 02P3723, de 18/6/2002, segundo o qual 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 porque a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal e encontra-se num plano superior à obrigação de cumprir os contratos. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/c1c77f0f7132dbee80256d6a002b125b?OpenDocument>.

No mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 96P982, de 15/01/1997, segundo o qual a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e, assim, superior ao dever de manter uma empresa com os pagamentos em dia, pelo que este possível conflito de deveres não é causa exclusiva da culpa. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/d19c5bb151db9e96802568fc003b2606?OpenDocument>

Conexo a esta temática, existe um Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 8/2012 do Supremo Tribunal de Justiça que faz uma abordagem diferente na sua fundamentação e que obriga a que se faça, em sede de decisão, um juízo de prognose do julgador que tem de aquilatar se o condenado está em condições de proceder ao pagamento da prestação tributária, durante o período da suspensão de execução da pena, e, estando, condicionar tal suspensão a esse pagamento. Em nome do princípio da igualdade, não tendo o condenado condições para pagar a prestação tributária, mas reunindo os demais requisitos para a suspensão de execução da pena, a mesma seja suspensa, sob pena de configurar uma verdadeira “prisão por dívidas ao Estado”. Disponível em: <https://dre.pt/application/dir/pdf1sdip/2012/10/20600/0598506019.pdf>

¹⁰⁴ Consagrado no n.º 2 do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa.

¹⁰⁵ Previsto nos artigos 3.º e 29.º da Constituição da República Portuguesa.

¹⁰⁶ Consagrado artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa. Já que no conflito de deveres trata-se de justificar um incumprimento de um dos deveres e não de exonerar o agente do seu incumprimento.

¹⁰⁷ Previsto no n.º 2 artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa.

fracções Tributárias, no sentido de não se vedar a aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa no incumprimento de obrigações tributárias, nos casos em que os gerentes ou administradores da pessoa colectiva, alegam não poder cumprir duas obrigações em concurso, optando pelo pagamento prioritário de outras dívidas da pessoa colectiva, em detrimento do cumprimento das obrigações fiscais. A obrigação de entregar os impostos ao Estado é uma obrigação legal, decorrente do princípio da “cooperação mútua”¹⁰⁹ entre o ente colectivo e a Administração Tributária sendo, em abstracto, de valor hierarquicamente superior do que a obrigação de pagar as despesas correntes da pessoa colectiva¹¹⁰, porque, no primeiro caso, estamos perante uma obrigação legal, no segundo de uma obrigação societária ou contratual.

Juntamente com FIGUEIREDO DIAS¹¹¹, entendemos só ser qualificável como uma situação de verdadeiro conflito de deveres, quando o agente não é livre de se imiscuir ou não no conflito. Assim, quando de forma consciente e dolosa, o administrador no uso de uma posição especial de vantagem que lhe foi investida pelo Estado, opta¹¹², em violação da confiança em si depositada, por alocar os montantes retidos para fins, por si, tidos como mais convenientes. Nestes casos, entendemos que em

¹⁰⁸ Sobre esta questão, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (dir.)/VILAR MAYER, Pollyana (coord.), Barcelona, *Temas actuales de derecho tributario*, Bosch, 2005, p. 231 ss e MARQUES, Paulo, *Crime de abuso de confiança fiscal: problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, Lisboa, 2012, pp. 76 ss.

¹⁰⁹ MARQUES, Paulo, “A cooperação do contribuinte no procedimento de inspecção tributária e a prova em processo criminal fiscal”, *In*, Separata da *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Gionocar, Lisboa, Vol. 4, nº 014, 2014, pp. 303-323.

¹¹⁰ O estado de necessidade desculpante don.º 1 do artigo 35.º do Código Penal reporta-se unicamente á defesa de bens jurídicos eminentemente pessoais. Estando em causa bens ou interesses jurídicos de outra natureza (n.º 2), a verificação dos requisitos daquela norma não afasta a culpa do agente, apenas pode constituir uma mera circunstância passível de atenuar especialmente a pena ou, em casos excepcionais, de ser fundamento para que esta seja dispensada., *In*, Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, Processo n.º 285/11.7IDBRG.G1, de 4-02-2013, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/c7b11687bdc7fe0f80257b1f00534ba2?OpenDocument>.

¹¹¹ Mesmo perante deveres iguais, ele deve pelo menos cumprir um deles sob pena do seu comportamento ser ilícito. Se com isto, ele torna impossível o cumprimento de outro dever, em todo o caso, o seu comportamento porque correspondente a uma imposição jurídica, não pode ser ilícito. Neste sentido, FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Ob. Cit.*, p. 437.

