

**UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO**



**O Abuso de Confiança Fiscal e
o Conflito de Deveres no Direito Português**

LILIANA PATRÍCIA RIBEIRO RODRIGUES

COIMBRA – PORTUGAL

2013

**UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO**

2º Ciclo de Estudo em Direito



**O Abuso de Confiança Fiscal e
o Conflito de Deveres no Direito Português**

Dissertação apresentada ao 2º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Jurídico-Criminais.

Menção: Direito Penal Tributário

Orientador: Professor Doutor Manuel da Costa Andrade

LILIANA PATRÍCIA RIBEIRO RODRIGUES

COIMBRA – PORTUGAL

2013

Agradecimentos

Não poderia deixar de começar por agradecer aos meus pais José e Eva e à minha irmã Ana, fonte da minha inspiração, por todo o apoio que me deram ao longo do meu percurso académico e, especialmente, no ano da presente dissertação. Peço-lhes desculpa, desde já, pelo tempo que lhes privei da minha presença, ao me ter dedicado ao estudo deste tema.

Agradeço ao Director da Direcção Geral de Contribuições e Impostos de Braga, Sr. Dr. José Soares Roriz e ao Director Adjunto desse mesmo Serviço, Sr. Dr. Luís Filipe Peixoto, pela oportunidade que me deram de estagiar no Núcleo de Investigação Criminal dessa Instituição, proporcionando-me um contacto directo com este tipo de criminalidade.

Não posso deixar de agradecer também aos/às Funcionários/as do Núcleo de Investigação Criminal; da Representação da Fazenda Pública e da Divisão de Justiça Tributária da DGCI de Braga, especificamente, à Dr^a Fernanda Pinheiro, à Dr^a Isabel Carvalho, à Dr^a Hermínia Cardoso, ao Dr. Luís Antunes, ao Dr. José Manuel Costa e à Dr^a Lúcia Afonso. A todos eles, o meu muito obrigada, por toda a ajuda que me prestaram no estágio e por despoletarem em mim o gosto pelos crimes fiscais.

Agradeço à Dr^a Marina Jesus, ao Dr. Vítor Morais, ao Flávio Pereira, à Mestre Paula Santos, à Vanessa Campos, ao Dr. Márcio Ferreira, pela grande amizade e por todas as palavras de incentivo.

Agradeço às Residentes do 1^o Esquerdo da Residência António José De Almeida, por toda a amizade e carinho.

Agradeço aos Docentes da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, por todos eles me terem proporcionado um ensino de excelência e grande qualidade, especificamente, aos Docentes do Ramo de Direito Penal e de Direito Processual Penal, por despertarem em mim o gosto por estas áreas. Por fim, mas não menos importante, o meu especial agradecimento ao Sr. Doutor Professor Manuel da Costa Andrade, por ter aceite orientar a presente dissertação e por todas as suas palavras amigas.

Aos meus Pais;
À minha Irmã;
Á Leonor

A questão do Tributo

“Então, retirando-se os Fariseus, consultaram entre si como o surpreenderiam nalguma palavra; E enviaram-lhe os seus Discípulos, com os herodianos, dizendo:

Mestre, bem sabemos que és verdadeiro, e ensinas o caminho de Deus segundo a verdade, e de ninguém se te dá, porque não olhas à aparência dos homens.

Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar o tributo a César, ou não?

Jesus, porém, conhecendo a sua malícia, disse: por que me experimentais, hipócritas?

Mostrai-me a moeda do tributo, e eles lhes apresentaram um dinheiro.

E ele disse-lhes: De quem é esta efígie e esta inscrição?

Disseram-lhe eles: De César.

Então ele lhes disse: Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.”

S. Mateus, 22: 15-21

RESUMO

Portugal tem atravessado um contexto de recessão económica, repercutindo-se esta, nos agentes económicos, nomeadamente, os empresários, deparando-se estes, com graves problemas económicos na manutenção dos seus negócios. Também presenciamos um tempo em que até para o próprio Estado é difícil cumprir as suas obrigações atempadamente.

Que dizer da atitude de um empresário que na impossibilidade de cumprir, simultaneamente, o dever de entregar as quantias retidas a título de impostos e o dever de pagar os salários, opta pelo segundo?

Que dizer ainda, se essa impossibilidade se deveu à mora nos pagamentos devidos pelo Estado?

Casos como estes, ficando os arguidos indiciados pelo crime de abuso de confiança fiscal são cada vez mais habituais nos nossos tribunais. O nosso fito é analisar a jurisprudência dos nossos tribunais para termos consciência de como são tratados estes casos. Por outro lado, analisamos, igualmente, a doutrina a fim de concluirmos a sua posição sobre este assunto.

Concluimos que a jurisprudência é praticamente unânime na recusa da aplicação das causas de exclusão da ilicitude e das causas de exculpação.

Por sua vez, a doutrina divide-se, sendo que a corrente favorável à aplicação destas causas, entende como sendo a mais correcta, o conflito de deveres. É nosso entendimento, que preenchendo-se num caso concreto os requisitos do art. 36.º do C.P, nada proíbe, antes impõe, que tenha aplicação esta causa de exclusão da ilicitude. Se assim não se entender, deverá o agente beneficiar, no mínimo, de uma atenuação ou dispensa de pena.

Por outro lado, seria mais justo que houvesse uma alteração legislativa no art. 90.º-A do C.P.P.T, passando a incluir-se a possibilidade de compensação face a créditos do particular para com a Administração Indirecta do Estado.

ABSTRACT

Portugal is facing an economic crisis that has influenced all economic agents, mostly the entrepreneurs that are having strong difficulties to remain in the market. Government is also suffering with economic crisis showing difficulties to accomplish all obligations in time. What about the attitude of an entrepreneur unable to fulfill, both the duty to deliver the amounts withheld as taxes and duty to pay wages, opts for the second? What we also can say if this impossibility was caused by the delay from Government's payments? Cases like these, getting defendants indicted for the crime of abuse of trust taxation are becoming more common in our courts. The main objective of this dissertation is to analyze critically the jurisprudence of our courts to have conscience about how these cases are solved; by other side we also analyze the doctrine to obtain its position about this subject. We conclude that jurisprudence is usually unanimous on decline the application of Illicitness Causes of Exclusion and Exculpation Causes. The doctrine is divided, but the most favorable doctrine believes that the more proper application is the Conflict of Duties. It's our judgment that if in a concrete case all conditions are applied under art. 36º of The Penal Code, nothing forbids prior imposes that has application this illicitness causes of exclusion. If that is not applied, the agent should benefit, at least, a sanction's reduction or penalty dispense. By other side, would be fairer if there were a legislative alteration on art. 90º-A of CPPT including the possibility of compensation to particular's credits to Government's Indirect Administration.

ABREVIATURAS

AAF DL - Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa

Ac. - Acórdão

Alín. - Alínea

A.T - Administração Tributária

BFDUC - Boletim Da Faculdade De Direito Da Universidade de Coimbra

BGH - Bundesgerichtshof

BMJ - Boletim do Ministério da Justiça

C.C - Código Civil

CEDH - Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CGAA - Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRC - Código de Imposto Sobre o Rendimento Colectivo

CIRE - Código da Insolvência e Recuperação da Empresa

CIRS - Código do Imposto Sobre o Rendimento Singular

Cit.- Citada

CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CJ - Colectânea de Jurisprudência

CP - Código Penal

CPA- Código de Procedimento Administrativo

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

CT - Código do Trabalho

CTF - Ciência e Técnica Fiscal

Dec. - Decreto

D.R - Diário da República

EBF - Estatuto de Benefícios Fiscais

E.M - Estados Membros

EMN - Empresas Multinacionais

EUA - Estados Unidos da América

IDPEE - Instituto de Direito Penal Económico e Europeu

FDUC - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

IRS - Imposto sobre o Rendimento Singular

IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

Ob. - Obra

OLG - Oberlandesgericht

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ÖStG - Österreichisches Strafgesetzbuch

Parág. - Parágrafo

Proc. - Processo

RG - Reichsgericht

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFNA - Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras

RMP - Revista do Ministério Público

ROA - Revista da Ordem dos Advogados

RPCC - Revista Portuguesa de Ciência Criminal

StGB - Strafgesetzbuch

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

T.C - Tribunal Constitucional

TJCE - Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

TRC - Tribunal da Relação de Coimbra

TRE - Tribunal da Relação de Évora

TRG - Tribunal da Relação de Guimarães

TRL - Tribunal da Relação de Lisboa

TRP - Tribunal da Relação do Porto

ÍNDICE

CAPITULO I – Planeamento fiscal, Evasão e Fraude Fiscal

INTRODUÇÃO.....	1
1. Planeamento Fiscal.....	3
2. Evasão e Fraude Fiscal.....	5
2.1. Razões para a Fraude.....	10

CAPITULO II - CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

3. Cláusula Geral Anti-Abuso	14
3.1. Pronúncia do Tribunal Constitucional Contra a Concepção da Tipicidade Fechada	18
3.2. Pronúncia do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia quanto ao Princípio da Segurança Jurídica do Sujeito Passivo e Quanto ao Planeamento Fiscal.....	21
3.3. Pressupostos De Aplicação Do Art. 38.º N.º 2 Da LGT	27
3.4. Direito de Audiência do Contribuinte e Ónus da Prova.....	31
3.5. Consequência	35

CAPITULO III - FORMAS DE EVASÃO FISCAL

4. Breve Alusão a Algumas Formas de Evasão Fiscal	37
5. Constituição de Sociedades-base	38
6. Utilização dos Paraísos Fiscais	39
6.1. Definição de Paraíso Fiscal:.....	41
6.2. A definição de Paraíso Fiscal para a OCDE	44
6.3. Definição de Paraíso Fiscal para o Legislador Português	49
7. Preços de Transferência	52
7.1. Método do Preço Comparável de Mercado	55
7.2. Método do Preço de Revenda Minorado	56
7.3. Método do Custo Majorado	56
7.4. Método do Fraccionamento Do Lucro	58
7.5. Método da Margem Líquida da Operação	59
7.6. Fixação da Matéria Tributável Através de Métodos Indirectos.....	60
7.7. Celebração de Acordos Prévios Sobre Preços de Transferência	62
7.8. Documentação Fiscal.....	66
7.9. Código de Conduta Relativo à Documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia	67

CAPITULO IV - CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

8. O Crime de Abuso de Confiança Fiscal.....	72
8.1. Natureza do Requisito do art. 105.º nº 4 alínea b) do RGIT	74
8.2. O Bem Jurídico Tutelado.....	77
8.3. O Elemento da Apropriação	79
9. Pronúncia do Tribunal Constitucional Quanto à Questão de uma Possível Inconstitucionalidade do Abuso de Confiança Fiscal	89
10. A Admissibilidade das Causas de Exclusão da Ilícitude no Crime de Abuso de Confiança Fiscal Perante a nossa Jurisprudência	90
11. O Estado da Questão na Doutrina	107
12. Breve Esquisso Crítico e Tomada de Posição	125
CONCLUSÃO	143
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	150

INTRODUÇÃO

Na presente dissertação vamos tratar do crime de abuso de confiança fiscal pelo facto de a criminalidade Económica e Financeira estar cada vez mais em voga.

Os agentes económicos visam atingir o máximo de lucro, lançando mão de artimanhas com o intuito de se furtarem ao pagamento dos impostos que são devidos por todos os cidadãos, a fim de poder ser financiado o Estado Social a quem tantas tarefas exigimos e que têm, igualmente, como fim proceder a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, tal como vem previsto na nossa Lei fundamental, no seu artigo 103.º nº 1.

Já as contribuições que são devidas à Segurança Social visam a protecção dos cidadãos na doença, velhice, orfandade, invalidez, viuvez e em situação de desemprego; bem como, outras situações em que haja falta de meios de subsistência ou capacidade para o trabalho, é o que nos dispõe o artigo 63.º nº 3 da C.R.P.

