



CÍRCULO JUDICIAL DE SANTARÉM

Referências

Processo Comum Colectivo n.º 59/05.4idstr
2.º Juízo Criminal do Tribunal de Santarém
Acórdão de 22 de Novembro de 2006 (transitado em julgado)
Juiz Relator: Dr. Manuel José Miranda Pedro
Juizes Adjuntos: Dr. Eduardo Azevedo e Dr. Joaquim Duarte Silva

Descritores:

Unidade e pluralidade de crimes.
Estado de necessidade no crime de abuso de confiança fiscal.

Sumário:

1. Nos crimes omissivos próprios, a cada omissão corresponderá, em regra, um tipo de crime.
2. O estado de necessidade justificante é aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal.



Título: ACÓRDÃO DO CÍRCULO JUDICIAL DE SANTARÉM

Data: 22 de Novembro de 2006 (transitado em julgado)

Juiz Relator: Dr. Manuel José Miranda Pedro

Classificação: Jurisprudência | Penal | Abuso de Confiança Fiscal

Edição: Verbo Jurídico ® - www.verbojuridico.pt | .eu | .net | .org | .com.

Nota Legal: Respeite os direitos de autor. É permitida a reprodução exclusivamente para fins pessoais ou académicos. É proibida a reprodução ou difusão com efeitos comerciais, assim como a eliminação da formatação, das referências à autoria e publicação. Exceptua-se a transcrição de curtas passagens, desde que mencionado o título da obra, o nome do autor e da referência de publicação.



Ficheiro formatado para ser amigo do ambiente. Se precisar de imprimir este documento, sugerimos que o efective frente e verso, assim reduzindo a metade o número de folhas, com benefício para o ambiente. Imprima em primeiro as páginas pares invertendo a ordem de impressão (do fim para o princípio). Após, insira novamente as folhas impressas na impressora e imprima as páginas ímpares pela ordem normal (princípio para o fim).

Acordam os Juízes que integram o Tribunal Colectivo:

I. Relatório.

O Ministério Público deduziu acusação contra o arguido (...) imputando-lhe a prática, em autoria material, de quatro crimes de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelo art. 105.º, n.º 1, do RGIT (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho).

(...)

II. Fundamentação de facto.

2.1. Factos provados.

Produzida a prova e discutida a causa, resultaram provados os seguintes factos:

O arguido é empresário em nome individual com o NIF (...) e tem o seu domicílio fiscal em (...).

O arguido dedica-se à actividade de exploração florestal.

Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, o arguido encontrava-se e encontra-se sujeito ao regime normal, com periodicidade trimestral.

O arguido prestou diversos serviços da sua actividade nos períodos compreendidos entre os meses de Janeiro a Junho de 2002, de Janeiro de 2003 a Junho de 2004 e de Janeiro a Março de 2005, e fez incluir nos preços cobrados aos clientes o respectivo IVA.

Durante os mesmos períodos de tempo o arguido pagou IVA aos seus fornecedores.

O arguido recebeu as seguintes quantias, resultantes da diferença entre o IVA liquidado aos clientes e o IVA facturado por terceiros e por si suportado e dedutível:

- €3.382,58, referente ao primeiro trimestre de 2002;
- €8.525,92, referente ao segundo trimestre de 2002;
- €5.000, referente ao primeiro trimestre de 2003;
- €6.200,20, referente ao segundo trimestre de 2003;
- €7.180,16, referente ao terceiro trimestre de 2003;
- €3.186,73, referente ao quarto trimestre de 2003;
- €8.718,99, referente ao primeiro trimestre de 2004;
- €6.974,83, referente ao segundo trimestre de 2004;

- €7.802,42, referente ao primeiro trimestre de 2005.

O arguido remeteu aos serviços de cobrança do IVA as respectivas declarações periódicas de imposto reportadas àqueles períodos de tempo.

O arguido não procedeu à entrega de tais quantias ao Estado nos prazos legais, nem no prazo de noventa dias, encontrando-se este decorrido.

O arguido agiu de forma livre, deliberada e conscientemente, bem sabendo que estava legalmente obrigado a entregar ao Estado as quantias liquidadas e recebidas a título de IVA e que se o não fizesse incorria em responsabilidade penal.

Pela altura do Verão de 1999 ocorreram vários incêndios em zonas florestais contíguas à localidade onde o arguido reside.

Estes incêndios causaram a destruição de várias partidas de madeira, que o arguido já havia pago aos fornecedores e que se encontravam para venda, e de máquinas agrícolas pertença do mesmo.

Durante o ano de 2002, o arguido padeceu de doença do coração que o impossibilitou de trabalhar com regularidade.

No ano de 2003 um outro incêndio destruiu várias partidas de madeira que o arguido havia comprado pelo valor de €10.000.

No exercício da sua actividade profissional o arguido era auxiliado pelo seu filho.

Actualmente, o filho do arguido não o auxilia, nem desenvolve qualquer actividade profissional por ter sofrido um acidente que o impede de trabalhar.

A esposa do arguido está desempregada e realiza trabalhos domésticos.

O arguido vem suportando todas as despesas familiares do seu agregado, constituído por si, pela sua esposa e pelo filho.

Devido à destruição dos seus bens, à doença que sofreu, à incapacidade profissional do seu filho e ao desemprego de sua esposa, o arguido, para manter a sua actividade profissional e desta forma suportar todas as despesas familiares, realizou, nos anos de 1999 a 2005, vários investimentos e contraiu empréstimos bancários, utilizando para o efeito as quantias monetárias recebidas a título de IVA supra referidas.

De outra forma o arguido não poderia continuar a exercer a sua actividade profissional, nem suportar os encargos domésticos, que têm recaído unicamente sobre si.

O arguido não regista passado criminal e tem a quarta classe.

O arguido confessou a prática dos factos e demonstrou atitude contrita.

(...)

III. Fundamentação de direito.

O Ministério Público imputa ao arguido a prática, em autoria material, de quatro crimes de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelo art. 105.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, doravante RGIT).

Dispõem os n.ºs 1, 2, 4, 5, 6 e 7 do citado artigo:

“1 – Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias.

2 – Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

4 – Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.

5 – Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a €50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 – Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder €1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.

7 – Para os efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

O art. 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (que aprovou o Orçamento de Estado para 2006), alterou o valor até ao qual pode ocorrer, nos termos do n.º 6 do art. 105.º do RGIT, a extinção da responsabilidade criminal pelo pagamento, fixando-o agora em €2000.

Antes da reforma operada em 2001, o crime de abuso de confiança fiscal quanto ao IVA estava previsto nos n.ºs 1 e 2, 2.ª parte, do art. 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redacção dada pelo DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, doravante RJFNA/93), que dispunham:

“1 – Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até 3 anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.”

2 – Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.”

No domínio do RJIFNA/93 são elementos constitutivos do crime de abuso de confiança fiscal quanto ao IVA:

- a) retenção ou liquidação da prestação tributária, com efectivo recebimento da mesma;
- b) não entrega da prestação tributária no prazo legal;
- c) apropriação da prestação tributária, constituindo esta o resultado típico¹.

A revisão operada em 1993 manteve o decurso do prazo de noventa dias como condição de instauração do procedimento criminal (art. 24.º, n.º 6, do RJIFNA, na redacção anterior e posterior àquela revisão). O tipo de ilícito previsto no art. 105.º do RGIT continua a consagrar os requisitos identificados nas als. a) e b), mas eliminou a apropriação da prestação tributária como elemento do tipo objectivo. Podemos ver aqui um regresso, ainda que parcial, à versão originária do RJIFNA. Relembre-se que o art. 24.º, n.º 1, do DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, não exigia a apropriação da prestação tributária, mas somente que o agente tivesse a intenção de obter, para si ou para outrem, uma vantagem patrimonial ilegítima. Uma outra alteração introduzida pelo RGIT, mas sem efeitos práticos, centrou-se na natureza do prazo de noventa dias, sendo actualmente entendido como uma condição (objectiva) de punibilidade². Quanto ao tipo subjectivo, trata-se de um crime que admite apenas a forma dolosa³.