¹¹² As retenções na fonte, apesar de estarem no domínio do ente, nunca lhe pertencem. Assim que deduzidos os respectivos montantes, estes são da imediata titularidade do Estado, devendo-lhe ser obrigatoriamente devolvidos. Por isso, não se trata de uma opção na disponibilidade do administrador ou gerente a de aferir a forma mais conveniente de investimento de determinados montantes. Aquando do desempenho do seu papel de substituto tributário, o administrador ou gerente está investido num papel de responsabilidade pública exterior aos interesses da sociedade e a desempenhar funções de interesse público que a ele lhe foram confiadas pelo Estado e a que os administradores e gerentes estão primacialmente vinculados, já que seria inoportuno ser o Estado a fazer todas as retenções.

matéria de impostos, cuja obtenção de receita é imprescindível ao funcionamento da máquina estatal, a Administração Tributária tem de ser implacável no cumprimento do seu dever de fiscalização e cobrança, tendo os entes colectivos e respectivos gerentes ou administradores de cumprir, com isenção, as responsabilidades tributárias que lhe foram delegadas pelo Estado dentro dos limites do princípio da legalidade consagrado no artigo 3.º da Constituição da República Portuguesa, das garantias dos contribuintes e do princípio da dignidade da pessoa humana consagrado no artigo 1.º da Constituição da República Portuguesa.

ii. A Dignidade da Pessoa Humana como Limite à prossecução do Interesse Tributário: os Casos de Excepcional Gravidade.

São razões de ordem prática que impõem que não se possa, sem mais, invocar injustificadamente uma qualquer causa de justificação para que se incumpra a obrigação de entregar ao Estado o montante retido na fonte. Sendo a responsabilidade tributária decorrente da violação das obrigações legais fiscais, uma expressão da eficácia do poder punitivo do Estado, no âmbito da sua tarefa de aquisição de receita, perante alegações arquitectadas como estratégia de defesa, mediante uma invocação manifestamente abusiva de uma série de causas de justificação de uma forma desenfreada e incoerente para, a todo o custo, evitar a condenação por crime de abuso de confiança fiscal, não pode a Justiça Tributária, ceder perante tais tentativas.

Contudo, esta posição não pode ser levada ao extremo, sob pena de criação de injustiças. Tem que ser avaliado, caso a caso, da razoabilidade e tempestividade dos fundamentos invocados. O aparecimento nos Tribunais deste tipo de situações revela a necessidade de distinções adicionais. A inexistência ou imprecisão na legislação fiscal da possibilidade de um legítimo e verdadeiro conflito de deveres exigem uma razoabilidade na análise e resposta a esta questão. São situações de um verdadeiro conflito de deveres e a existência de necessidade de cumprimento de determinadas obrigações que, pela sua gravidade, devem obstar à aplicação-regra da prevalência do interesse tributário sobre o interesse social.

Vejamos dois exemplos que evidenciam uma injustiça na defesa da posição extrema adoptada pela Jurisprudência nesta matéria. O caso em que esteja em causa a própria subsistência de uma pequena ou média empresa, por exemplo, o pagamento a um fornecedor¹¹³ cujo produto é imprescindível à continuação da actividade da empresa. Neste caso, o sacrifício do interesse social causaria não só um impedimento e constrangimento à prossecução da actividade da empresa, como

¹¹³ Por exemplo, o pagamento da conta da electricidade, sob pena de haver um corte de energia, que obrigaria a que a actividade da empresa ficasse suspensa.

também levaria a uma paralisação forçada da sua actividade, com um efeito de consequências em cadeia para a subsistência dos trabalhadores, fornecedores, respectivas famílias, agravando-se os prejuízos e as dificuldades económicas da pessoa colectiva.

Outro exemplo, o caso de uma pequena ou média empresa em que esteja em causa o pagamento do salário mínimo aos trabalhadores. Por dificuldades financeiras da empresa, e por se impossível pagar, ao mesmo tempo, os salários e uma obrigação de imposto, devem ser ressaltados os salários, pelas sérias consequências advindas do seu não pagamento para a subsistência dos trabalhadores, para as suas famílias, cujos interesses estão constitucionalmente garantidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 59.º da Constituição da República Portuguesa.