Aos agentes económicos é lícito fazer um planeamento fiscal, isso de certo modo, até é desejado pelo legislador; por outro lado, o que não poderá ser feito é um planeamento abusivo.

Faremos referência ao planeamento fiscal que é permitido ao contribuinte e as formas que lhe estão vedadas, dando conta da criação, pelo nosso legislador, da Cláusula Geral Anti- Abuso (art. 38.º nº 2 da LGT) que tem como fim evitar os prejuízos de um planeamento fiscal abusivo, isto é, da realização de actos ou negócios jurídicos que foram levados a cabo por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, com o principal ou único objectivo de obter uma redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos, caso tivessem sido realizados outros actos ou negócios de idêntico fim económico, podendo visar, igualmente, a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios.

Mostraremos que a fuga aos impostos, apresenta-se-nos, como uma problemática Internacional e não só doméstico, sendo muito frequente, no seio das Empresas Multinacionais, organizando-se estas, de modo a retirarem o maior proveito económico.

Trataremos de algumas formas de evasão fiscal a que recorrem estas empresas, nomeadamente, a criação de sociedades base, a utilização de paraísos fiscais e a manipulação dos preços entre empresas do mesmo grupo.

Quanto a este último método de evasão fiscal, dar-lhe-emos um tratamento mais profundo, face aos restantes, onde procuraremos demonstrar o que são os preços de transferência, como se efectua a evasão e quais os mecanismos que o nosso legislador adoptou para solucionar este problema.

A questão fulcral da nossa dissertação será o Abuso de Confiança Fiscal e a problemática da admissibilidade ou não das causas de exclusão da ilicitude ou das causas de exculpação a este tipo legal, mormente, a possibilidade de aplicação do conflito de deveres, por se tratar da causa de justificação que os arguidos mais têm alegado para pedirem a sua absolvição.

Indicaremos qual a posição da Jurisprudência e da Doutrina quanto a esta problemática, dando por fim, o nosso entendimento sobre a mesma.

Trataremos ainda, quanto a este tipo legal, de algumas questões jurídicas, tais como, qual o bem jurídico tutelado, a necessidade ou não do elemento da apropriação; qual a natureza do requisito previsto no art. 105.º nº 4 alínea b) do RGIT e qual o sentido da jurisprudência do Tribunal Constitucional face a uma possível inconstitucionalidade deste crime.

CAPITULO I – Planeamento fiscal, Evasão e Fraude Fiscal

1. Planeamento Fiscal

Vivemos numa economia de mercado e a racionalidade económica impõe que os agentes económicos conduzam a sua actividade de modo a diminuírem os custos e a retirar os maiores proveitos da sua actividade.

Esta regra, não está vedada face aos custos fiscais, digamos que ao contribuinte, assiste-lhe o direito de, numa perspectiva de optimização da gestão dos seus rendimentos, fazer tudo o que estiver ao seu alcance (desde que lícito) para tentar diminuir os impostos a pagar.

“Vamos assentar, como parece evidente e ninguém põe em causa (sob pena de inconstitucionalidade), que o contribuinte tem uma liberdade de escolha fiscal. O Direito deixa à pessoa- contribuinte um leque de opções, com a faculdade de escolher. A pessoa- contribuinte escolhe, dos instrumentos legais postos à sua disposição, aquele que mais lhe convém. Trata-se de um percurso de liberdade e de um resultado “secundum legem”: não há aqui qualquer oposição à lei, qualquer ilícito, mas sim uma mera aplicação da lei que pareceu mais favorável ao contribuinte.”¹

Assumindo o mundo dos negócios uma competitividade cada vez mais agressiva, a variável fiscal será um factor importantíssimo a ter em conta.

É possível aos agentes optarem pela realização de negócios fiscalmente menos onerosos e isto, de certa forma, é desejado pelo legislador, sendo notório nas medidas adoptadas pela política fiscal que vão no sentido de fomentar a poupança e a incentivar o investimento racional.

A poupança fiscal é possível através do carácter lacunar que reveste o nosso sistema fiscal, levando a que muitos actos não sejam tributados (configuram exclusões

¹ CAMPOS, Diogo Leite de, “A cláusula geral anti- abuso: artigo 38º nº 2 da Lei Geral (e artigo 46º, 10 do CIRC)”, in Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Ano 7, Abril/ Junho de 2005, Trimestral, p. 47;

fiscais implícitas), quer porque há o princípio da tipicidade fiscal nesta matéria e é proibido o recurso à analogia ou então porque o próprio legislador dispensou, expressamente, um determinado acto da sujeição à tributação, “*sendo as exclusões tributárias, os benefícios fiscais e as alternativas fiscais as principais modalidades. Trata-se, na verdade, de escolher o caminho fiscalmente menos oneroso, com base na gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais, entendida como intra legem.*”²

Vemos assim, que “*a gestão fiscal*” («*tax planning*») é permitida e, muitas vezes, incentivada pelo legislador ao definir o figurino dos tributos, como modalidade de *aforro fiscal* (economia de opção). Os agentes económicos poderão dentro da lei, actuar de modo a pagar menos impostos («*gestão fiscal*»). Nesta situação, os contribuintes actuam integralmente em conformidade com a lei, não infringindo directa ou indirectamente a lei.”³

O planeamento fiscal é feito diariamente, sendo um factor decisivo nas Empresas Multinacionais⁴, sendo que, uma das áreas que tem merecido por elas uma maior pesquisa é a área fiscal, “*trata-se, neste caso, de procurar tirar proveito da conjugação de diversos factores ligados ao carácter multi- jurisdicional da empresa; às diferenças entre as diversas leis fiscais, nomeadamente ao nível das taxas, incentivos ou isenções, e à necessidade de coordenação entre as diversas unidades da empresa, “máxime” ao nível do investimento, produção e vendas*”.⁵

Para o seu sucesso, contribui em muito, “*a disparidade entre as diversas leis fiscais, aliada a um constante desacordo quanto aos métodos de cooperação e interajuda entre Estados, neste campo*”⁶, acabando por oferecer às EMN “*um horizonte de oportunidades que lhe permitem maximizar as suas decisões de investimento. A EMN pode, assim, dispor de todas as unidades, colocando-as onde o seu proveito final pode ser mais rentabilizado. Neste contexto, o planeamento fiscal*

² CAROLINO, Cassilda, “*Planeamento fiscal e os novos deveres de informação perante a Administração Tributária*”, in Revista Fiscal, Nº 5, Maio de 2008, p. 8;

³ MARQUES, Paulo, “*Elogio do imposto, a relação do Estado com os contribuintes*”, Coimbra Editora, 2011, p. 360 e 361;

⁴ Doravante EMN;

⁵ GOMES, Nuno Sá, “*Notas Sobre a Aplicação no tempo do novo Regime Jurídico Das Infracções Fiscais Não Aduaneiras*”, in Ciência e Técnica Fiscal Nº 358, Abril-Junho, 1990, p. 116;

⁶ *Ibidem*, p.117;

assume particular importância e peso nas decisões de investimento e na própria estrutura organizativa das EMN.”⁷

O direito ao planeamento fiscal coaduna-se com o princípio da liberdade contratual, tratando-se este último, de uma vertente fundamental da liberdade da pessoa humana, reflectindo-se essa liberdade ao nível da disposição de bens e na livre actividade económica; a par deste princípio Diogo Leite de Campos refere ainda, “*a administração dos bens pessoais ou da empresa como um “bom pai de família”. O administrador de um património tem de obter dele o máximo de rendimentos e incorrer no mínimo de despesas sob pena de má gestão.*

Aquele que gere o seu património em termos de se colocar nas situações tributárias mais pesadamente, só pode merecer um juízo de censura daqueles que têm interesses legítimos ou direitos em relação a esse património. Podendo mesmo incorrer na acusação de ilegalidade ou má gestão.

Os consultores jurídicos e financeiros do “pai de família” ou do empresário, serão passíveis de censura se não aconselharem o seu cliente a levar a cabo comportamentos que sejam susceptíveis do menor imposto.”⁸

Porém, nem todos os actos de planeamento são lícitos para o nosso direito tributário, podendo comportar actos integradores de evasão ou fraude fiscal.

2. Evasão e Fraude Fiscal

Se ao sujeito passivo assiste-lhe o direito de minimizar o quantitativo de impostos a pagar de forma a otimizar a gestão dos seus impostos, tal deverá ser feito através de um planeamento fiscal apoiado em práticas lícitas.

Actualmente, é comum ouvir-se falar de evasão e fraude fiscal, tratando-se de dois fenómenos que comportam graves consequências para a economia, mormente, ao nível do desenvolvimento económico, provocando uma diminuição das receitas e um aumento dos custos administrativos de auditoria.

⁷ *Ibidem*, p. 117;

⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, “*A cláusula geral...*”, p. 47 e 48;

Designar de evasão legal ou legítima as situações em que o sujeito passivo procura reduzir a sua carga tributária através de mecanismos lícitos acaba por ser um *“conceito redundante na medida em que, por definição, procurar evitar o imposto, permanecendo todavia dentro dos quadros da lei, é um direito de cada um. Alguns autores notam, a este propósito, que «não há em matéria fiscal uma fraude permitida e uma fraude proibida. Existe sim a habilidade lícita e a violação aberta e camuflada da lei»”*.⁹

Poderá haver evasão numa situação em que, muito embora, a própria conduta não esteja expressamente proibida pela lei, o seu resultado não é admissível. São casos em que o sujeito passivo pratica actos ou negócios jurídicos lícitos que estarão ou não regulados na lei fiscal, mas que são realizados *extra legem*.

O contribuinte age em conformidade com o princípio geral da liberdade e não viola, directamente, qualquer preceito fiscal, mas lança mão de uma arquitectura comercial intrincada com o único fito de reduzir o montante de impostos; a isto, tradicionalmente, se designa por negócio fiscalmente menos oneroso, sendo difícil descortinar a natureza desta figura.

“O legislador fiscal tem procurado restringir, a posteriori, o âmbito das escolhas fiscais extra legem, determinando a ilicitude de algumas destas opções do contribuinte.

Contudo, considerando insuficiente a limitação legal daquelas escolhas num momento ex post, o legislador fiscal tem vindo a introduzir na generalidade dos ordenamentos jurídicos, cláusulas anti-abuso em matéria fiscal, limitando as escolhas fiscais do contribuinte e reforçando, substancialmente, a dificuldade em determinar as escolhas fiscais extra legem marcadas pela ilicitude. Através deste tipo de cláusulas, o legislador introduz no ordenamento jurídico-fiscal normas que legitimam a desconsideração, para efeitos tributários, de actos ou negócios jurídicos lícitos realizados pelo contribuinte, quando demonstre que foram praticados com o objectivo

⁹ DORDIO, Victor M.C e SILVA, Manuel A.C, *“A evasão e a fraude fiscais”*, in *Economia e Sociologia*, Nº 52, Gabinete de Investigação e Acção Social do Instituto Superior Económico e Social de Évora, Évora, 1991, p. 88;

*de evitar a incidência de uma norma fiscal. Por sua vez, a validade dos negócios não será, em princípio atingida.”*¹⁰

Para Paulo Marques a evasão fiscal *“tem por objectivo a diminuição de impostos a pagar, com recurso a actos atípicos ou anormais, retirando proveito, não raras vezes, de lacunas ou de deficiências do texto legal. Em muitos casos, a evasão apoia-se na letra da lei («nullum tributum sine lege»), tendo em vista outros objectivos que não os preconizados pelo legislador.”*¹¹

O direito tributário é lacunar, deixando margem de manobra aos contribuintes e isso é reflexo da *“relativa imaturidade e imprecisão do Direito fiscal”*¹², o que para Diogo Leite de Campos resulta do facto de as leis fiscais serem *“mais um instrumento de ganância dos políticos do que regra de justiça assente na técnica, é contemporânea da proliferação de textos muitas vezes contraditórios e mal elaborados, a suscitarem cada vez mais lacunas e mais imprecisões e a facilitarem a sua própria “elisão”.*

*Mas por vezes as suas próprias lacunas nada mais reflectem do que espaços livres do Direito, não sujeitos à regulamentação em homenagem à liberdade de viver.”*¹³

Outro fenómeno de fuga aos impostos é a fraude fiscal, sendo importante distinguir estas duas figuras.