¹ Figueiredo Dias e Costa Andrade, «O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 6.º, n.º 1, p. 91; Augusto Silva Dias, «Crimes e contra-ordenações fiscais», *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Problemas Gerais*, vol. II, 1999, p. 461 e 462.

Sobre a distinção entre crimes de resultado e crimes formais e a possibilidade de várias combinações, ver Figueiredo Dias, *Direito Penal. Parte Geral*, vol. I, 2004, p. 288, 289 e 679 e ss.; Taipa de Carvalho, *Direito Penal. Parte Geral. Teoria Geral do Crime*, vol. II, 2004, p. 96, 97, 295, 296, 297 e 416 e ss.

² Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, 2006, p. 136 e nota 266.

³ Não concordamos com Rui Duarte Morais, *A execução fiscal*, 2005, p. 60, quando afirma que o art. 105.º do RGIT não faz qualquer referência à intenção do agente, querendo significar que se trata de um crime sem dolo. Este tipo legal só deveria referir a intenção se tivesse sido consagrado um especial elemento subjectivo da ilicitude. Como não o fez, são aplicáveis as regras gerais: punição do facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos, com negligência (arts. 13.º e 14.º do Código Penal). O art. 105.º do RGIT não consagra qualquer responsabilidade objectiva ou negligente. O legislador não foi tão longe. O verdadeiro problema reside na determinação da culpa dolosa (e também negligente) nos crimes omissivos puros.

Simas Santos e Lopes de Sousa⁴ entendem que a apropriação é um elemento implícito do tipo, posição que já foi sufragada na jurisprudência⁵. A nosso ver, esta tese contraria a actual redacção legal. O art. 105.º do RGIT é claro ao não exigir, expressa ou implicitamente, a apropriação da prestação tributária. Isto não significa que uma interpretação como esta, ao fazer uma redução teleológica do tipo, não possa *pôr a salvo* a actual incriminação de um juízo de inconstitucionalidade material baseado na eliminação de um pressuposto que conferiria dignidade à intervenção penal.

Numa primeira aproximação, diríamos que não é a apropriação da prestação tributária que viola o bem jurídico, conferindo dignidade à intervenção penal. Ou melhor: a lesão do património do Estado não passa necessariamente pela apropriação da prestação tributária, podendo ocorrer independentemente desta (não podemos deixar de reconhecer que, no plano abstracto, a apropriação pode lesar a receita fiscal). Centrando-se o sistema tributário em entregas periódicas do imposto, a lesão do património estatal dá-se desde logo com o não ingresso do imposto no cofre público⁶. Vamos supor que o agente aplica a taxa de retenção de IRS aquando do pagamento do salário e guarda-o em caixa. Se não fizer a entrega da prestação tributária, terá cometido o crime de abuso de confiança fiscal? Uma resposta negativa deve ser dada no âmbito do art. 24.º do RJFNA/93. A justificação é simples: seguindo o conceito de apropriação que a doutrina mais autorizada entende estar subjacente ao art. 205.º do Código Penal, a mera violação da obrigação de entrega não constitui em si mesma um comportamento apropriativo. Exige-se, além do elemento objectivo, o intuito apropriativo e este não se resume nem se confunde com a violação da obrigação (legal ou contratual). No entanto, não se poderá negar que aquela omissão atentou contra o património do Estado, uma vez que este deixou de receber uma prestação pecuniária a que tinha direito. Configuramos este direito como um *direito de crédito de base legal*. Igual direito tem o contribuinte que sofre a retenção, mas agora sobre o Estado, pois imputa o pagamento por conta à dívida de imposto resultante da liquidação. O Estado também não deixa de ser um depositário da prestação tributária, pois não poderá afectá-la a outro fim que não o pagamento do imposto liquidado (ex. afectar o valor recebido a título de pagamento por conta à liquidação de uma dívida fiscal preexistente – art. 33.º da Lei Geral Tributária).

Não deixamos de compreender a ideia que subjaz à actual incriminação. Contudo, os seus defensores não atentam que o argumento que utilizam não lhes dá razão. Para quem entenda

⁴ Cfr. *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2003, p. 646.

⁵ Ac. do STJ de 23/4/2003, publicado na base de dados do ITIJ (www.dgsi.pt).

⁶ Neste último sentido, cfr. Diego García Berro, «La naturaleza jurídica de los montos de la Ley 24.769», *AAVV, Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*, Santa Fé, Rubinzal-Culzoni, 2005, p. 200 a 202.

que a actual configuração respeita o carácter fragmentário e a *ultima ratio* do Direito Penal, bastaria invocar a violação da confiança e a qualidade de bem jurídico-penal atribuído às funções que o sistema fiscal persegue, não sendo necessário convocar o argumento segundo o qual quem não entrega a prestação tributária é porque dela se apropriou.

Coisa distinta é determinar a justeza desta orientação. Aqui, sim, pode ser convocado o argumento segundo o qual é a apropriação que confere dignidade à intervenção penal. Saber se esta argumentação pode ser acolhida ou se há outros caminhos a explorar é uma questão que extravasa este âmbito. Contudo, não queremos deixar de dar uma primeira opinião e de apontar algumas soluções como, por exemplo, a consagração de especiais elementos subjectivos da ilicitude ou o estabelecimento de quantias monetárias para acentuar o desvalor de resultado ou como condição objectiva de punibilidade⁷. Confessamos que a via que mais nos seduz, por ser a mais adequada aos princípios da proporcionalidade e da intervenção mínima, é a que defende a incriminação da fraude fiscal e só desta. Tudo o resto seria remetido para o direito das contra-ordenações.

Exigir a apropriação da prestação tributária pode dar origem a lacunas de punibilidade, para além de suscitar questões interpretativas de vária ordem. Mas, de uma eventual lacuna não se pode partir para a maximização da intervenção penal, à custa de direitos, liberdades e garantias⁸. É certo que o Estado cria mecanismos de auto-tutela que não reconhece a mais ninguém e tem uma ampla margem de manobra, decidindo como e quando intervir e quem atingir. É disto exemplo a Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, que consagrou um regime excepcional de regularização tributária para elementos patrimoniais colocados no estrangeiro. Encontramos outro exemplo nas taxas de retenção do imposto, visto que a alteração anual – art. 2.º, n.º 5, do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro – pode produzir efeitos no enquadramento da conduta, nomeadamente na moldura penal aplicável e na possibilidade ou impossibilidade de extinção do procedimento criminal pelo pagamento. Sempre foi assim e sempre será. Há pois um sério perigo de instrumentalização da lei penal, que se acentua em tempos de crise económica (máxima obtenção de receita fiscal *versus*

⁷ Sobre as vantagens de uma ou outra opção, cfr. José-Ignacio Gallego Soler, *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, Valência, Tirant lo Blanch, 2002, p. 300 a 322; Elio Lo Monte, *Principios de Derecho Penal Tributario*, Montevideo/Buenos Aires, B de F, 2006, p. 118 a 138, 146 a 151 e 218 a 237.

⁸ Cfr. Diogo Leite de Campos, *O sistema tributário no Estado dos Cidadãos*, 2006, p. 104 a 110 e 114. Escreve este autor (p. 117): «Se o contribuinte oculta uma receita de 500 €, trata-se de crime fiscal. Mas se a Administração fiscal “inventa” uma receita de 500 € o problema é do contribuinte e não da Administração fiscal que fica impune».

relaxamento dos direitos dos cidadãos). O risco da lei penal se transformar num «instrumento de terror tributário»⁹ não é virtual.