Estes dois exemplos são casos em que se verifica a existência de um estado de aflicção psíquica nos administradores ou gerentes do ente colectivo, que perturbe o agente de tal forma que lhe é inexigível o cumprimento da obrigação tributária. Nestes casos, a solução não está em efectuar um “perdão” da dívida tributária, mas antes na necessidade de se prever na lei fiscal um regime temporalmente limitado de suspensão da obrigação tributária, para dar o tempo necessário para serem tomadas providências por parte do ente colectivo, seus administradores ou gerentes no sentido de se ultrapassar a situação, por exemplo, com provas objectivas de a pessoa colectiva e ter apresentado à insolvência, ou a outro processo de recuperação de empresas¹¹⁴. Findo determinado prazo, sem a prova, de que a pessoa colectiva e seus administradores ou gerentes não estão, de forma negligente ou dolosa, a tomar medidas para ultrapassar as dificuldades financeiras, extrai-se uma presunção ilidível de estar perante um conflito meramente aparente de deveres, em que há um abuso de direito de invocação de uma causa de exclusão de ilicitude do incumprimento da obrigação tributária.

Embora o grau de premência no cumprimento e a vinculatividade da adstrição aos deveres fiscais sejam superiores, também é verdade que os interesses ou bens jurídicos acautelados pelo dever de pagar impostos são interesses públicos, dotados de elevado grau indeterminação e abstracção. Por isso, em certos casos, o pagamento de salários aos trabalhadores ou das dívidas aos fornecedores para assegurar continuidade de laboração da empresa, é um interesse concreto cuja premência, nas circunstâncias do caso, pode ser de valor manifestamente superior que ao dos interesses genéricos e abstractos que o pagamento de impostos visa acautelar.

¹¹⁴ Como o Processo Especial de Revitalização (PER) ou pelo Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE). Propõem-se que seja prevista na lei fiscal a possibilidade de requerer a suspensão das obrigações tributárias entre o tempo que medeia a apresentação ou requerimento a estes procedimentos de recuperação, e a sua efectiva declaração ou admissão.

Em prol da defesa do interesse do Estado e dos cidadãos em geral na arrecadação de receita, estas excepções não podem ser, de modo algum, discricionárias sendo necessário definir um critério fundamental cujo preenchimento se deve aferir, caso a caso, em nome dos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, proporcionalidade e da dignidade da pessoa humana. A causa de justificação tem de ter como fundamento razões juridicamente atendíveis¹¹⁵, como por exemplo, a pessoa colectiva não ter, comprovadamente, possibilidade de liquidez imediata; a existência de uma indisponibilidade de recurso ao crédito; e que o não pagamento imposto seja o meio adequado a remover o perigo actual de falência ou que seja directa e exclusivamente impeditivo do pagamento do salário mínimo imprescindível à subsistência dos trabalhadores, até que a insolvência seja declarada ou o plano de recuperação da empresa seja aprovado e comece a produzir os seus efeitos. O critério de procedência da invocação da causa de justificação está no balanceamento, hierarquização e graduação dos prejuízos causados pela opção de sacrificar cada um dos interesses: o sacrifício do interesse social, em prol da prossecução do interesse tributário não pode levar a consequências irreversíveis, ou dificilmente reparáveis, para os trabalhadores¹¹⁶ ou para a pessoa colectiva¹¹⁷.

VIII. CONCLUSÕES

No âmbito da criminalidade tributária¹¹⁸, a questão da afectação das verbas devidas ao Estado ao pagamento de outras despesas da sociedade devedora tem sido recorrentemente problematizada como pretensamente justificativa¹¹⁹ da conduta. A

¹¹⁵ SILVA DIAS admite a aplicação do conflito de deveres desde que se verifiquem as seguintes circunstâncias: que a empresa não disponha de meios económicos que lhe permita suportar em simultâneo o pagamento dos salários e a entrega das prestações retidas a título de IRS; que esta situação se verifique sempre no momento em que aquelas obrigações devam ser satisfeitas; e que as prestações retidas sejam utilizadas no pagamento de salários. Neste sentido, SILVA DIAS, Augusto, “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” *In, Jornadas de homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, Lisboa, 1995, p. 200 ss e MIRANDA PEDRO, Manuel José, “Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal: o Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência”, *In, Colectânea de textos de parte especial do Direito Penal*, AAFDL, Lisboa, pp. 209 ss.

¹¹⁶ Da sua subsistência e das respectivas famílias que ficam na impossibilidade de satisfação de necessidades vitais próprias de quem vive do ordenado que recebe estando na dependência directa da continuação da laboração do ente colectivo.

¹¹⁷ Por exemplo, levar à falência de uma pequena empresa.

¹¹⁸ Sobre esta questão, SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João *Audição-participação-fundamentação*, *Ob. Cit.*, pp. 73 ss.