Para Cassilda Carolino quer a evasão, quer a fraude fiscais, *“traduzem-se em injustiças na tributação. Daí a preocupação, por parte da generalidade dos ordenamentos jurídicos, no sentido da implementação de medidas que combatam eficazmente estes fenómenos, progressivamente mais densos e perigosos, com a crescente globalização da economia.”*¹⁴

Na opinião de Paulo Marques a **“fraude e a evasão fiscal constituem figuras distintas, uma vez que na primeira se infringe dolosamente por acção ou omissão da lei mediante actos ou negócios ilícitos em ordem à diminuição das receitas tributárias, enquanto que na segunda, também designada por elisão fiscal, caracteriza-se pela**

¹⁰SOUSA, Susana Aires, *“Os Crimes fiscais, Análise Dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador”*, Coimbra Editora, 2009, p. 47 e 48;

¹¹ MARQUES, Paulo, *“Elogio do imposto...”*, p. 366;

¹²CAMPOS, Diogo Leite de, *“A cláusula geral...”*, p.47;

¹³ *Ibidem*, p.47;

¹⁴CAROLINO, Cassilda, *“Planeamento fiscal e os novos ...”* p. 8;

realização de actos ou negócios lícitos mas que o legislador classifica como tributáveis em virtude da substância económica que lhe subjaz.”¹⁵

Também Nuno Sá Gomes assume a concepção clássica e define a fraude fiscal como sendo uma situação em que *“a minimização da carga fiscal é feita por meios fraudulentos e ilegais (violação da norma fiscal)”¹⁶*, ao passo que, na evasão fiscal *“a minimização da carga fiscal é feita por meios que, sendo formalmente legais, contrariam o espírito da lei e as intenções do legislador (lacuna da lei fiscal)”¹⁷*.

Alberto Xavier nos seus estudos acerca do Direito Tributário Internacional, mas cujas conclusões nesta matéria valem, como o mesmo refere, para o direito interno, distingue, igualmente, a elisão fiscal da simulação, da fraude e do abuso de direito; porquanto na simulação, haverá uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, enquanto que, na elisão fiscal os efeitos dos actos jurídicos praticados coadunam-se com a verdadeira vontade de quem os praticou.

Distingue-se da fraude e do abuso do direito, porque na primeira há *“uma violação directa e frontal das normas jurídicas (falsas declarações, falso balanço, operações fictícias, etc.) e com o abuso do direito, por não estar em causa um direito subjectivo cujo exercício seja anti- social ou danoso, mas uma esfera de liberdade do particular na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses.”¹⁸*

Na elisão fiscal, sucedesse que, as partes para obterem os fins que almejam recorrem a negócios indirectos, utilizando *“estruturas negociais típicas de direito interno ou estrangeiro para atingir fins que lhe são atípicos.”¹⁹*

Atente-se ao texto do art. 103.º nº 1 do RGIT que refere que para haver fraude fiscal é necessário que haja uma conduta ilegítima tipificada no presente artigo e que tenha como fim a *“não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias”*, podendo a fraude dar-

¹⁵O autor, *“Elogio do imposto...”*, p. 364;

¹⁶ GOMES, Nuno Sá, *“Notas Sobre ...”*p. 126, nota de rodapé nº 17;

¹⁷ *Ibidem*,p.126, nota nº17;

¹⁸XAVIER, Alberto, com a colaboração de PALMA, Clotilde Celorico e XAVIER, Leonor, *“Direito Tributário Internacional”*, Almedina, 2011, p.354;

¹⁹ *Ibidem*,p.354;

se através da “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável”.

Poderá dar-se ainda, através da “ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária” ou através da “celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

Como vemos, na fraude fiscal está em causa condutas ilegítimas que visam a não liquidação, a não entrega ou pagamento, total ou parcial; ou o recebimento indevido das prestações tributárias, podendo, igualmente, visar a obtenção indevida de benefícios fiscais; reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.²⁰

Saldanha Sanches diferencia a fraude fiscal e a fraude à lei fiscal, partilhando Paulo Marques este entendimento; segundo Saldanha Sanches ““falaremos de **fraude fiscal** sempre que encontrarmos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contra-ordenacional; e falaremos de **fraude à lei fiscal** para designar os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*). Estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que os estruturam.””²¹

Victor M.C. Dordio e Manuel A.C. Silva dividem a fraude e a evasão fiscal em três zonas, consoante os graus de ilegalidade; a fraude situar-se-á na zona ilegal, a evasão fiscal poderá se enquadrar numa zona cinzenta ou numa zona legal. Enquadrar-se-á na zona cinzenta, se os sujeitos passivos agirem com abuso do direito ou se tratar de situações de mera habilidade fiscal.

²⁰ Este é, em suma, o esquema que nos é apresentado por SOUSA, Jorge Lopes de e SANTOS, Manuel Sima, in “Regime geral das infracções Tributárias”, Áreas Editora, 2010, p. 689;

²¹ SANCHES, Saldanha J.L. *apud* MARQUES, Paulo, “Elogio do imposto...” p. 365 e 366;

Por seu turno, encaixar-se-á numa zona legal, nas situações de erro, aplicação de regimes fiscais de favor; respeito pela lei ou abstenção.²² Admitem ainda, que no que concerne à relação entre a tributação, evasão e a fraude fiscal, estas duas figuras podem classificar-se como directas ou indirectas.

Serão directas quando *“actuum sobre os rendimentos, os lucros das sociedades, etc., sendo um fenómeno exclusivamente de âmbito nacional; e serão indirectas, quando actuum sobre os preços dos bens e serviços, podendo adquirir dimensão nacional ou internacional.”*²³

A fraude fiscal é um fenómeno social complexo, sendo as manifestações dela *“tão diversas como as causas que as explicam”*²⁴. Poderá ser praticada por diferentes sujeitos, tendo repercussões mais severas, quando é usada na estratégia fiscal de um grupo multinacional.

2.1. Razões para a Fraude

Para o fenómeno da fraude é apontada uma panóplia de razões, divergindo estas, consoante os seus agentes. Apresenta-se como um fenómeno generalizado, porém, é marcada por uma certa desigualdade que se faz sentir ao nível das categorias sócio- profissionais, sendo do senso comum, que há categorias profissionais onde há mais possibilidades de levar avante comportamentos de fraude, é o caso dos agricultores, comerciantes de indústria ou de artesanato e dos profissionais liberais.

A possibilidade de fraude faz-se sentir com maior força ao nível do imposto sobre o rendimento e no IVA.²⁵ Ao nível do imposto sobre o rendimento porque, em

²² Os autores, Ob. Cit., p. 88;

²³ *Ibidem*, p. 89;

²⁴ *Ibidem*, p. 94;

²⁵ Portugal tem tentado combater a fuga aos impostos, principalmente nos ramos de actividade indicados supra, impondo aos consumidores a obrigação de exigirem factura, sujeitando-os à aplicação de coima (segundo o art. 123.º n.º 2 do RGIT, varia entre os 75 e os 2000 €) caso sejam abordados por um inspector tributário e este constate que o consumidor não a solicitou.

Afonso Arnaldo, especialista em impostos indirectos, referiu que o consumidor tem apenas o dever de pedir factura e não o dever de a conservar, daí que *“não há forma de apanhar o consumidor final a não ser em flagrante delito”*. Vide ARNALDO, Afonso in

regra, estes profissionais não declaram todos os seus rendimentos, repercutindo-se esta omissão, no imposto sobre o rendimento que irão pagar, conduzindo a um menor montante.

Uma das razões apontadas para a fraude, é o facto do agente demonstrar o seu descontentamento face ao dever de pagar impostos, traduzindo-se num desacordo acerca das opções políticas do governo.

Outro factor é o facto de se viver num ambiente económico conjuntural de crise (por exemplo um período de estagnoflação), o que fará com que o pagamento dos impostos se torne um sacrifício maior. Este factor económico, desencadeador de actos de fraude, foi frisado por Carlos Pimenta²⁶, defendendo este que a política de austeridade aplicada em Portugal irá “*umentar a economia ilegal e a criminalidade em geral*”²⁷, esta política trará consigo “*a degradação da classe média e o agravamento das desigualdades sociais*” o que potenciará “*as fraudes e a economia paralela*”²⁸.

http://www.noticiasaoiminuto.com/economia/45249/quem-n%C3%A3o-pedir-factura-arrisca-multa#.UX_oRXms31U, acedido em 20/04/2013, às 17:00.

Também Domingues Azevedo, Bastonário da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, referiu essa conclusão, alegando que “*o elemento de prova é um problema, a fiscalização só pode ser feita “just in time” (no momento) , por ser necessária prova inequívoca e comprovada*”²⁶; vide AZEVEDO, Domingues, *in*

http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/multar_consumidores_que_nao_exijam_factura_so_e_possivel_no_acto_da_venda.html, acedido em: 30/04/2013, às 18:07.

Veja-se ainda, a obrigação de emitir factura por parte de quem presta o serviço/vende um bem (art.29.º nº 1 alín. b) do CIVA, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto- Lei nº 197/2012 de 24 de Agosto (disponível em D.R nº 164- Série I), tratando-se dos sujeitos passivos referidos no art. 2.º nº 1 alín. a) do CIVA.

No artigo 123.º nº 1 do RGIT prevê-se como punição para a violação deste dever de emitir factura a aplicação de coima variável entre 150 e os 3750€. Também com a criação do Dec.- Lei nº 198/2012 de 24 de Agosto (acessível em: <http://dre.pt/pdf1sdip/2012/08/16400/0466604677.pdf>) no intuito de “*combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência fiscal*”, estipulou-se medidas de controlo da emissão de facturas e outros documentos com relevância fiscal, criando-se um incentivo fiscal aos adquirentes que sejam pessoas singulares (art. 1.º do Dec. Lei nº 198/2012 de 24 de Agosto).

Desta feita, procedeu-se à alteração do EBF, criando-se o art. 66.º -B, que prevê no seu nº 1, uma dedução à colecta de IRS a suportar pelo sujeito passivo, no valor de 15% do montante de IVA suportado pelo sujeito passivo ou por qualquer membro do agregado familiar, com o limite máximo de 250€, somente para as facturas solicitadas nas actividades referidas no art. 66.º-B do EBF;

²⁶ Presidente do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, numa entrevista dada por si à agência Lusa, acessível em <http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/137463.html>, acedido em 29/04/2013 às 19:05;

²⁷ PIMENTA, Carlos, *Ibidem*;

²⁸ *Ibidem*;

Considera que Portugal, em comparação com os restantes países do mundo, é um país de “*reduzida vulnerabilidade*” à fraude²⁹, porém, em comparação com os países europeus, mostra-se de “*elevada vulnerabilidade*”³⁰.

Para Carlos Pimenta outro factor que impulsiona comportamentos de fraude é o nosso estado da Justiça, onde “*quem pratica uma fraude tem "maior probabilidade de ser bem tratado" do que quem comete "um crime de rua"*”³¹.

Outro factor potenciador da fraude será a percepção do risco, enquadrando-se aqui, a probabilidade de auditoria e de aplicação de uma sanção, sendo que, quanto a este último ponto, ainda podemos incluir o facto de esta sanção ser mais ou menos severa, tratando-se muitas vezes de um factor decisivo para se optar pelo pagamento ou não.

Quanto menos severa for a sanção face aos proveitos indevidos retirados da prática da fraude, tal facto, fará com que se opte pelo incumprimento fiscal, dado que, o “crime acabará por compensar”. Outro motivo é o facto de o imposto a pagar resultar, em regra, das declarações tributárias do sujeito passivo, sendo-lhe estas, impostas como um dever de colaboração com a A.T e só, posteriormente, é que a A.T irá controlar a veracidade de tais declarações.