Enquanto o crime de abuso de confiança fiscal mantiver, como elemento típico, a não entrega da prestação tributária no prazo legal, fazendo coincidir a consumação com a violação deste, a lesão do bem jurídico-penal derivará essencialmente de um comportamento omissivo. Como observa José-Ignacio Gallego Soler¹⁰, quando o tipo de crime é construído em torno da infracção de um dever, o elemento principal é o desvalor de acção e não o desvalor de resultado. Bem pode a apropriação da prestação tributária ter ocorrido, no sentido em que este conceito é utilizado no art. 205.º do Código Penal, e o Estado não ter tido qualquer prejuízo. Tal sucederá se o agente (ou um terceiro – art. 41.º da Lei Geral Tributária) cumpriu o dever de entrega da prestação tributária. Defender aqui a punição de um crime tentado (só admissível para o abuso de confiança fiscal agravado, dada a moldura penal abstracta do abuso simples) seria exasperar ainda mais a intervenção penal, desconsiderar critérios de necessidade e merecimento da pena e fazer «tábua rasa» da interpretação dos tipos legais de crime segundo a afectação do bem jurídico¹¹. A excepção (isto é, a coincidência temporal da apropriação com a violação do dever de entrega) será tão rara que não tem a virtualidade de alterar os dados da questão.

A intenção do legislador de 2001 de afastar a apropriação enquanto elemento do tipo parece-nos boa¹². O actual regime não está, porém, isento de críticas. Em primeiro lugar, é injustificável que o crime de abuso de confiança fiscal e o crime de fraude fiscal, ambos na versão simples e na versão agravada, sejam puníveis com as mesmas penas. O menor desvalor de acção (omissão) do crime de abuso de confiança fiscal impunha reacções criminais mais brandas. Em

⁹ Cfr. Miguel Bajo Fernández e Silvina Bacigalupo, «El delito fiscal: consideraciones dogmáticas y de política criminal», La Ley, ano XXI, n.º 5131, 2000, p. 2.

De “violência inaudita” fala Rui Duarte Morais (cfr. *A execução fiscal*, cit., p. 59, *in fine*).

¹⁰ Cfr. *Responsabilidad penal...*, op. cit., p. 315.

¹¹ Sobre este ponto, cfr. Jescheck, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, trad. de Manzanares Samaniego, 4.ª ed. corrigida e ampliada, Granada, Comares, 1993, p. 232 e 233.

¹² Sobre a inadequação de um modelo de punição semelhante ao previsto para os delitos patrimoniais clássicos (ex. burla e abuso de confiança) quando estejam em causa bens jurídico-penais colectivos ou supra-individuais (ex. património da segurança social; e também do Estado/Fisco, pois a argumentação mantém aqui toda a pertinência) e as críticas que podem ser feitas ao regime dual de punição (crimes de fraude + crimes omissivos/mera não entrega da prestação), cfr. José Ángel Brandariz García, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Valência, Tirant lo Blanch, 2000, p. 176 a 183 e 210 a 246; do mesmo autor, «La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en ámbito del Derecho comparado: luces y sombras», separata do Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, n.º 8, p. 174 e ss.

segundo lugar, não se compreende que o abuso de confiança fiscal não esteja sujeito a uma «condição quantitativa de dignidade penal», como sucede com a fraude fiscal (os factos não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000 – art. 103.º, n.º 2, do RGIT, na redacção dada pelo art. 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro). Pensamos que não está definitivamente posta de parte uma interpretação que sustente a aplicação analógica do disposto no n.º 2 do art. 103.º do RGIT ao crime de abuso de confiança fiscal previsto no seu art. 105.º. O problema que imediatamente se põe é este: o que fazer com o n.º 6 do art. 105.º do mesmo diploma legal, uma vez que o valor aqui mencionado é inferior ao valor plasmado no citado n.º 3? Uma solução de compromisso, e única que de momento nos ocorre, passa por uma operação aritmética: somam-se os dois montantes, estabelecendo a possibilidade de extinção do procedimento criminal até ao valor de € 17.000. Não vemos qualquer impedimento dogmático ou obstáculos legais inultrapassáveis que impeçam uma construção deste tipo, tanto mais que favorece o agente (analogia *in bonam partem*).

Com isto pretendemos apenas chamar a atenção, como já dissemos, para esta situação: a consagração da apropriação da prestação tributária como elemento do tipo traz mais problemas, nomeadamente de interpretação, do que vantagens. Se estivéssemos perante um “bom” elemento típico, certamente teria sido adoptado nas legislações espanhola, italiana e alemã, o que não é o caso. A evolução foi precisamente no sentido contrário. O facto das leis brasileira e argentina se aproximarem da nossa, ao punirem a mera falta de entrega da prestação tributária como crime de apropriação, não constituirá um indício muito positivo sobre a verdadeira intenção do uso da repressão penal nesta sede.

Outro parece ser o entendimento de Susana Aires de Sousa. Para esta autora¹³, só a conjugação da apropriação da prestação tributária com a violação da obrigação de entrega pode conferir dignidade à intervenção penal. Não concordamos com esta autora quando defende ser axiológico-socialmente irrelevante a conduta de quem, no momento do pagamento de rendimentos (ex. salários), não retém o imposto (e não o entrega ao Estado)¹⁴. É a «economia paralela» que maiores danos causa ao património público e não a conduta de quem não entrega a prestação tributária, ainda que dela se tenha apropriado. Ao contrário do que sucede naquele âmbito, nesta última hipótese o Estado não deixa de conhecer a situação fiscal dos sujeitos passivos. Conhece-a quando recebe as declarações periódicas nas quais vêm identificados o IVA recebido e deduzido e os montantes que foram retidos a título de imposto. Com base nestes elementos pode desde logo executar o património do devedor e adoptar medidas tendentes a assegurar a cobrança do crédito.

¹³ Cfr. *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 305 e ss.

¹⁴ Cfr. *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 306.

Também insidiosa pode ser a falta de entrega da declaração tributária. A lei italiana tem um crime próprio para esta hipótese (art. 5.º do Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de Março de 2000). Como refere Alberto Cadoppi¹⁵ em anotação àquele artigo, o cidadão que é devedor perante o Fisco e não apresenta a declaração obrigatória fez tudo o que estava ao seu alcance para não cumprir a obrigação tributária¹⁶.

Na esteira da doutrina dominante, entendemos que o legislador quis eliminar a apropriação¹⁷ enquanto elemento típico. Ao tê-lo feito, consagrou um crime omissivo puro¹⁸, cuja

¹⁵ In Ivo Caraccioli, Angelo Giarda e Alessio Lanzi, *Diritto e Procedura Penale Tributaria*, Pádova, Cedam, 2001, p. 219 e 220.

¹⁶ Segundo a doutrina espanhola, a falta de apresentação da declaração tributária pode constituir a prática do crime previsto no art. 305.º do Código Penal Neste sentido, *vide* Enrique Bacigalupo, «El delito fiscal», in Enrique Bacigalupo (dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2005, p. 475. Para este autor, não pagar o tributo ou não apresentar a declaração não são suficientes para dar lugar a uma omissão típica. A omissão só será típica se o agente não liquidar o tributo e não reconhecer a dívida fiscal. Será atípica a conduta do agente que pague o tributo e não apresente a declaração ou que faça um reconhecimento formal da dívida fiscal, apresentado a declaração, e não a liquide (op. cit., p. 477 e 478). Evidentes se tornam as consequências da aplicação desta tese entre nós.