Jurisprudência¹²⁰ tem vindo, no entanto, a desconsiderar genericamente a relevância desse facto ao nível da ilicitude, reconhecendo-lhe também diminuta significância ao nível da culpa.

Em caso de conflito de deveres, sendo possível hierarquizar os que estiverem em confronto, o comportamento só não será ilícito se o agente optar pelo cumprimento do dever com igual valor ou superior. Por motivos organizacionais, e pelo interesse público na obtenção de receita por parte do Estado, o pagamento dos impostos não deve ser visto como uma “opção” de alocação de património aos mais convenientes interesses da pessoa colectiva, mas sim como uma obrigação legal que deve ser por todos pontualmente cumprida. Contudo, em situações excepcionais, preenchidos e provados determinados critérios, que ditam tratar-se de uma situação de especial gravidade, e em nome das garantias constitucionalmente garantidas, a prossecução de interesses do Estado, não deve ser ilimitada, já que o contrário acabaria por ser uma ideia contrária ao próprio Estado de Direito.

BIBLIOGRAFIA

AIRES DE SOUSA, Susana, *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, Lisboa, 2006

BRITO, Teresa Quintela de, “Responsabilidade criminal de entes colectivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal”, *In, Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 20, n.º 1, Janeiro-Março, 2010, pp. 41-71

CARVALHO VELOSO, Roberto, “A dignidade da pessoa humana e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária”, *In, O Direito no século XXI: estudos em homenagem ao ministro Edson Vidigal*, Florianópolis, 2008, pp. 284-305

FERNANDA PALMA, Maria, *O Princípio da Desculpa em Direito Penal*, Almedina, Coimbra, 2005

FERNANDA PALMA, Maria, *Direito Constitucional Penal*, Almedina, Coimbra, 2011

FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Lisboa, 2009

FIGUEIREDO DIAS, Jorge, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I, Coimbra Editora, Lisboa, pub. 2001, reimp. 2004

¹¹⁹ Neste sentido, CARVALHO VELOSO, Roberto, “A dignidade da pessoa humana e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária”, *In, O Direito no século XXI: estudos em homenagem ao ministro Edson Vidigal*, Florianópolis, 2008, pp. 284-290.

¹²⁰ Apresentando uma síntese sobre o balanceamento entre o interesse tributário e o interesse social na Jurisprudência, FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 193 ss.

- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (dir.)/VILAR MAYER, Pollyana (coord.), Barcelona, *Temas actuales de derecho tributario*, Bosch, 2005
- JINYAN LI, “Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance”, *In, Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, Vol. 54, n.º 1, 2006, pp. 51 ss
- LOPES DE SOUSA, Jorge/SIMAS SANTOS, Manuel, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2ª ed., Editora Áreas, Lisboa, 2010
- MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária e sancionatória da entidade empregadora pela falta de entrega das retenções na fonte de IRS e das contribuições para a segurança social dos trabalhadores”, *In, Para Jorge Leite*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014, pp. 299-318
- MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, Lisboa, 2012
- MARQUES GONÇALVES, Tânia Raquel, *A responsabilidade tributária dos gerentes e administradores das sociedades na execução fiscal: o tema da culpa*, Teses FDUL, Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2011
- MARTÍN QUERALT, Juan/LOZANO SERRANO, Carmelo/POVEDABLANCO, Francisco, *Derecho tributario*, 11ª ed., Cizur Menor, Thomson e Aranzadi, 2006
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel/GARCÍA DE LA MORA, Leonardo/FALCÓN Y TELLA, Ramón *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 3ª ed, Madrid, Iustel, 2006
- MEIRELES DA CUNHA, Tânia, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Coimbra, 2004
- MIRANDA PEDRO, Manuel José, “Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal: o Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência”, *In, Colectânea de Textos da Parte Especial do Direito Penal*, AAFDL, Lisboa, pp. 209 ss
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributari: Parte General*, Cizur menor, Aranzadi, Thomson, Civitas, 2006
- SALDANHA SANCHES, J.L./TABORDA DA GAMA, João *Audição-participação-fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, Lisboa, Coimbra Editora, 2006
- SILVA DIAS, Augusto, “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” *In, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, AAFDL, Lisboa, 1995, pp. 200 ss
- SILVA VEIGA, Fábio da, “A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração”, *In, Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, A. 1, nº 9, 2012, pp. 5753-5765

TAIPA DE CARVALHO, Américo, *Direito Penal*, Parte Geral, Volume II, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004

TAIPA DE CARVALHO, Américo, *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, Lisboa, 2007

TESAURO, Francesco, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª ed., Torino, UTET, 2006, XVI