Tal facto, leva a que se propicie os comportamento de fraude, pois “*confiar na sinceridade do contribuinte, para conhecer a matéria colectável, é o mesmo que incitar à fraude. E esperar encontrá-la através de um controlo, de que o contribuinte conhece as limitações, é o mesmo que colocar o prevaricador no seguro.*”³²

Também o facto da carga fiscal ser cada vez mais elevada, atingindo montantes desmesurados, crescendo ainda, uma pressão psicológica exercida sobre os contribuintes, causadora de “irritação fiscal”, tal fará com que, socialmente, os comportamentos omissivos do dever de pagar impostos estejam como que “legitimados” e se conceba como que “um direito de resistência à opressão fiscal”.

Outros factores conducentes à fraude será a ilegalidade dos sistemas fiscais, seja porque, quem criou um determinado imposto foi um órgão sem legitimidade para

²⁹ *Ibidem*;

³⁰ *Ibidem*;

³¹ *Ibidem*;

³² DORDIO, Victor M.C e SILVA, Manuel A.C, Ob.Cit. p. 95;

tal, seja porque a própria lei fiscal perdeu legitimidade por se apresentar injusta, indeterminada ou complexa. Todas estas ilegalidades conduzem a que os contribuintes não sintam o pagamento dos impostos como uma obrigação e deixe ser moralmente condenável a sua omissão.

*“Longe de ser contrária à democracia, a fraude fiscal não é, muito pelo contrário segundo certos autores, senão uma manifestação evidente da sua vitalidade.”*³³

³³ *Ibidem*, p. 97;

CAPITULO II - CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

3. Cláusula Geral Anti-Abuso

Como ficou demonstrado supra, o planeamento fiscal é um factor importante, cabendo ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei, a fim de determinar e quantificar as suas obrigações tributárias. O sujeito passivo irá gerir o risco fiscal o que permitirá que este determine a carga tributária que terá de suportar.

Também é ponto assente, que não possuímos um sistema com total neutralidade da lei fiscal, revelando-se de enorme peso as decisões fiscais, traduzindo-se estas, numa maior ou menor oneração fiscal.

É com base nesta falha da neutralidade da lei fiscal que os sujeitos passivos irão ponderar uma panóplia de opções face aos objectivos que visam alcançar. Porém, vigora entre nós, o princípio da justa distribuição dos encargos tributários, o que legitima a imposição de limites a estas escolhas fiscais.

Para limitar estas escolhas, enveredou-se por duas vias: uma legislativa, através da criação da cláusula geral anti- abuso e outra por via judicial, através da pronúncia do T.C³⁴.

A cláusula geral anti- abuso surgiu no ordenamento jurídico Português com a Lei nº 87-B/98 de 31 de Dezembro, correspondente à Lei do orçamento do Estado para o ano de 1999, onde no seu Capítulo X, art. 51.º nº 4, referiu que seriam alterados o art. 1.º nº 1 e 5.º nº 7 da Lei nº 41/98 de 4 de Agosto, passando assim o art. 5.º nº 7 dessa lei a aditar ao Código de Processo Tributário o art. 32.º -A, contendo a seguinte redacção: “São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos

³⁴ Doravante T.C;

impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.”³⁵

Para Susana Aires de Sousa, o nosso legislador, ao servir-se deste meio, foi *“vivamente criticado, quer do ponto de vista da técnica usada quer de uma perspectiva sistemática, vindo, posteriormente, a integrar este preceito no nº 2 do artigo 38.º da LGT”*³⁶, mas como esta introdução foi uma *“transcriçãoipsis verbis, as críticas não cessaram.”*³⁷

Mais tarde, com a Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro, no seu art. 13.º, previu-se a alteração da redacção do art. 38.º nº 2 da LGT, passando a dispor o seguinte: *“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com, as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”*

Para Saldanha Sanches esta alteração legislativa que trouxe consigo a introdução dos elementos *“carácter artificial e fraudulento e abuso de formas jurídicas”* na redacção do art. 38.º nº 2 da LGT, permitiu que a norma fosse salva de *“uma inconstitucionalidade patente, e é apenas a alegação e cabal prova destes pressupostos de direito que torna legítimo qualquer tentativa concreta de aplicação administrativa da cláusula geral.”*³⁸

Já para Luís Menezes Leitão, a redacção do art. 38.º nº 2 da LGT é complexa porque adopta *“aqui simultaneamente as doutrinas do fim evasivo, do abuso de lei e do*

³⁵ Retirado de http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_087_B_98.htm acedido em 01/05/2013 às 17:46;

³⁶ SOUSA, Susana Aires de, *“Os Crimes fiscais...”*, p. 47, nota de rodapé nº 75;

³⁷ *Ibidem*, p. 47, nota de rodapé nº 75;

³⁸ SANCHES, J.L Saldanha, texto elaborado com base na sua intervenção produzida da III Conferência Associação Portuguesa de Consultores Fiscais/ Revista Fiscalidade, sobre *“Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal”*, que teve lugar em 14 de Fevereiro de 2008, na Universidade Nova de Lisboa, acessível em <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>, p. 48, nota de rodapé nº 16;

resultado económico equivalente, que servem para estender, com base no elemento subjectivo da intenção evasiva, a aplicação da lei tributária a negócios jurídicos de fim económico equivalente aos negócios tributados".³⁹

Tal fará com que haja o risco de a A.T proceder a uma efectiva aplicação analógica da norma fiscal através de uma manipulação do âmbito de incidência da norma tributária fundada no pretexto "*de resultados económicos equivalentes entre o negócio tributado e o negócio efectivamente praticado pelo contribuinte, relacionada com uma pretensa intenção evasiva dos contribuintes*".⁴⁰

O autor mostra-se bem mais tolerante, no que toca à admissão de medidas anti- abuso específicas, defendendo que a cláusula geral anti-abuso, prevista no art. 38.º nº 2 da LGT, não vê os seus pressupostos de aplicação rigorosamente delimitados, apresentando-se com contornos imprecisos, o que fará com que a sua aplicação seja discutível, daí que, por razões de segurança jurídica, os tribunais têm sido bastante restritivos a conceder a sua aplicação, até pelo facto de em Portugal haver uma ampla tradição jurídica no sentido da determinação das normas fiscais, "*pele que, mesmo que seja afastada a suspeita de inconstitucionalidade, parece bastante difícil implantar uma cláusula deste género*".⁴¹

Na realidade, os tribunais Portugueses têm demonstrado uma certa timidez na aplicação desta cláusula, note-se que, esta surgiu em 1999 e só em 2011 foi aplicada pela primeira vez, pelo Tribunal Central Administrativo- Sul no Ac. nº 4255/10 de 15 de Fevereiro de 2011.

Tal deve-se, provavelmente, ao facto de haver inúmeras medidas anti- abuso específicas, dirigidas a certos tipos de negócios⁴², espalhadas ao longo do código tributário e cuja aplicação não depende de uma tramitação própria, nem de uma complexa fundamentação e porque tais "*prevêm a inversão do ónus da prova, ao contrário do que sucede com a cláusula geral anti- abuso, em que a norma procedimental, inserida no Código de Procedimento e Processo Tributário, prevê que*

³⁹ LEITÃO, Luís Teles de Menezes, "*Aplicação de Medidas Anti- Abuso na Luta Contra a Evasão Fiscal*", *in Fisco*, Ano XIV, Nº 107/108, Lex, Março de 2003, p. 44;

⁴⁰ *Ibidem*, p.44;

⁴¹ *Ibidem*, p. 45;

⁴² Diferentemente da cláusula geral anti- abuso, que se poderá aplicar a qualquer operação ou negócio jurídico que preencha os pressupostos do art. 38.º nº 2 da LGT;

seja aquela Administração tributária a provar que se encontram reunidos os pressupostos que permitem desencadear as consequências previstas na referida cláusula geral."⁴³

A aplicação da cláusula geral anti- abuso, dá-se nos casos em que a escolha fiscal é feita *extra legem*, isto é, embora os actos ou negócios jurídicos sejam lícitos, têm como único propósito a poupança fiscal. Tal será diferente das escolhas fiscais *contra legem*, onde os actos ou negócios realizados são ilícitos.

Com a introdução desta cláusula, Susana Aires de Sousa refere que estamos em "*pleno campo de batalha entre princípios constitucionais: por um lado, o princípio da igualdade e da capacidade contributiva impondo a desconsideração, para efeitos fiscais, do acto ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte; por outro lado, o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica a determinar a solução oposta, devendo o contribuinte ser tributado pelas normas fiscais incidentes sobre os negócios jurídicos efectivamente concretizados.*"⁴⁴

Também Luís Menezes Leitão referiu que esta cláusula, para ser legítima, não pode ter um âmbito de aplicação excessiva, "*uma vez que, se tal suceder é o próprio princípio da legalidade do imposto e o seu funcionamento como "carta de garantias" do contribuinte que fica posto em causa. Efectivamente, se numa determinada ordem jurídica é consagrada uma cláusula geral anti- abuso, a segurança jurídica do contribuinte fica altamente posta em causa, já que se verifica a concessão à Administração Fiscal de um poder discricionário que lhe permite estender a tributação, para além dos pressupostos de incidência da norma tributária, a pretexto do fim evasivo do contribuinte ou de uma analogia de resultado económico entre o pressuposto da norma de incidência e o facto efectivamente praticado pelo contribuinte.*"⁴⁵

43 Veja-se quanto a isto, o Comentário da Sociedade de Advogados PLMJ, "*Cláusula Geral Anti- Abuso: Primeira decisão judicial*", p. nº 1 acessível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/CLAUSULA_GERAL_ANTI-ABUSO_PRIMEIRA_DECISAO_JUDICIAL.pdf. Também Pedro Patrício Amorim considera que a cláusula geral anti- abuso tem tido pouca aplicação devido à A.T "ter vindo a privilegiar o "sniper approach" em relação ao "shotgun approach" (CGAA)", entendendo-se o "sniper approach" como "a criação de normas anti-abuso específicas, de desconsideração de custos e de inversão do ónus da prova". Vide o autor, in <http://www.slideshare.net/pedropamorim/reflexes-em-torno-do-primeiro-acrdosobe-a-aplicao>, p. 3 e 4, acedido em 28/05/2013, às: 13:45;

44 SOUSA, Susana Aires, "*Os Crimes fiscais...*", p. 48;

45 O autor, "*Aplicação de Medidas Anti- Abuso...*", p. 36;

3.1. Pronúncia do Tribunal Constitucional Contra a Concepção da Tipicidade Fechada

Quanto à via judicial, o T.C manifestou-se no sentido de rejeitar uma concepção da tipicidade fechada⁴⁶, legitimando o recurso do legislador a tipos suficientemente abertos com o escopo de permitir o combate a comportamentos de fraude ou evasão fiscal.

É demonstração disso o Ac. do T.C nº 756/95 de 20 de Dezembro de 1995⁴⁷, onde foi interposto recurso, tendo por objecto o artigo 6.º nº 12 do Código do Imposto de Capitais⁴⁸, na redacção dada pelo Dec. Lei nº 197/82 de 21 de Maio.

O recorrente entendeu que este artigo violava o princípio constitucional da tipicidade, o princípio da legalidade e da proibição da interpretação extensiva de normas de incidência fiscal, saindo assim lesado o art. 106.º nº 2 da C.R.P, pelo facto do art. 6.º nº 12 do CIC estar formulado em termos vagos e imprecisos ao estabelecer que são compreendidos na secção B desse imposto “*quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na secção A*”.⁴⁹ Também considerou o recorrente, que o facto de a A.T entender que essa disposição se aplicava ao contrato em questão, estaria com isto a fazer uma interpretação extensiva.