É curioso constatar o *esforço* que parte da doutrina espanhola faz para, partindo da interpretação do elemento «fraude» constante do citado art. 305.º, dar relevo à conduta omissiva. Carlos Martínez-Bujàn Pérez, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 2.ª ed., Valência, Tirant lo Blanch, 2005, p. 550 a 553, opina que a falta de apresentação da declaração tributária só será penalmente relevante se a inactividade do agente não permitir à administração fiscal o conhecimento dos factos que fundamentam a obrigação de tributar. E a omissão não deixará de ser relevante nos casos em que o Fisco pode ficar a conhecê-los por outra via (ex. através de terceiros ou na sequência de uma investigação de ofício). O autor reconhece que esta via leva a uma ampla relevância da omissão, aproximando-se dos resultados a que chegam os defensores da teoria do crime fiscal como um crime de infracção de dever.

Também no sentido da falta de apresentação da declaração ser penalmente típica quando e só quando a administração fiscal não possa aceder, em consequência da omissão, aos factos tributários relevantes, cfr. Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez, «El elemento “fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», in Jesús-María Silva Sánchez (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2003, p. 119-120.

¹⁷ No Ac. do Tribunal da RL de 15/6/2005, publicado na base de dados do ITIJ (www.dgsi.pt), sustenta-se que a não entrega da prestação tributária deve ser acompanhada da apropriação (que o agente faça sua a prestação tributária), «em termos rigorosamente idênticos» (*sic*) ao que sucede com o crime de abuso de confiança previsto no art. 205.º do Código Penal.

¹⁸ Neste sentido, Nuno Lumbrals, «O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias», *Fiscalidade*, n.º 13/14, 2003, p. 86 e 87; Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de

consumação se dá uma vez decorrido o prazo de entrega da prestação tributária previsto na lei fiscal¹⁹. Trata-se ainda de um crime específico e de dano²⁰, na medida em que só incorrerá na sua

um acórdão do Tribunal Constitucional», Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 134.º, p. 300 e ss., que pondera a inconstitucionalidade material do art. 105.º do RGIT; Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 2006, p. 167; Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 123, 131, 132 e 305 e ss.

Se se qualificar o valor da prestação tributária como um evento, dificilmente se poderá continuar falar em omissão própria. Tratar-se-ia, isso sim, de um crime omissivo e de resultado. Certo nos parece que nesta última hipótese não se poderia falar em omissão imprópria ou comissão por omissão, uma vez que não existe qualquer dever de garante (os cidadãos e as empresas pagam impostos, mas não são garantistas da sua boa cobrança, pelo menos com o significado que a doutrina empresta aos deveres de garante).

¹⁹ Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 131 e 138.

A contra-ordenação prevista no art. 114.º do RGIT também se consumará no mesmo momento, apesar da redacção pouco feliz do seu n.º 1. Na verdade, prevê-se uma contra-ordenação dolosa quando a não entrega se prolongue por um período de tempo superior a 90 dias, desde que os factos não constituam crime. Será caso para perguntar como se distingue o dolo do crime do dolo da contra-ordenação. A dificuldade é acrescida por se tratarem de comportamentos omissivos.

²⁰ Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 122 e 138.

Sobre a noção de crime específico, cfr. Figueiredo Dias, *Direito Penal...*, op. cit., p. 287 e 288.

Aquela autora (*Os crimes fiscais...*, cit., nota 229, p. 122) chama a atenção para os casos em que a não entrega da prestação tributária não implica qualquer prejuízo para o erário público. Tal sucederia quando a liquidação definitiva não apurasse qualquer montante de imposto devido pelo contribuinte. No entendimento da autora, há dificuldades de integração destas hipóteses no âmbito de protecção da norma.

Não deixando de atribuir razão a esta autora, sempre se pode argumentar no sentido de qualificar o crime de abuso de confiança fiscal como um crime de perigo (quicá concreto, se se entender o perigo como estando referido ao concreto valor da prestação tributária, caso em que seria um crime de resultado de perigo). Haveria então uma antecipação da tutela penal. Também não está afastada uma interpretação que mantivesse a classificação do ilícito como crime de dano: ao tipo legal interessa apenas a diminuição patrimonial que ocorre em determinado momento, independentemente da liquidação não apurar qualquer prestação tributária a cargo do contribuinte. Para esta concepção, o que interessa é apenas o dano provocado ao património fiscal aquando da consumação do crime.

Vejamus resumidamente o que se passa. Para tanto afigura-se-nos necessário determinar o tipo de imposto, pois a solução pode variar.

O dano (prejuízo patrimonial) pode ser provisório nuns casos e certo noutros. O dano será provisório nas hipóteses de retenção na fonte, também designada por substituição fiscal imprópria (arts. 20.º, 33.º e 34.º da Lei Geral Tributária; arts. 98.º a 101.º do CIRS; arts. 88.º e 89.º do CIRC) A retenção na fonte é uma forma de pagamento antecipado e por conta do imposto. É um pagamento provisório e anterior ao nascimento da própria obrigação tributária, na medida em que o período impositivo ainda não terminou, o facto tributário ainda não se produziu e a relação jurídica de imposto em sentido estrito ainda não se formou (cfr. Diogo Feio, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, 2001, p. 104 e 108 e ss.). Bem

prática quem assumir a qualidade descrita no tipo, qualidade esta que advém da prática de actos de retenção (IRS e IRC) ou de liquidação e recebimento do imposto (IVA). Apesar desta classificação, são aplicáveis as regras da comparticipação, por força do disposto no art. 3.º, al. a), do RGIT. Se o substituto fiscal ou o agente económico que liquida e recebe o IVA for uma pessoa colectiva, a responsabilidade penal abrangerá ainda os seus representantes (art. 6.º do RGIT)²¹.

Só comete o crime de abuso de confiança fiscal o agente que não entregue ao Estado o IVA efectivamente recebido²². É precisamente isto que decorre da 2.ª parte do n.º 2 do art. 105.º do RGIT, como já decorria do RJFNA/93. Nos casos de substituição fiscal imprópria (ex. retenção na fonte do IRS), o tipo não exige o recebimento da prestação tributária. Nem poderia exigir, dada a natureza daquela: quem retém na fonte não recebe de outrem. O que se exige é que a retenção tenha sido materialmente feita, ou seja, que o substituído a tenha economicamente sofrido. Se a entidade patronal se limita a fazer uma retenção formal (descrevendo-a, por exemplo, no recibo de vencimento ou na própria declaração fiscal) e não entrega a prestação tributária, não comete o crime de abuso de confiança fiscal. Esta situação e a não liquidação do IVA, constituem apenas as contra-ordenações previstas no art. 114.º, n.ºs 4 e 5, al. a), do RGIT, respectivamente.

Para quem assim o entenda, manter-se-á no âmbito do RGIT a tese segundo a qual o devedor substituto – aqui se compreendendo o sujeito passivo tributário que liquida e recebe o IVA – é um fiel depositário²³ da prestação tributária, continuando a centrar-se o desvalor de acção²⁴

pode suceder que os montantes retidos na fonte sejam superiores ao imposto apurado após a liquidação, revertendo o excesso para o contribuinte, cujo montante pode inclusive ser superior ao montante da prestação tributária não entregue. Aqui são possíveis as duas teses referidas (crime de perigo concreto ou crime de dano).

O mesmo se poderá dizer em relação ao IVA, dado o carácter provisório da liquidação (cfr. Rui Duarte Morais, *A execução fiscal*, op. cit., nota 382, p. 171).

Nos casos de substituição própria ou definitiva (ex. tributação através de taxas liberatórias – art. 71.º do CIRS), o dano é efectivo, uma vez que o imposto é certo (cfr. Diogo Feio, *A substituição fiscal...*, op. cit., p. 102 e 103). O crime de abuso de confiança fiscal será então um crime de dano.

²¹ Dadas as várias excepções bem se poderia dizer que estamos perante um crime pseudo-específico (o argumento é de Ivo Caraccioli, *apud* Angelo Mangione, anotação ao art. 2.º do Decreto Legislativo n.º 74/2000 – lei penal tributária italiana – *in Diritto Penale Tributario* (a cura di Enzo Musco), Milão, Giuffrè, 2000, nota 47, p. 20; o autor utiliza a expressão «pseudo-proprio» no sentido de «pseudo-específico»).

²² Cfr. Rui Duarte Morais, *A execução fiscal*, cit., nota 111, p. 111-112; Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, cit., p. 126.

²³ Neste sentido, cfr. Augusto Silva Dias, «Crimes e contra-ordenações fiscais», cit., p. 461; Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, op. cit., p.127 a 129; Carlos Augusto Rodrigues, «O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA», *Revista Fiscal*, n.º 8, Setembro de 2006, p. 16; Ac. do TC de 29/11/00,

(*rectius*, desvalor de omissão) na violação da relação de confiança que se estabelece entre o Estado e os agentes económicos. Relação esta que é criada pelo Estado quando atribui àqueles a missão de liquidação e cobrança dos impostos – imperativamente e sem qualquer contrapartida, diga-se.

(...).

Uma questão que se levanta é saber quantos crimes comete o agente, quando são várias as obrigações de entrega violadas.

A fronteira entre a unidade e pluralidade de infracções e o crime continuado situa-se numa das zonas mais inseguras e controversas da dogmática jurídico-penal²⁵. Pensamos, embora sem grande conforto dogmático, que o legislador pode tomar posição sobre esta matéria, tal como fez nos casos paralelos previstos nos arts. 13.º do RJFNA e 10.º do RGIT, onde se prescreve que aos responsáveis pelas infracções penais fiscais são apenas aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza.

Dispõe o art. 30.º do Código Penal que “o número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efectivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime foi cometido pela conduta do agente.”

(...).

No anteprojecto de Figueiredo Dias e Costa Andrade de 15/9/88 consagrava-se que se a obrigação de entrega do imposto tivesse natureza periódica, haveriam tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação (art. 20.º, n.º 4). Esta solução foi consagrada na versão originária do RJFNA (art. 24.º, n.º 6), desta forma se afastando qualquer possibilidade de punição de uma pluralidade de condutas como se de um único crime se tratasse, independentemente da unidade ou pluralidade de resoluções criminosas.

DR II série, de 31/1; Acs. da RP de 12/11/2003 e da RL de 22/9/2004, publicados na base de dados do ITIJ (www.dgsi.pt).

Pronunciando-se sobre a natureza da relação que se estabelece entre o Fisco e o substituto e criticando a tese do depósito, *vide* María García Caracuel, *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2006, p. 75 a 79.

Igualmente crítico, Rui Duarte Morais, *A execução fiscal*, cit., p. 57 a 60.

²⁴ Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez, *La exención de responsabilidad por regularización tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2002, p. 99, reportando-se ao crime previsto no art. 305.º do Código Penal espanhol, refere que o desvalor de acção se acha muito condicionado pelo sistema de gestão tributária («carácter técnico do desvalor de acção», na feliz expressão do autor).

²⁵ Cavaleiro Ferreira, *Lições de Direito Penal*, vol. I, 1988, p. 396 e ss.

Tal diploma foi objecto de alterações introduzidas pelo DL n.º 394/93, de 24/11, que suprimiu o n.º 6 do art. 24.º. A partir da entrada em vigor desse diploma (1/1/94 - art. 6.º desse DL), é legítimo questionarmo-nos sobre a possibilidade de aplicação, aos crimes de natureza fiscal, dos ensinamentos doutrinários supra referidos.

Debruçando-se especificamente sobre esta questão, Alfredo José de Sousa²⁶ e Nuno de Sá Gomes²⁷ pronunciam-se pela manutenção da pluralidade de crimes, pois estão em causa prestações de natureza periódica.

Salvo o devido respeito por melhor opinião, não cremos que seja necessariamente assim. O direito penal fiscal é um direito de natureza especial que subsidiariamente se serve das normas contidas no Código Penal (art. 4.º, n.º 1, do RJFNA/93; art. 3.º, al. a), do RGIT). Como norma especial que era, o n.º 6 do art. 24.º do RJFNA, na sua versão originária, afastava a regra contida no n.º 1 do art. 30.º do Código Penal²⁸. Revogada essa norma e não existindo outra de carácter semelhante e de natureza especial, há que procurar resposta no direito subsidiário aplicável, isto é, no regime penal geral.

Assim equacionadas as coisas, parece-nos claro que no direito penal fiscal a situação não merece, a partir de Janeiro de 1994, tratamento diverso do dispensado aos restantes sub-ramos do Direito Penal. E continua, face à entrada em vigor do RGIT, a não merecer tratamento diverso pelas razões que passaremos a enunciar. Por um lado, neste último diploma continua a não existir norma de teor idêntico à prevista no art. 24.º, n.º 6, do RJFNA/90. Por outro lado, as considerações feitas a propósito da determinação da unidade ou pluralidade de infracções quanto aos crimes materiais ou de resultado (categoria onde se enquadrava o crime de abuso de confiança fiscal p. e p. pelo art. 24.º do RJFNA/93) não deixam de ser aplicáveis quanto aos crimes omissivos, formais ou de mera inactividade. Dir-se-á até que os argumentos doutrinários que sustentam a unidade jurídica de acção (ou unidade típica de acção) também sustentarão a unidade jurídica de omissão (ou unidade típica de omissão). Ou, para utilizar as palavras de Günther Jakobs²⁹, analogamente ao delito de comissão, também há uma unidade jurídica de omissão, fazer e omitir podem alternar-se em unidade jurídica de comportamento.

²⁶ Cfr. *Infracções fiscais (não aduaneiras)*, 3.ª ed., 1997, p. 111.

²⁷ Cfr. *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal (Lições)*, 2.ª ed., 2000, p. 265.

²⁸ Se ficava afastada a regra contida no n.º 1 do art. 30.º do Código Penal, o mesmo não se pode dizer quanto ao seu n.º 2, pois o crime continuado pressupõe a existência de várias resoluções criminosas, o que não contraria a redacção do art. 24.º, n.º 6, do RJFNA, na sua versão originária.

²⁹ Cfr. *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación*, trad. de Joaquín Cuello Contreras e José Luís Serrano González de Murillo, 2.ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 1087 e 1088.

Não existem, pois, razões objectivas ou de política criminal que impeçam a chamada à colação da doutrina geral do crime no que diz respeito à determinação da unidade ou pluralidade de infracções (ou do crime continuado).

(...).

Tratando-se de crimes omissivos próprios, a doutrina maioritária tem entendido que a unidade ou pluralidade de crimes determinar-se-á tendo em atenção o seguinte: se os diversos deveres de acção podem ser realizados simultaneamente, o agente comete um único crime; se os deveres de acção só podem ser cumpridos uns após os outros, verificar-se-á uma pluralidade de crimes (tantos quantas as condutas omissivas)³⁰.

Voltando ao nosso caso, a actividade económica do arguido enquadra-se, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral (arts. 26.º e 40.º do CIVA). Por se tratarem de obrigações periódicas de entrega, admitimos sem dificuldade que a regra geral será a pluralidade. O agente comete tantos crimes quantas as faltas de entrega do imposto³¹, pois os diversos deveres de acção só podem ser cumpridos uns a seguir aos outros. Isto sem prejuízo do crime continuado. O que não aceitamos é que seja sempre assim, na medida em que ainda se pode surpreender uma única resolução criminosa³².

Embora seja um elemento a considerar, não atribuímos grande valor à intenção ou ao plano do agente por dois motivos (ex. o agente decidiu *ab initio* não entregar qualquer prestação tributária):

- pode constituir um benefício, privilegiando quem desde o início se quis comportar contra o dever-ser jurídico-penal³³;

- a resolução criminosa única dificilmente se adapta aos casos em que o agente alterna o cumprimento das normas penais com omissões típicas.