Quanto à primeira questão, o T.C decidiu não se pronunciar por entender que o que estava em causa era a inconstitucionalidade da própria decisão e não da norma em si, embora no seu voto de vencido, o Conselheiro José de Sousa e Brito, referiu que, na sua opinião, “*a norma constante do n.º 12 do artigo 6.º, também na leitura em que se*

⁴⁶ A doutrina da tipicidade fechada e da interpretação estrita da lei fiscal foi durante muito tempo a doutrina dominante, tendo como seu grande defensor Nuno Sá Gomes. Esta conduziria à admissibilidade do negócio indirecto e à consagração de um planeamento fiscal irrestrito. Porém foi condenada ao fracasso, pois Portugal era já dos únicos países da OCDE em que se defendia tal posição. Esta doutrina afirmou que a C.R.P não consagra uma “luta” ou combate contra a evasão fiscal. Saldanha Sanches defendeu que, muito embora, esta não a preveja expressamente, sempre estará legitimado o seu combate, pela própria aplicação da lei e do objectivo de obter justiça na distribuição dos encargos tributários, sendo por isso, a sua previsão desnecessária. Para mais desenvolvimentos *Vide* SANCHES, J.L. Saldanha, “*Reestruturação de empresas ...*”, acessível em <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>, p. 47;

⁴⁷ Proc. nº 134/94, cujo relator foi o Conselheiro Sousa e Brito;

⁴⁸ Doravante CIC;

⁴⁹ Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950756.html>;

entende abranger as situações que determinaram as auto-liquidações impugnadas pela recorrente, não se mostra desconforme à Constituição.”⁵⁰

Quanto à questão da violação do princípio da tipicidade e da legalidade, o T.C recorrendo aos ensinamentos de J. Bacelar Gouveia e de J. M. Cardoso da Costa, frisou que, no que respeita às normas de incidência, há muito que assistimos a uma exigência de “*«apertados limites na sua formulação e integração»*”, paralelamente à proibição de aplicação analógica dessas normas fiscais de incidência, e à exigência de que a descrição dos factos tributários seja feita de forma “*«suficientemente pormenorizada»*” de modo a conferir “*«previsibilidade»*” à actividade tributária, permitindo “*«aos contribuintes algumas certezas na tributação da sua riqueza»*”.⁵¹

Quanto à norma de incidência em análise, o T.C recorrendo à jurisprudência constitucional alemã, especificamente, aquilo a que ela designou por “*«princípio da determinabilidade»*” (*Bestimmenheitsgrundsatz*), referindo-se à exigência destas normas “*construïrem a respectiva previsão «assegurando um mínimo de clareza e de transparência do tipo» e que «permita a calculabilidade e a previsibilidade da obrigação fiscal»*”⁵², entendeu assim, o nosso T.C, que deve haver uma articulação entre a criação deste tipo de normas (com conceitos indeterminados) e o princípio da determinabilidade, com o sentido dado acima e que isso é constitucionalmente viável.

Defendeu que, tanto a exigência de determinabilidade, como a existência de conceitos amplos e por vezes indeterminados, são duas realidades com fundamento constitucional, derivando a exigência da determinabilidade, da necessidade de protecção dos contribuintes, face ao arbítrio da A.T (art. 106.º nº 2 e 3 da C.R.P) e a existência de conceitos amplos é expressão do princípio da igualdade em sentido material, tendo como fito combater refúgios de evitação fiscal.

Só através do recurso a conceitos amplos/ indeterminados é que fica garantida “*a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão*”.⁵³

⁵⁰ *Ibidem*;

⁵¹ GOUVEIA, J. Bacelar e COSTA, J. M. Cardoso da, *apud* Ac. Do T.C supra citado, parág. 4;

⁵² *Ibidem*, parág. 4.1 do Ac;

⁵³ *Ibidem*, parág. 4.1 do Ac;

Contudo, é necessário compatibilizar estas duas realidades, procurando ao máximo, sacrificar o mínimo possível, os valores subjacentes a cada uma de modo a ficar protegido o seu núcleo essencial. Essa harmonização será feita através da admissibilidade de certas cláusulas gerais, de «*conceitos jurídicos indeterminados*», «*conceitos tipológicos*» (*Typusbegriffe*), «*tipos discricionários*» (*Ermessentatbestände*), e certos conceitos que atribuem à administração uma margem de valoração, os chamados «*preceitos poder*» (*Kaan-Vorschrift*)⁵⁴.

O T.C rejeitou a tese que defende que através da criação de cláusulas gerais, se pretendeu legitimar a criação de obrigações fiscais por parte do livre arbítrio da A.T e recorrendo aos ensinamentos de J.L.Saldanha Sanches, atribuiu um valor muito peculiar ao princípio da tipicidade fiscal, encarando-o como tendo o seu “*núcleo essencial na reserva da competência da lei para a selecção dos factos da vida social que devem ser objecto de tributação, na manutenção do dictum do legislador ordinário quanto à determinação dos factos tributáveis*», mas que não inviabiliza «*que este se sirva de uma formulação suficientemente ampla para abranger factos da mesma natureza e igualmente indicadores de capacidade tributária, ainda que com características que entre si os diferenciem*»⁵⁵, pronunciando-se assim, pela tese da constitucionalidade da norma objecto de recurso.

Apesar de o T.C ter colocado limites ao direito do sujeito passivo de organizar os seus negócios e quanto às formas contratuais adoptadas (em comparação com a adopção do princípio da tipicidade fechada onde se defende um direito irrestrito ao planeamento fiscal), para Saldanha Sanches, o T.C, diferentemente do que fez o TJCE, “*não teve a preocupação de acompanhar estas decisões, cujos princípios criavam um novo paradigma nas relações fisco/ contribuinte, de uma qualquer definição de limites para os novos poderes da Administração.*”⁵⁶

Dado que o T.C não delineou as situações em que o planeamento fiscal é legítimo, quem irá decidir se um planeamento é lícito ou não, terá de se apoiar na análise de alguns critérios.

⁵⁴ *Ibidem*, parág. 4.1 do Ac;

⁵⁵ *Ibidem*, parág. 4.1 do Ac;

⁵⁶ SANCHES, J. L. Saldanha, “*Reestruturação de empresas...*”, p. 40;

Primeiramente, terá de analisar se a operação em causa está prevista em algum tipo legal ou se trata-se de uma situação controversa, ou seja, terá de haver um julgamento da situação jurídica do sujeito passivo (critério material).

Analisar-se-á também, o carácter fraudulento ou não do acto, isto é, se foi levado a cabo apenas com o intuito de diminuir a tributação ou se foi o próprio legislador a deixar essa brecha, permitindo a não tributação ou a sua redução.

Nas decisões de planeamento fiscal, o sujeito passivo poderá se guiar por recomendações ou circulares emitidas pela A.T; a sua existência conduzirá à previsibilidade das decisões da A.T, evitando que a decisão seja puramente casuística⁵⁷.

3.2. Pronúncia do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias quanto ao Princípio da Segurança Jurídica do Sujeito Passivo e quanto ao Planeamento Fiscal

O TJCE já se pronunciou sobre casos em que esteve em causa decisões da A.T e com elas se colocou em causa a violação do princípio da segurança jurídica do sujeito passivo; como exemplo, temos o Caso Elmeka⁵⁸, tendo por objecto um pedido de decisão prejudicial, nos termos do art. 234.º CE, apresentadas pelo Symvoulio tis Epikrateias (Grécia), por decisão de 3 de Março de 2004.

O pedido de decisão prejudicial teve por base a interpretação do art. 15.º nº 4 / A, 5 e 8 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de Maio de 1977 e o princípio da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.

Elmeka era uma empresa cujo objecto social respeitava à exploração de um navio cisterna que transportava “*produtos petrolíferos na Grécia, por conta de diversos*

⁵⁷ Note-se que o art. 63.º nº 8 do C.P.P.T, protege os sujeitos passivos que peçam informações vinculativas à A.T, dando o prazo de 150 dias para a A.T responder; caso não o faça, culmina como consequência a impossibilidade de a A.T invocar alguns desses factos para fundamentar a decisão de aplicação desta medida;

⁵⁸ Proc. Elmeka NE Contra Y pourgos Oikonomikon, Ac. de 14/09/2006, nos Processos Apensos C-181/04 a C- 183/04;

*afretadores que comercializavam combustíveis líquidos*⁵⁹, não cobrando esta o IVA sobre o frete que recebia à empresa Oceanic International Bunkering S.A, com o fundamento de que essas transacções estavam isentas desse imposto.

Em 21 de Junho de 1994, a Elmeka questionou o Serviço de Finanças do Pireu que estava encarregue pelas contribuições navais, relativamente à questão da exigibilidade ou não de inclusão do IVA nos *“conhecimentos de carga emitidos à referida sociedade ou se estava isenta desse imposto ao abrigo da lei nº 1642/1986 e, nesse caso, segundo que procedimento. Em resposta a essa questão o Serviço de Finanças do Pireu respondeu que os conhecimentos de carga em questão estavam isentos de IVA.”*⁶⁰

Entretanto, foi revogada a isenção de IVA que beneficiava anteriormente as prestações de serviço de transporte de produtos petrolíferos, passando esta alteração legislativa a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993. A partir daí as prestações da Elmeka ficaram sujeitas ao pagamento do IVA e a A.T competente *“imputou à Elmeka três decisões respeitantes aos três exercícios em causa, a saber, os anos de 1994 (C- 183-04) de 1995 (C- 182/04) e de 1996 (C-181/04), o diferencial do imposto devido, bem como um agravamento por cada ano, por declarações incorrectas, e ainda o pagamento de uma coima.”*⁶¹

A Elmeka impugnou estas decisões para o Tribunal Administrativo de primeira instância do Pireu onde foi negado provimento ao seu recurso; insatisfeita recorreu para o tribunal de segunda instância do Pireu, tendo este admitido que *“se um comportamento positivo do serviço de finanças do Pireu tivesse criado no sujeito passivo a convicção duradoura e legítima de não estar sujeito a IVA, com a consequência de não ter repercutido este imposto no consumo, esse sujeito passivo não estava obrigado ao pagamento do referido imposto se a sua imputação a posteriori ameaçasse a estabilidade financeira da sua empresa”*⁶².

Porém, no caso concreto, pronunciou-se no sentido da rejeição desse fundamento de anulação e, conseqüentemente, negou provimento ao recurso, por

⁵⁹ Ac. do TJCE de 14.09.2006, parág. 5, pág. nº 8191, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0181:PT:PDF>, acedido em 21.05.2013;

⁶⁰ *Ibidem*, parág. 7, p. nº 8191;

⁶¹ *Ibidem*, parág. 8, p. nº 8191;

⁶² *Ibidem*, parág. 9, p. nº 8192;

considerar que no caso, a Elmeka não provou que tenha sido nela criada uma convicção duradoura e legítima de não ficar sujeita ao pagamento do IVA, nem invocou elementos concretos relativos à sua situação financeira.

Descontente, a Elmeka interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da Grécia, tendo este decidido suspender a instância e colocar ao TJCE algumas questões prejudiciais, sendo uma delas respeitante ao princípio da confiança e da segurança jurídica.

O TJCE foi assim questionado do seguinte: “*é permitido, e em que condições, segundo as regras e princípios do direito comunitário que regulam o imposto sobre o valor acrescentado, [aplicar retroactivamente] o imposto [...] quando a sua não repercussão pelo sujeito passivo, durante esse período, sobre o co-contratante e, por conseguinte, o não pagamento do imposto à administração, se ficou a dever ao facto de o sujeito passivo se ter convencido, devido à [actuação] da Administração Fiscal, de que não tinha que repercutir este imposto?*» ”⁶³

A Comissão considerou que “*o princípio da protecção da confiança legítima não permite exigir o pagamento a posteriori do IVA que o sujeito passivo não repercutiu sobre o seu co-contratante durante os exercícios em causa e que não pagou à Administração Fiscal, uma vez que o comportamento desta última ao longo de vários anos convenceu legitimamente esse sujeito passivo de que não tinha de repercutir esse imposto*”⁶⁴, embora tenha, igualmente, referido que caso essa informação relativa à isenção não tenha sido dada pela entidade competente, esse facto ,poderia conduzir a uma decisão diferente.