Seguindo o critério apontado e de acordo com um juízo abstracto, os factos consubstanciam a prática de nove crimes de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelo art. 105.º, n.ºs 1 e 2, 2.ª parte, do RGIT, pois tantas foram as omissões. Contudo, as condutas do arguido não

³⁰ Neste sentido, cfr. José Antonio Choclán Montalvo, *El delito continuado*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 117 e 118, citando doutrina alemã.

³¹ Em Espanha, a questão não se coloca nos mesmos termos, uma vez que o art. 305.º do Código Penal impõe o somatório das prestações periódicas inferiores ao ano.

³² Cfr. Ac. do STJ de 6/1/2003, publicado na referida base de dados.

No sentido do concurso efectivo de crimes, Ac. da RP de 9/1/2002, publicado na mesma base de dados.

³³ Cfr. José Lobo Moutinho, *Da unidade à pluralidade de crimes no Direito Penal Português*, 2005, p. 505 e 506.

merecem qualquer juízo de censura ético-penal, por ter agido coberto pelo direito de necessidade (art. 34.º do Código Penal).

Antes de analisarmos esta causa de justificação, cumpre fazer umas breves considerações sobre o estado da doutrina e da jurisprudência no âmbito das causas de exclusão da ilicitude ou da culpa.

Para Nuno Lumbrals³⁴, o agente que, carecendo de disponibilidade financeira, efectue o pagamento de dívidas empresariais (salariais ou outras) recorrendo às receitas fiscais, desta forma incumprindo o dever de entregar ao Estado a prestação tributária que a este é devida, não age em estado de necessidade (justificante ou desculpante), nem se prefigura o conflito de deveres. Baseia este entendimento no facto do Estado, embora possa admitir ser preterido no pagamento quando estabelece privilégios creditórios que prevalecem sobre o seu crédito, não quer consentir que o substituto tributário cumpra as suas obrigações pecuniárias à custa de um património que não lhe pertence. Não obstante preconizar esta tese, Nuno Lumbrals não deixa de alertar que a aplicação do conflito de deveres (causa de justificação que entende ser a mais adequada) estaria circunscrito aos valores efectivamente pagos aos trabalhadores e desde que, uma vez feito o pagamento, não fosse possível ao agente fazer a entrega ao Fisco da prestação tributária nos noventa dias seguintes ao termo do prazo legal³⁵. Note-se ainda que este autor não afasta a aplicação da eximente

³⁴ «O abuso de confiança fiscal ...», cit., p. 106 a 112.

³⁵ Diz o autor que a impossibilidade de entrega da prestação tributária deve manter-se pelo período de noventa dias. Independentemente do mérito das teses num ou noutro sentido, afigura-se-nos que este último argumento não convence. A indisponibilidade financeira advinda do pagamento dos salários com o “dinheiro do Estado” deve existir à data (ou até à data) do vencimento do prazo para entrega da prestação tributária, pois é neste momento que a lei estabeleceu a consumação do crime (cfr. Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 138), e não durante o prazo que a lei configurou como condição objectiva de punibilidade. Para que o estado de necessidade justificante possa operar é necessário que a causa ocorra até à consumação do crime, independentemente do seu carácter duradouro ou instantâneo. E tanto assim é que não se colocarão dúvidas quanto à responsabilidade penal do agente se a indisponibilidade financeira ocorrer apenas durante o período de noventa dias. As dificuldades económicas subsequentes à consumação do crime de abuso de confiança fiscal poderão relevar para efeitos de moldura concreta da pena ou de aplicação do crime continuado, quer decorram no período de noventa dias, quer posteriormente. Em resumo, dir-se-á que os fundamentos fácticos do estado de necessidade – e também do direito de necessidade, do conflito de deveres e da inexigibilidade de outra conduta – deverão coexistir até à consumação do ilícito penal (e desde que se tenha alcançado a fase da tentativa, se admissível), mas não destroem retroactivamente a ilicitude ou a culpabilidade.

Sobre a inviabilidade da afirmação de uma causa de justificação «ex post facto», vd. José Ángel Brandariz García, *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad*

incompleta prevista no art. 35.º, n.º 2, do Código Penal, em face do menor desvalor de acção da conduta do agente que se socorre das receitas públicas para satisfazer os créditos salariais dos seus trabalhadores, em confronto com o desvalor de acção daquele que simplesmente quer enriquecer à custa do património público.

Isabel Marques da Silva³⁶ defende que a posição da jurisprudência, segundo a qual o dever de cumprimento dos deveres fiscais supera o dever de pagar os salários aos trabalhadores e de manter a empresa em laboração (pagando, por exemplo, factores de produção), é essencialmente correcta³⁷.

Susana Aires de Sousa³⁸ afasta o recurso ao conflito de deveres previsto no art. 36.º do Código Penal. Entende que esta figura não é aplicável quando estejam em confronto um dever de acção (ex. pagamento de salários) e um dever geral de omissão traduzido na não apropriação de valores patrimoniais que pertencem ao Estado³⁹. Para esta autora, poderá suscitar-se um estado de necessidade justificante ou desculpante, embora admita dificuldades na verificação dos respectivos requisitos, nomeadamente quanto à não criação do perigo pelo agente e à actualidade do perigo.

Analisando os casos em que a empresa em situação económica difícil utiliza os montantes retidos na fonte a título de IRS para pagar aos trabalhadores e, por falta de fundos, não

Social, Granada, Comares, 2005, p. 11; Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez, *La exención de responsabilidad...*, op. cit., p. 152-153.

³⁶ Cfr. *Regime Geral...*, op. cit., p. 172 e 173.

³⁷ No sentido da inexistência de um conflito de deveres, Ac. da RP de 14/12/2005, publicado na base de dados do ITIJ (www.dgsi.pt).

Carlos Augusto Rodrigues, «O crime continuado...», cit., p. 18, sufraga o entendimento jurisprudencial segundo o qual o dever de pagar os impostos é superior ao dever de pagar o salário (e outras despesas empresariais), pelo que afasta a aplicação do direito de necessidade, do estado de necessidade desculpante e do conflito de deveres. Para este autor, os dramas sociais devem ser resolvidos pelo Estado Social. Só não diz como e quem corporiza o Estado Social. Deve proceder-se ao aumento dos impostos para permitir a injeção de capital público nas empresas em situação económica difícil? Alarga-se o leque dos subsídios sociais? Quem assim pense não vê que o Estado, para além de não receber os impostos, ainda terá despesas com subsídios de desemprego, rendimentos mínimos e outras prestações sociais. Em vez de combater o cerne da questão, adia o problema e pelo caminho cria outros. Isto é bastante para afastar o argumento.

³⁸ Cfr. *Os crimes fiscais...*, op. cit., p. 133 a 135.

³⁹ Contra este argumento pode invocar-se que actualmente o tipo legal de crime não exige a apropriação. O argumento reproduzido no texto valeria apenas no domínio do RJFNA/93. Isto pressupondo a sua pertinência.

cumpra a obrigação de entrega das mesmas ao Estado, Augusto Silva Dias⁴⁰ defende a aplicação da causa de justificação do conflito de deveres⁴¹, desde que se verifiquem as seguintes circunstâncias:

- não dispor a empresa de meios económicos que lhe permitam suportar em simultâneo o pagamento dos salários e a entrega das prestações retidas a título de IRS;

- esta situação se verifique sempre no momento em que aquelas obrigações devam ser satisfeitas;

- as prestações retidas sejam utilizadas, total ou parcialmente, no pagamento de salários, admitindo-se que parte delas possa ser investida na aquisição de equipamentos e matéria-prima, preservando-se a empresa e garantindo condições de trabalho, valores que sustentam o dever de pagamento dos salários.

Na doutrina estrangeira são vários os autores que têm analisado estas questões.