Referiu que no que toca à protecção da confiança legítima do beneficiário de acto favorável, primeiro terá de se apurar se foi criado no espírito de “*um operador económico prudente e avisado uma confiança razoável*”⁶⁵ e ,caso a resposta seja positiva, deverá se determinar ,posteriormente, “*o carácter legítimo dessa confiança*”.⁶⁶

⁶³ *Ibidem*, parágrafo 10, ponto 3, p. nº 8193 e 8194;

⁶⁴ *Ibidem*, parág. 27, p. nº 8199;

⁶⁵ *Ibidem*, parág. 32, p. 8200;

⁶⁶ *Ibidem*, parág. 32, p. 8200;

Alegou que compete ao juiz nacional decidir se o sujeito passivo poderia razoavelmente ou não “*presumir que o serviço de Finanças do Pireu tinha competência para se pronunciar acerca da aplicação da isenção às suas actividades.*”⁶⁷

Temos ainda a decisão do TJCE no caso Halifax⁶⁸, onde esteve em causa um pedido de decisão prejudicial, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Londres (Reino Unido) tendo por base a interpretação da sexta directiva 77/388 CEE do Conselho de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitante aos impostos sobre o volume dos negócios.

Em causa esteve um indeferimento de um pedido de reembolso/ de remissão do IVA, apresentado pela Leeds Development Services Ltd e pela County Wide Property Investments Ltd, contra Commissioners of Customs & Excise, no âmbito de um plano de redução da carga fiscal do Halifax Plc Group.

As questões prejudiciais foram as seguintes: neste caso “*as operações realizadas por cada participante com o único propósito de obter uma vantagem fiscal e sem qualquer objectivo empresarial independente, podem ser qualificadas para efeitos de IVA como prestações de serviços efectuadas pelas ou às participantes no exercício da respectiva actividade económica?*”

Nas circunstâncias relevantes, que factores devem ser tidos em conta para determinar a identidade dos destinatários dos serviços prestados pelos construtores independentes?”⁶⁹

A segunda questão prejudicial foi se “*o princípio do abuso do direito, conforme foi desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, implica que sejam indeferidos os pedidos das recorrentes de reembolso ou remissão do imposto a montante decorrente da execução das operações relevantes?*”⁷⁰

Quanto a esta questão, a Halifax, a Leeds Development e a County alegaram que em sede do sistema de IVA, não há em direito Comunitário, um princípio de abuso de direito que impeça que um sujeito passivo deduza o IVA e em que as A.T dos E.M

⁶⁷ *Ibidem*, parág. 35, p. 8201;

⁶⁸ *Halifax Plc Group Contra Commissioners of Customs & Excise*, Proc. Nº: C- 255/02;

⁶⁹ Retirado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0255:PT:HTML>, parág. 43, acedido em 14/05/2013, às 16:32;

⁷⁰ *Ibidem*;

possam se apoiar para indeferirem os pedidos de reembolso/ dedução do imposto pago a montante pelos particulares.

O TJCE entendeu que há um princípio de proibição de práticas abusivas e que se aplica também em sede de IVA, aliás, o combate a práticas abusivas e fraudulentas é um objectivo da sexta directiva.⁷¹

Defendeu que os particulares não se devem fazer prevalecer das disposições de Direito Comunitário de forma abusiva⁷² e que não se deverá aplicar as normas comunitárias a transacções comerciais inusuais, em que só se lançou mão desta regulamentação, com o fim de beneficiar abusivamente das vantagens previstas por este ramo do direito.

Por outro lado, defendeu que o sujeito passivo tem direito ao planeamento fiscal legítimo, podendo estruturar a sua actividade de modo a diminuir a carga fiscal e caso tenha a possibilidade de optar entre diferentes vias, não terá de optar pela mais onerosa.⁷³ Um dos elementos a ter em conta na opção por uma das soluções disponíveis quando esteja em causa uma operação isenta de tributos e outra tributável, poderá ser as considerações de natureza fiscal.⁷⁴

O TJCE frisou a necessidade exigida por um imperativo de segurança jurídica, de a legislação comunitária ser certa e a sua aplicação previsível de modo a que os particulares saibam, *a priori*, o alcance das suas obrigações, tendo-se como prática abusiva a nível de deduções de IVA, a actuação do sujeito que, embora, preenchendo formalmente o disposto na sexta directiva e a legislação nacional que transpôs a

⁷¹ Com esta decisão, o TJCE reiterou o entendimento já expresso no seu ac. datado de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76, *vide* Ac. “Halifax Plc Group Contra...”, parág.71;

⁷² Neste sentido: ac. de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, Colect., p. I-2843, n.º 20; de 23 de Março de 2000, Diamantis, C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33; e de 3 de Março de 2005, Fini H, C-32/03, Colect., p. I-1599, n.º 32). Estes acórdãos foram mencionados no ac. em análise, *vide* Ibidem, parág. 68.º;

⁷³ Saldanha Sanches também defendeu que com a criação da cláusula geral anti- abuso não quis a lei dizer “*que não podia haver planeamento fiscal nem que, havendo várias formas possíveis de obter o mesmo resultado, o sujeito passivo deveria seguir a via que assegurasse maior receita. Nem deu poderes ilimitados à Administração Fiscal. Pelo contrário, balizou cuidadosamente esses poderes criando mesmo no artigo 63.º do CPPT um procedimento especial para aplicação desta norma.*” *Vide* SANCHES, J.L. Saldanha, “*Reestruturação de empresas...*”, p. 49;

⁷⁴ Neste sentido vão os acórdãos do TJCE, BLP Group nº 22 e ac. de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 33. Estes acórdãos foram mencionados no parág. 73 do Ac. em análise;

mesma, almeje uma vantagem fiscal que seja contrária aos objectivos dessas disposições.

Isso resultará de um conjunto de elementos objectivos, não podendo haver para a actuação do sujeito uma explicação razoável, para além da poupança fiscal, pois caso haja essa justificação, *“a proibição de práticas abusivas não é relevante”*.⁷⁵

Entendeu que caberá ao órgão jurisdicional competente de cada E.M, com base nos meios de prova nacionais, verificar se estão preenchidos os elementos constitutivos de uma prática abusiva, embora o TJCE possa *“fornecer dados que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação”*⁷⁶.

Concluiu a sua decisão, referindo que *“quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva”*⁷⁷.

Saldanha Sanches aplaudiu esta tomada de posição do TJCE, porque na sua opinião, esta instância ao mesmo tempo que legitimou *“a reacção aos comportamentos abusivos como princípio geral de Direito Comunitário, mesmo na ausência de norma expressamente habilitante, definia desde logo os limites dos poderes administrativos, sublinhando a existência de um direito ao planeamento fiscal legítimo e a inexistência da obrigação, quando existe possibilidade de escolha criada por uma falha de neutralidade do sistema, de escolher a via que maximiza a receita pública”*⁷⁸.

Entendeu que, pelo facto de entre nós o T. C não ter estabelecido estes limites, a questão do planeamento fiscal é hoje controversa, contribuindo para tal, a brusca celeridade com que evoluiu a legislação, a jurisprudência e a doutrina acerca deste tema, tomando a A.T *“posições tão estremadas”*⁷⁹ e sem que se verifique uma pronúncia posterior acerca das mesmas por parte dos órgãos judiciais.

⁷⁵ *Ibidem*, parág. 75;

⁷⁶ *Ibidem*, parág. 77;

⁷⁷ *Ibidem*, ponto 3 das conclusões;

⁷⁸ SANCHES, J. L.Saldanha, *“Reestruturação de empresas...”* p. 41;

⁷⁹ *Ibidem*,p.41;

3.3. Pressupostos De Aplicação Do Art. 38.º Nº 2 Da LGT

Para que se aplique a cláusula geral anti-abuso a um determinado acto ou negócio jurídico, cominando-o com a ineficácia, é necessário que estejam preenchidos dois requisitos, um respeitante aos meios, devendo estes ser artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

O segundo requisito respeita ao fim visado, os agentes terão de almejar com esse acto/ negócio essencialmente a *“redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios”*⁸⁰.

Tem de haver, portanto, uma intencionalidade específica (ânimo fraudulento)⁸¹ conjugada com artificiosidade ou anormalidade, *“embora, normalmente, esta anormalidade só resulte explicável pelo ânimo fraudulento. [...] Se esta intenção não existisse, não se poderia aplicar o expediente da fraude à lei por muita artificiosidade que pudesse existir nas formas empregues.”*⁸²

Os meios empregues têm de ser, em si mesmos, inúteis ou até mesmo desnecessários para levar avante o projecto de gestão da empresa e serão levados a cabo com abuso das formas jurídicas, tendo como único intuito a elisão fiscal.

Para que se conclua pelo abuso de formas jurídicas, são ainda necessários os seguintes requisitos cumulativos: realização de negócios insólitos, isto é, não usuais para alcançar os fins a que se destina; que estes atinjam substancialmente, do ponto de vista económico, idêntico resultado ao que se alcançaria caso se tivesse optado por formas usuais às normais relações económicas e com a adopção dessa forma negocial inusual o agente tenha conseguido reduzir a carga tributária.

Para que se aplique este expediente, o agente teve de ter como único motivo para a adopção daquele acto, a diminuição do imposto a pagar, não podendo haver

⁸⁰ Redacção do art. 38.º nº 2 da LGT;

⁸¹ Esta necessidade de intenção também é salientada por Paulo Marques, referindo este que *“o artigo 38.º, n.º2, da LGT confere uma relevância acrescida à componente anímica na determinação das situações de abuso de direito”, vide o autor, “Elogio do imposto...”* p. 379 e 380;

⁸² CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *“Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”*, 4ª Edição, 2012, Editora Encontro da Escrita, p. 309;

outro *“motivo económico válido, uma justificação razoável, motivos de carácter económico e financeiro que justifiquem, ou também justifiquem, a operação”*⁸³.

Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa acrescentam, que para que seja aplicado o art. 38.º nº 2 da LGT, não poderá ser possível a aplicação do art. 36.º nº 4 da LGT, pois *“se a administração tributária conhecer toda a matéria de facto e entender que a deve requalificar juridicamente, sem ter de desconsiderar actos ou negócios, então não haverá lugar à aplicação da cláusula geral anti- abuso. Esta última pressupõe a utilização de estruturas jurídicas, actos e negócios anómalos como instrumentos elisivos.”*⁸⁴

O normal será o contribuinte gerir a sua vida praticando os actos que suportem menos encargos tributários, a fim de reduzir os seus custos fiscais, *“contudo, não pode ser o único ou o principal. Se o contribuinte escolher a via menos tributada só ou principalmente por esta razão, esta recai na previsão do art. 38.º, nº 2 da Lei Geral Tributária, sendo ineficaz fiscalmente esta via e sendo o contribuinte tributado como se tivesse praticado os actos normalmente adequados ao fim em vista.”*⁸⁵

É ainda de salientar que apesar do legislador no art. 38.º nº 2 da LGT referir que são *“ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essenciais ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos”*, não quis, certamente, enquadrar no termo *“fraudulentos”* as situações de fraude fiscal, uma vez que a fraude fiscal é tratada como crime perante a lei fiscal e na cláusula geral anti- abuso o tratamento dado será a nível contra ordenacional.

Na fraude fiscal poderá haver recurso à simulação de negócios, o que não sucede nos actos elisivos, pois aqui, os actos são efectivamente queridos pelos sujeitos.

Quando há simulação, esta *“prevalece sobre a ineficácia dos actos previstos no artigo 38.º, 2 da LGT, sendo distinta deste tipo legal.”*⁸⁶

⁸³ *Ibidem*, p. 309;

⁸⁴ *Ibidem*, p. 302;

⁸⁵ CAMPOS, Diogo Leite e ANDRADE, João da Costa, “Cláusula Anti- abuso e crimes fiscais”, in Boletim da Ordem dos Advogados, Nº 58, Setembro de 2009,p. 33;

⁸⁶ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária...”, p. 303; Também António Carvalho Martins distingue a simulação dos negócios celebrados em termos de prevenção fiscal ou negócios fiscalmente menos onerosos, considerando que nestes últimos as partes de entre as vias jurídicas que se lhe apresentaram para obter um resultado, optaram

Paulo Marques considera que o “*legislador não foi muito feliz na formulação do normativo legal em análise, uma vez que a lei prevê expressamente o crime de fraude fiscal mediante celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (art. 103.º nº1 alínea c) do RGIT)*”⁸⁷, partilhando, por isso, o entendimento de António Fernandes de Oliveira, segundo o qual ““os responsáveis por esta formulação normativa não queriam que o termo fraudulento fosse aqui tomado com o sentido com que um destinatário razoavelmente informado e conhecedor dá à expressão. A fraude, tal como o termo é vulgarmente utilizado, é tratada de modo muito mais severo do que o tratamento previsto na CGAA, e esse tratamento em nada depende da existência da CGAA.

O que se quis foi, creio, associar à forte carga negativa que a expressão “*fraudulenta*” carrega escolhas dos contribuintes que, sem recurso a qualquer mentira ou simulação, tenham por efeito minimizar a carga fiscal. O que se quis foi associar a carga negativa associada a essa expressão ao planeamento fiscal”.⁸⁸

Para as situações de fraude, em que há simulação dos negócios jurídicos, o dispositivo legal aplicável é o art. 39.º da LGT que dispõe que “*em caso de simulação*

pela que implicava uma menor tributação, mas quiseram efectivamente celebrar aquele negócio e obter os efeitos que lhe estão inerentes, não havendo qualquer divergência entre a vontade real e a declarada; vide MARITNS, António Carvalho, “*SIMULAÇÃO na Lei Geral Tributária e pressuposto do Tributo em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*”, Coimbra Editora, 2006, p. 59. Veja-se ainda o Ac.do T.R.G, no Proc. nº 1852/05 – 2, de 6 de Novembro de 2005, que também fez esta distinção, considerando que a simulação dá-se quando as partes não querem se vincular ao regime jurídico do negócio que acordaram. Já quando realizam um negócio indirecto o que as partes poem em causa é os motivos/fins típicos do *facti species* contratual, devendo nestes casos o contrato continuar a vigora, pois foi vontade das partes sujeitarem-se aos efeitos jurídicos que daí derivam, ainda que, por via diferente da típica. Para sermos ainda mais explícitos atente-se aos ensinamentos de Manuel de Andrade, chamados à colação pelo T.R.G no Ac. citado, onde o autor referiu que nos negócios indirectos ““o fim ulterior há-de ser indirecto em face do negócio adoptado, autónomo em face das respectivas consequências normais, mas derivar imediatamente da própria actuação do negócio. [...] No negócio indirecto, o negócio-meio (aquele que é efectivamente realizado) não perde a tipicidade com a inserção nele de cláusulas aditadas pelas partes para o conduzir à funcionalidade económica do negócio-fim.

Desta forma, o negócio indirecto nada tem a ver com o negócio simulado, já que esse negócio indirecto corresponde efectivamente à vontade das partes.

Se corresponde à vontade das partes sujeitarem-se à disciplina jurídica do negócio que elegeram, obtendo empiricamente os efeitos que pretendem, ainda que por via diversa da típica, então naturalmente essa disciplina típica do contrato efectivamente celebrado deverá continuar a prevalecer, sob pena de se trair quer a lógica jurídica, quer a vontade das partes””; vide ANDRADE, Manuel *apud* Ac. do T.R.G, Proc. nº 1852/05 – 2, de 6 de Novembro de 2005, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/59fb14403a7de5e68025716b004d995b?OpenDocument&Highlight=0,processo,n%C2%BA,1852%2F05-2>, acedido em 11/05/2013, às 17:12;

⁸⁷ MARQUES, Paulo, “*Elogio do imposto...*”, p. 380;

⁸⁸ OLIVEIRA, António Fernandes *apud* MARQUES, Paulo, “*Elogio do imposto...*”, p. 380 e 381;

de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.”

Na base do art. 38.º n.º 2 da LGT estará, “*grosso modo, a figura dos negócios indirectos*”⁸⁹.

Para António Carvalho Martins, em direito fiscal o negócio indirecto pode revestir diferentes modalidades, apontando-nos o autor três: a figura do negócio indirecto de exclusão, a figura do negócio indirecto impeditivo e o negócio indirecto redutivo.⁹⁰

Haverá a figura do negócio indirecto de exclusão quando “*a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indirecto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto*”⁹¹.

Dá-se a figura do negócio indirecto impeditivo quando “*a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indirecto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção.*”⁹²

Quanto ao negócio indirecto redutivo, pretende somente alcançar uma tributação menos gravosa do que a que seria aplicada caso se optasse pelo negócio directo, havendo duas vias desta figura; uma delas é o negócio redutivo por substituição dos pressupostos, no qual, quer o negócio directo, quer o negócio indirecto, são elementos de previsão normativa num tipo legal, embora as consequências fiscais sejam menos penosas no negócio indirecto.

A outra via, é o negócio redutivo por substituição de elementos da estatuição, onde “*o negócio directo é elemento de qualquer zona da estatuição (taxa, pressupostos da taxa, deduções) e as partes recorrem a um negócio indirecto que desencadeia efeitos fiscais menos gravoso*”⁹³.

Também Alberto Xavier refere que, quer a nível nacional, como a nível internacional, o negócio fiscalmente menos oneroso pode ser de exclusão ou ser

⁸⁹ CAMPOS, Diogo Leite de e ANDRADE, João Costa “*Cláusula Anti-abuso...*”, p. 33; neste sentido, vide também MARQUES, Paulo, “*Elogio do imposto...*” p. 379 e 380, e MARTINS, António Carvalho, Ob. Cit. p. 63 e 64;

⁹⁰ Vide o autor, Ob. Cit, p. 65;

⁹¹ *Ibidem*, p. 65;

⁹² *Ibidem*, p. 65;

⁹³ *Ibidem*, p. 65;

simplesmente redutivo, significando isso no plano internacional que “*no primeiro caso, o contribuinte coloca-se em situação tal, que o facto tributário não recai sob o âmbito de aplicação de qualquer das normas potencialmente aplicáveis, podendo então falar-se em conflito negativo de leis. Mas no segundo caso, o contribuinte pretende apenas colocar-se sob a incidência de um tipo legal cujas consequências fiscais sejam menos onerosa, localizando o facto tributário no território mais adequados para o efeito.*”⁹⁴

3.4. Direito de Audiência do Contribuinte e Ónus da Prova

A aplicação da cláusula geral anti- abuso obedece aos trâmites legais previstos no art. 63.º do C.P.P.T⁹⁵, sendo necessária a prévia audição do contribuinte nos termos da lei (art. 63.º n.º 4 do C.P.P.T), dando-se deste modo, cumprimento ao art. 8.º do C.P.A, que prevê o direito de participação dos particulares na formação das decisões que lhes digam respeito.

Essa audição terá lugar no prazo de 30 dias a contar da notificação do projecto de aplicação da disposição anti-abuso ao contribuinte (art. 63.º n.º 5 do C.P.P.T). Durante estes 30 dias é aberta ao contribuinte a possibilidade de apresentar as provas que entender necessárias (art. 63.º n.º 6 do C.P.P.T).

Após a audição do contribuinte, para que haja aplicação da disposição anti-abuso, será necessário que, prévia e obrigatoriamente, esta seja autorizada pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em que ele tiver delegado essa competência (art. 63.º n.º 7 do C.P.P.T).⁹⁶

⁹⁴ O autor, “*Direito Tributário...*” p. 353 e 354;

⁹⁵ Inicialmente, esta norma surgiu com um conteúdo fortemente garantístico, prevendo-se a caducidade do direito de instaurar o procedimento no seu n.º 3; o n.º 7 estipulava a prévia autorização do dirigente máximo do serviço, o que ainda hoje é necessário, o n.º 9 previa um especial dever de fundamentação; o n.º 10 regulava a existência de um recurso contencioso autónomo da decisão do dirigente máximo do serviço, e no n.º 4 a 6 encontrava-se o exercício do direito do contraditório, o que hoje ainda permanece;

⁹⁶ O C.P.P.T, na anterior redacção do n.º 3 do art. 63.º do C.P.P.T (que vigorou até 2011, alterando-se, posteriormente, com Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro), previa que o procedimento para a liquidação dos tributos com base em disposições anti- abuso, deveria ser aberto “*no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objecto das disposições anti- abuso*”, justificando-se esta solução pelo princípio da segurança jurídica dos particulares;

Porém, o Ministério das Finanças elaborou um plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras para o ano de 2012/2014, onde considerou que a “*cláusula geral anti abuso tem tido uma*

No que se refere ao ónus da prova, o art. 74.º da LGT dispõe que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, assumindo assim, o ónus da prova, um papel relevante nos casos em que não se consegue fazer prova de algum facto que releve para a decisão a proferir.

A isto, alia-se ainda, uma presunção de veracidade e de boa-fé (art. 75.º da LGT), relativa às “declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.

Contudo, o nº 2 do art. 75.º da LGT, prevê situações em que cessa esta presunção; será o caso de declarações, contabilidade ou escrita que apresentem erros, inexactidões, omissões, ou haja indícios fundados de que aquela matéria tributável não corresponde à real situação tributária do contribuinte ou quando o contribuinte se rejeite ilegitimamente a prestar esclarecimentos acerca da sua situação tributária, entre outros motivos elencados neste dispositivo.

O procedimento tributário termina com uma decisão da A.T, devendo esta, ser devidamente fundamentada “por meio de uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.⁹⁷

A decisão que decida aplicar a cláusula geral anti-abuso, deverá conter “a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que

utilização limitada pela Administração Tributária nomeadamente por causa dos constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação.

Torna-se, por isso, necessário flexibilizar a utilização das normas anti abuso, nomeadamente, circunscrevendo de forma expressa o procedimento previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário à cláusula geral anti abuso, eliminando o prazo nela consagrado e definindo em que momento a sua utilização pode ser autorizada pelo dirigente máximo da administração Tributária e Aduaneira”. Consequentemente, a lei do orçamento de Estado para 2012 alterou o C.P.P.T, abolindo o prazo de três anos para a propositura do procedimento. Vide o “Plano Estratégico de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012/2014”, de 31 de Outubro de 2011, acessível em http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano_combate_fraude_evasao_fiscal.pdf, p. 27, ponto: 3.1.6;

⁹⁷ Art. 77.º nº 1 da LGT;

*se lhes aplicam*⁹⁸ e “*a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou a prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais*”⁹⁹ .

Para que se cumpra o ónus da prova basta, em princípio, a produção de um elemento de prova capaz de convencer acerca da veracidade do facto alegado. Se a contraparte (neste caso, o contribuinte) produzir contraprova (art. 346.º do C.C) que coloque em dúvida os elementos probatórios produzidos inicialmente, terá novamente a A.T de fazer prova dos factos que alega, dado ser sobre esta que recai o ónus da prova.

Nessa busca de prova que a A.T deverá carrear para o processo, o seu objectivo principal, não deverá ser o de buscar provas que sustentem os factos de que decorrem a sua pretensão, mas sim, o de procurar buscar e repor verdade.¹⁰⁰

A direcção da instrução do procedimento tributário cabe por atribuição do art. 71.º da LGT e, salvo disposição legal em contrário¹⁰¹, à A.T¹⁰², devendo esta, na prossecução das suas atribuições, dirigir a sua actividade subordinada ao interesse público e norteadada pelos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, conforme o disposto no art. 55.º da LGT.