Hugo de Brito Machado⁴² emite a seguinte opinião: se o agente depende da empresa como condição de sobrevivência, verifica-se o estado de necessidade que exclui a culpa; se a empresa atravessa uma crise financeira e se o pagamento dos salários e de outras dívidas é a única forma de a manter em funcionamento, configura-se a inexigibilidade de outra conduta⁴³.

Pronunciando-se no domínio da lei penal tributária argentina, Alejandro Catania⁴⁴ distingue duas situações: se o agente utilizou o dinheiro proveniente do recebimento dos impostos para salvaguardar a vida, a liberdade, a integridade física ou a dignidade e se essa era a única forma de esconjurar o perigo, a conduta está justificada (estado de necessidade justificante); se o agente se socorreu do erário público para manter o empreendimento comercial e o trabalho dos seus dependentes, verifica-se o estado de necessidade desculpante, desde que o perigo não tenha sido

⁴⁰ «Crimes e contra-ordenações fiscais», *Direito Penal Económico...*, op. cit., p. 462 e 463.

⁴¹ Defendendo igualmente a aplicação do conflito de deveres quando o empregador, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever laboral em detrimento do dever fiscal, cfr. Taipa de Carvalho, *Direito Penal. Parte Geral. Teoria Geral do Crime*, vol. II, 2004, p. 251.

⁴² Cfr. *Estudos de Direito Penal Tributário*, São Paulo, Atlas, 2002, p. 168 a 172. Há-de reconhecer-se razão a este autor quando afirma que o próprio Estado tem interesse na manutenção da empresa, pois poderá continuar a tributar os rendimentos desta e dos próprios trabalhadores.

⁴³ Invocando igualmente a ideia de inexigibilidade e afastando a prioridade do cumprimento das obrigações fiscais, vide Rui Duarte Morais, *A execução fiscal*, op. cit., p. 60.

⁴⁴ Cfr. *Régimen penal tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2005, p. 111 a 114.

criado pelo agente e não existisse outro modo de o evitar⁴⁵. Este autor admite ainda a concorrência de um estado de necessidade por colisão de deveres, quer se trate de dois deveres de acção ou de um dever de acção e de um dever de omissão.

Discute-se na doutrina espanhola se o estado de necessidade justificante ou desculpante é aplicável ao delito fiscal previsto no art. 305.º do Código Penal. Miguel Bajo Fernández e Silvina Bacigalupo⁴⁶ consideram que não existe obstáculo à apreciação do estado de necessidade quando o crime fiscal é cometido como consequência de grave crise económica ou como único meio de competir perante outros comportamentos defraudatórios. Admitem, contudo, dificuldades na sua verificação dada rigidez dos seus pressupostos. No que diz respeito ao IVA, a conduta ficará impune, não por causa do estado de necessidade, mas porque a simples falta de entrega deste imposto não constitui qualquer ilícito penal, o qual exige, segundo aqueles autores, um engano. Isaac Merino Jara e José Luís Serrano González de Murillo⁴⁷ não afastam a aplicação do estado de necessidade justificante ou desculpante nas hipóteses de precária situação financeira, mas entendem que esta solução é discutível, nomeadamente quando o agente tem o dever de entregar uma prestação tributária recolhida de terceiro, como sucede com o IVA.

No âmbito do crime contra a segurança social, Martínez Lucas⁴⁸ defende a aplicação do estado de necessidade justificante quando o pagamento da cotização social não seja possível, nomeadamente nos casos de conflito entre o cumprimento desta obrigação e o pagamento das despesas inerentes à continuidade da actividade empresarial (ex. água, luz, matérias-primas). Para este autor, o não pagamento da cotização social é um mal menor e o carácter supra-individual do bem jurídico não é obstáculo à aplicação da causa de justificação.

⁴⁵ Defendendo igualmente a aplicação do estado de necessidade desculpante, mas sem avançar mais argumentos do que aqueles que constam da jurisprudência para que remete, *vide* Jorge Enrique Haddad, *Ley penal tributaria comentada*, 5.ª ed., Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, p. 58.

⁴⁶ Cfr. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. 84.

⁴⁷ Cfr. *El delito fiscal*, 2.ª ed., Madrid, Dijusa, 2004, p. 118 a 121; José Luís Serrano González de Murillo, in José Luís Serrano González de Murillo e Emilio Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Edersa, 2002, p. 75 a 77.

⁴⁸ Cfr. «Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social», *Actualidad Penal*, n.º 28/8, 1996, p. 527 e 528, *maxime* p. 528.

Como refere José Ángel Brandariz García⁴⁹, é necessário notar que o recurso às causas de justificação ou de exclusão da culpa não se faz sentir com especial intensidade, ao contrário do que sucede entre nós⁵⁰: sendo a mera falta de pagamento da cotização social um comportamento atípico⁵¹, configurando apenas um ilícito administrativo, carece de sentido procurar a impunidade numa qualquer causa de justificação ou de exclusão da culpa baseada nas dificuldades económicas. E é com base nestes e noutros argumentos que aquele autor sustenta a não aplicação do estado de necessidade justificante ao crime previsto no art. 307.º do Código Penal espanhol, que consagra o crime de defraudação contra a segurança social⁵².

A doutrina alemã tem defendido a não aplicação do estado de necessidade ou do conflito de deveres ao crime previsto no § 266a do Código Penal alemão (crime contra a segurança social). Excepcionalmente, admite uma causa de inexigibilidade quando a entrega das cotizações originasse um perigo para bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de pessoas próximas deste⁵³.

Intensa tem sido a discussão em Itália. Durante a vigência da lei que antecedeu o Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de Março de 2000, parte da doutrina italiana⁵⁴ opinava que a falta de liquidez, impeditiva da entrega das prestações tributárias, excluía o dolo (*ad impossibilia nemo tenetur*)⁵⁵. Um outro sector da doutrina e alguma jurisprudência propendem para a integração da impossibilidade económica no conceito de força maior previsto no art. 45.º do Código Penal

⁴⁹ *El delito...*, op. cit., p. 622 e ss., *maxime* p. 624. No contexto de uma lei penal como a espanhola, a razão parece estar do lado deste autor quando defende a inaplicabilidade do estado de necessidade nos casos de crise empresarial. Brandariz García (última ob. cit., p. 629 e 630) admite apenas esta causa de justificação quando a defraudação cometida pelo agente foi motivada pela necessidade de cumprir obrigações *ex lege* (ex. obrigações tributárias). Podemos ainda incluir nesta excepção a obrigação de alimentos quando estejam em causa menores.

⁵⁰ Não só devido ao distinto *status* económico do país, mas também – e quiçá principalmente – à construção dos tipos legais de crime. À exasperação da intervenção penal deve responder-se com uma maior abertura na apreciação dos pressupostos das causas que excluem a culpa ou a ilicitude.

⁵¹ Também neste sentido, Asunción Chazarra Quinto, *Delitos contra la Seguridad Social*, Valência, Tirant lo Blanch, 2002, p. 222.

⁵² Afigura-se-nos incontestado que esta argumentação pode ser transposta para o âmbito do crime fiscal previsto no art. 305.º do Código Penal espanhol, o mesmo sucedendo com a tese de Martínez Lucas.

⁵³ Sobre a caracterização do estado da doutrina alemã, *vide* José Ángel Brandariz García, *El delito...*, cit., p. 159 e 160.

⁵⁴ Cfr. Giovanni Flora, *apud* Gian Luca Soana, *I reati tributari*, Milão, Giuffrè, 2005, p. 280 e 281.

⁵⁵ Cfr. Luigi Domenico Cerqua e Cosimo Maria Pricolo, «Il commento», *Diritto Penale e Processo*, n.º 6, 2005, p. 681.

italiano⁵⁶. Exige-se, porém, que a impossibilidade se tenha reflectido numa situação de falência declarada antes do fim do prazo previsto para o cumprimento da obrigação fiscal. Outro tem sido o caminho uniformemente seguido pela Secção Penal do Tribunal de Cassação: a carência económica não só não exclui o dolo, como não constitui uma causa de justificação, podendo apenas servir como atenuante⁵⁷. A discussão continua, nomeadamente após a introdução de um novo crime (art. 10-bis do citado Decreto Legislativo: «omesso versamento di ritenute certificate»). A doutrina mais recente encontra-se dividida entre atribuir às dificuldades financeiras do obrigado tributário o mero efeito de circunstância atenuante geral⁵⁸ ou o efeito excludente do elemento psicológico do dolo⁵⁹.

Temos para nós que o recurso ao conflito de deveres, ao estado de necessidade justificante ou ao estado de necessidade desculpante decorre do regime geral, pois outra não foi a intenção expressa do legislador (art. 8.º do Código Penal). Saber se em determinada situação se verificam ou não os respectivos requisitos é outra questão e não vemos maiores dificuldades do que aquelas que normalmente surgem (pense-se, por exemplo, na causação da morte em legítima defesa).

Feito este breve excuro pelas teses mais relevantes, centremos a nossa atenção no caso dos autos.

Dispõe o art. 34.º do Código Penal: “Não é ilícito o facto praticado como meio adequado para afastar um perigo actual que ameace interesses juridicamente protegidos do agente ou de terceiro, quando se verificarem os seguintes requisitos:

- a) Não ter sido voluntariamente criada pelo agente a situação de perigo, salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro;
- b) Haver sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado; e
- c) Ser razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado.”

⁵⁶ Cfr. Flavia Lancieri, «Le difficoltà economiche nell’adempimento dell’obbligo tributario: fattispecie penali e sanzioni amministrative», *Diritto e Pratica Tributaria*, II, 1995, p. 318 e ss.

⁵⁷ Cfr. Gian Luca Soana, *I reati tributari*, op. cit., p. 280 e 281; Mario Flori e Antonella Rapi, «Il reato di omesso versamento di ritenute certificate», *Il Fisco*, n.º 32, fasc. n.º 1, 2005, p. 4966 e 4967.

⁵⁸ Cfr. Nicola Monfreda, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milão, Giuffrè/Cose e Come, 2005, p. 128.

⁵⁹ Cfr. Alfonso Carotenuto, «Illiquidità dell’impresa e dolo nell’art. 10-bis del D. Lgs. n.º 74/2000», *Il Fisco*, n.º 33, fasc. n.º 1, 2005, p. 5194 e ss.

Seguindo de perto a lição de Figueiredo Dias⁶⁰, cumpre desde logo observar que esta causa de justificação abarca qualquer bem jurídico, penal ou não penal, que se encontre objectivamente em perigo, devendo este ser actual.

Um outro requisito diz respeito à não voluntariedade da situação de perigo: quando esta tiver sido intencionalmente criada, deve negar-se a justificação, salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro.

Exige-se ainda a preponderância do interesse a salvaguardar em relação ao interesse sacrificado. Se os bens jurídicos em conflito tiverem protecção penal, o primeiro ponto de apoio do juízo hierarquizante serão as molduras penais aplicáveis à sua violação. Este não é o único critério, devendo também atender-se à intensidade da lesão, ao grau de perigo e ao respeito pela dignidade da pessoa. A aplicação destes últimos critérios, isolada ou conjuntamente, poderá levar à preponderância do bem jurídico-penal abstractamente inferior.

Quanto à sensível superioridade do interesse a salvaguardar, Figueiredo Dias adopta uma postura que se nos afigura exigente: a justificação só operará se a superioridade for clara, inequívoca e indubitável. Na avaliação deste pressuposto poderá intervir, ao lado de critérios objectivos, uma avaliação subjectiva.

Por último, exige-se a adequação do meio para afastar o perigo: se, de acordo com a experiência comum e uma consideração objectiva, a acção levada a cabo pelo agente for inidónea para proteger o interesse em causa, não estará justificada.

Está provado que devido à destruição dos seus bens em incêndios, à doença que sofreu, à incapacidade profissional do seu filho e ao desemprego de sua esposa, o arguido, para manter a sua actividade profissional e desta forma suportar todas as despesas familiares, realizou, nos anos de 1999 a 2005, vários investimentos e contraiu empréstimos bancários, utilizando para o efeito as quantias monetárias recebidas a título de IVA. Provou-se ainda que se assim não tivesse procedido, o arguido não poderia continuar a exercer a sua actividade profissional, nem suportar os encargos domésticos, que têm recaído unicamente sobre si.

Os factos apurados não podem deixar de integrar o direito de necessidade. Em primeiro lugar, o arguido afastou o perigo que incidia sobre bens jurídicos pessoais que, no caso em apreciação, se sobrepõem de forma inequívoca às obrigações fiscais de natureza patrimonial. Ao ter eleito os valores subjacentes à instituição familiar em detrimento daquelas, mais não fez do que cumprir os deveres conjugais de assistência e cooperação (arts.1674.º, 1675.º, n.º 1, e 1676.º, n.º 1, do Código Civil). Perante os acontecimentos nefastos que lhe têm sucedido, optou por continuar a trabalhar, em vez de se tornar num subsídio-dependente. Ninguém poderá negar o carácter valioso

⁶⁰ Cfr. *Direito Penal...*, op. cit., p. 415 e ss.

desta escolha. Por acaso o arguido pode ser reconvertido? A idade e as habilitações literárias dizem-nos seguramente que não. Está mais perto da reforma do que de novas aventuras profissionais.

Em segundo lugar, a situação de perigo era actual, eminente, não foi criada pelo arguido e o meio foi adequado a afastá-lo. Que outra atitude poderia o arguido ter adoptado? Cremos que mais nenhuma. A própria lei não lhe permitia negociar o pagamento fraccionado da dívida (art. 42.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária), mesmo em sede de execução fiscal (art. 196.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Quiçá fez mais do que lhe seria exigido, uma vez que procurou e obteve crédito, à custa do seu depauperado património. Depauperado pelos incêndios e pela incapacidade laboral que o afecta e que também atinge o seu filho.

Em terceiro lugar, não temos dúvidas em afirmar que era razoável impor ao Estado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza e ao valor dos interesses ameaçados. É ética e penalmente exigível que um Estado, que se diz e é de direito e democrático, veja o seu património sacrificado⁶¹ quando estavam em causa valores fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e a subsistência económica de um agregado familiar.

Encontramos ainda um outro argumento no sentido do direito de necessidade: se se aceita a existência de um conflito de deveres nos casos em que o empregador, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever laboral em vez do dever fiscal, por maioria de razão se deverá aceitar o direito de necessidade quando o interesse salvaguardado seja a integridade pessoal e familiar.

Rematando com as palavras de Figueiredo Dias⁶²: só um «inadmissível doutrinário pretensamente ético», só uma «santificação» do bem jurídico-penal património do Estado pode conduzir à negação da justificação da conduta do arguido com base no art. 34.º do Código Penal.

Sendo as condutas do arguido lícitas, a acusação pública soçobra na sua plenitude.

⁶¹ Sacrifício que é temporário, pois pode socorrer-se da execução fiscal para cobrar o crédito.

⁶² Cfr. *Direito Penal...*, op. cit., p. 426.

IV. Decisão.

Nestes termos e de harmonia com a fundamentação que antecede, os Juízes que integram o Tribunal Colectivo (...) julgam a acusação pública totalmente improcedente e absolvem o arguido da prática dos crimes que lhe são imputados na acusação pública.

(...).

Santarém, 22 de Novembro de 2006.

(Manuel José Miranda Pedro)

(Eduardo José Oliveira Azevedo)

(Joaquim António Duarte Silva)