Há situações em que há inversão do ónus da prova, dispondo o art. 344.º nº 1 do C.C que as regras do ónus da prova invertem-se caso haja “*presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine*”.

No seu nº 2, dispõe-se que também haverá essa inversão “*quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, sem prejuízo das sanções que a lei de processo mande especialmente aplicar à desobediência ou às*

⁹⁸ Art. 63.º nº 3 alín. a) do C.P.P.T;

⁹⁹ Art. 63.º nº 3 alín. b) do C.P.P.T;

¹⁰⁰ Isto coaduna-se com o art. 58 da LGT, que impõe o princípio do inquisitório, exigindo uma A.T activa na descoberta da verdade material;

¹⁰¹ Ex: art. 73.º e 75.º do CPPT;

¹⁰² O órgão competente terá a possibilidade de delegar a sua competência, desde que, tal não esteja legalmente proibido (art. 62.º da LGT e art. 86.º nº 3 do C.P.A). Poderá ainda haver subdelegação de poderes (art. 62.º nº 2 da LGT), desde que, haja autorização do delegante, salvo nos casos em que a lei o proíba (ex: 63.º-B nº 4 e 89.º- A nº 6 da LGT);

falsas declarações”. Estas regras da inversão do ónus da prova deverão se aplicar, igualmente, no procedimento tributário, sendo essa a solução a que o intérprete é conduzido, tendo em conta a unidade do sistema jurídico e em face da sua coerência valorativa e axiológica; é essa a indicação que nos é dada pelo art. 9.º do C.C.

O art. 74.º n.º 3 da LGT prevê um caso de inversão do ónus da prova, inserindo-se aqui, os casos em que a determinação da matéria colectável é feita pela A.T através de métodos indirectos (serão os casos previstos no art. 87.º e 89.º- A da LGT); nestes casos, o ónus da prova do excesso da quantificação caberá ao sujeito passivo.

Em regra, a avaliação será directa (por oferecer uma maior segurança quanto à fixação da matéria tributária), só se recorrendo à indirecta, subsidiariamente, e quando a lei o permita (art. 85.º n.º 1 e 2 da LGT).

O C.P.P.T, no seu art. 100.º n.º 1, referente ao processo judicial de impugnação, refere que *“sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”*

O seu n.º 2 refere-se à utilização dos métodos indirectos, dispondo que *“em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões incidentais”*.

É do entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que *“embora estas sejam regras previstas para o processo judicial, elas devem ser tidas em conta pela administração tributária ao valorar a prova no procedimento tributário, pois, havendo a possibilidade de impugnação contenciosa das decisões da administração tributária relativas à fixação da matéria tributável, será através dos critérios fixados para a decisão judicial que, em caso de litígio, deve ser feita essa valoração probatória.*

Neste contexto, é de realçar que a regra no processo judicial é a de as dúvidas probatórias serem valoradas a favor do contribuinte.”¹⁰³

3.5. Consequência

Os negócios a que seja aplicada a cláusula geral anti- abuso padecerão de ineficácia perante o direito fiscal, mas não deixarão de produzir efeitos negociais privados. O negócio será tributado, como se tivesse sido realizado sem recurso a meios abusivos e fraudulentos, não produzindo as vantagens fiscais desejadas.

Preenchendo-se os requisitos do art. 38.º nº 2 da LGT, não haverá um crime fiscal, mas sim uma ilicitude fiscal; diferentemente sucederá, se for preenchido um tipo legal e, *a posteriori*, o sujeito incumprir ilegitimamente a obrigação tributária então nascida.

Vemos assim, que não se trata de negócios nulos ou anuláveis, mas apenas ineficazes perante a lei fiscal, pois foram celebrados de acordo com a liberdade negocial do contribuinte e, por isso, são lícitos e válidos juridicamente.

Contudo, há aqui uma incompetência, pois *“é isto que há quando a pessoa invade a esfera jurídica, os direitos e interesses juridicamente tutelados do outro”¹⁰⁴*, sendo a pessoa *“competente (tem legitimidade “ natural”) para se gerir (autogerir). Gerir-se a si, pessoa e bens, mas não aos outros (pessoas e bens). Usando uma expressão já bastante gasta, diríamos que os limites à liberdade de cada um, são os outros.”¹⁰⁵*

Isso levará a que, apesar desses actos, em si mesmos, não serem ilícitos, não irão produzir *“os efeitos jurídicos a que se dirigiam. Na medida em que o seu autor não estava a gerir a sua esfera jurídica, mas a de outrem.”¹⁰⁶*

A única legitimidade que o indivíduo tem é a de gerir a sua esfera jurídica *“e não a do outro (o Estado aqui incluído). Portanto, se o factor fiscal é decisivo na*

¹⁰³ Os autores, “Lei Geral Tributária Anotada...”, p. 659

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 305;

¹⁰⁵ *Ibidem*, p.305;

¹⁰⁶ *Ibidem*, p.305;

escolha económica, o agente actua com falta de legitimidade para actuar “directamente” no campo dos impostos.”¹⁰⁷

¹⁰⁷ CAMPOS, Diogo Leite e ANDRADE, João Costa, “Cláusula Anti- abuso...”, p. 33;

CAPITULO III - FORMAS DE EVASÃO FISCAL

4. Breve Alusão a Algumas Formas de Evasão Fiscal

O fenómeno da evasão, não se apresenta hoje, como um problema doméstico, assumindo-se, cada vez mais, com contornos internacionais, sendo resultado do “*desenvolvimento das relações comerciais e financeiras internacionais.*”¹⁰⁸

Surgiu com o fenómeno da globalização onde se eliminaram “fronteiras”, proporcionando-se a livre circulação de pessoas e capitais, tendo um grande impacto nas actividades “móveis”. As grandes empresas, cada vez mais em expansão, estruturam-se em Multinacionais, procurando o máximo de lucro global.

Será uma atitude racional deslocar a actividade para regiões onde esta seja mais produtiva, alcançando-se uma maior poupança ao nível de custos com a mão-de-obra, custos administrativos; transportes e onde os preços dos produtos ou serviços sejam mais aliciantes.

Este impacto da globalização, também se fez sentir nas actividades “*financeiras e de certos serviços, em que, eliminados os factores que restringiam essa mobilidade, o elemento fiscal passou a adquirir uma nova e relevante importância na sua localização geográfica*”¹⁰⁹, particularmente, no que respeita ao imposto sobre o rendimento obtido. Deparamo-nos com uma agressiva concorrência empresarial conduzindo a uma crescente sofisticação dos meios de gestão.

¹⁰⁸ LEVINE, Pierre, *apud* FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, “*Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral dos Impostos, Nº 409-410, Janeiro- Junho de 2003,p. 89;

¹⁰⁹ *Ibidem*, p.89;

5. Constituição de Sociedades-base

São muitos os mecanismos/ métodos de que se socorrem as empresas multinacionais com o fim de se evadirem aos impostos, um deles é a constituição de sociedades -base criadas com o objectivo de concentrar nelas rendimentos (lucros, rendas ou juros), durante um certo período de tempo, não sendo estas tributadas, em regra, no país de residência do contribuinte, mas sim, no país da fonte, onde aí a tributação será menos pesada/nula.

O que caracteriza este tipo de sociedades de base, é o facto de se tratar de uma sociedade controlada por pessoas colectivas ou singulares domiciliadas noutro país, instaladas em local diverso da sociedade mãe onde ficarão sujeitas a uma baixa tributação.

Segundo Alberto Xavier, *“a instituição das sociedades- base assenta no desdobramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos (dos quais uns mais favoráveis ao contribuinte), de tal sorte que a tributação global do conjunto, será inferior à que resultaria, se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente dentro das fronteiras de um só Estado. Esse desdobramento pode efectuar-se através da criação de simples filiais (branches), ou por intermediário de subsidiárias dotadas de personalidade jurídica própria.*

Essas sociedades (sociedades- base) ou desenvolvem um aspecto parcial do processo produtivo global- subjectivando uma parte do facto tributário complexo-, ou centralizam os resultados por outra ou outras, pertencentes ao mesmo grupo.”¹¹⁰

Em regra, os montantes concentrados em si, decorrentes de rendimentos, serão transferidos para empresas do grupo, encapuzados sobre a forma de empréstimos ou pagamento de salários.

Também poderão acumular-se esses rendimentos, sem se proceder à respectiva distribuição, esperando que a sociedade seja liquidada, porque aí, o normal,

¹¹⁰ XAVIER, Alberto com a colaboração de PALMA, Clotilde Celorico e XAVIER, Leonor, *“Direito Tributário...”* p.378 e 379;

será os sócios serem tributados a nível de mais-valias o que conduzirá a que sejam tributados com uma taxa mais moderada.

6. Utilização dos Paraísos Fiscais

Outro método de evasão fiscal Internacional é a utilização de paraísos fiscais, podendo o seu recurso ter por base motivos fiscais ou outros, por exemplo, uma entidade poderá decidir se instalar num paraíso fiscal para “*usufruir do desenvolvimento e aperfeiçoamento jurídico que certas áreas conhecem em certos países (legislação marítima no Panamá ou na Libéria); ou o desejo de fugir a restrições governamentais (de nível laboral, salarial ou ligadas à repartição de lucros) ou ainda a necessidade de disfarçar a origem dos bens, de forma a evitar certos boicotes (assim, Israel negocia com os Árabes através do Chipre, e a China com Taiwan através de Hong- Kong)*”¹¹¹.

Para Nuno Sá Gomes a intervenção do fisco só estará legitimada quando o motivo que levou o sujeito passivo a recorrer a este país tenha sido, somente, de índole fiscal, sendo condenável “*a intervenção do fisco que tenha como efeito impossibilitar genuínas decisões comerciais ou políticas que determinem a utilização de paraísos fiscais*”¹¹².

Avançou o autor, com cinco testes possíveis para que as sociedades que são criadas em paraísos fiscais fiquem isentas da aplicação de medidas anti- abuso criadas pelo legislador, nomeadamente, a conhecida “*C.F.C legislation*” (*Controlled Foreign Corporation*), que consiste em tributar entidades não residentes, mas que são controladas por seus nacionais.

Os cinco testes possíveis de isenção passam por:

-“*Isentar as empresas que exerçam actividades que são igualmente isentas de imposto no país-sede;*

¹¹¹ GOMES, Nuno Sá, “*Notas Sobre ...*” p.129;

¹¹² *Ibidem*,p.129;

- *Isentar as empresas listadas numa bolsa de valores reconhecida no seu país de residência, e desde que o fisco fique satisfeito quanto à efectiva titularidade das suas acções pelo público (por exemplo, 35% do capital com direito a voto).*

- *Isentar as empresas em caso de distribuição razoável de dividendos à sociedade- mãe;*

- *Isentar as empresas que exercem no paraíso fiscal actividades produtivas de genuíno interesse comercial;*

- *Isentar as empresas que consigam provar às autoridades fiscais que foram constituídas, não com intenção de evadir obrigações fiscais, mas com intenções comerciais reconhecidas.”¹¹³*

Os motivos fiscais podem consistir em desviar/ extrair lucros, enquadrando-se no intuito de desviar lucros, a constituição de uma sociedade intermediária, situada num paraíso fiscal que servirá de intermédio para a passagem de capitais entre outras sociedades.

Já a extracção de lucros, alcançar-se-á com a criação de uma sociedade num paraíso fiscal, controlada por accionistas não residentes nesse país e a qual seja detentora da maioria ou da totalidade do capital que constituiu as sociedades situadas noutros países onde são sujeitas a altas taxa de tributação.

O intuito será o de ser calculado no paraíso fiscal o pagamento de dividendos, royalties e juros, de modo a que os restantes países em que se situam as outras sociedades vejam a sua base tributável diminuída. Como exemplos mais comuns deste tipo de sociedades temos as “*sociedades “holding”*”; as *sociedades de navegação marítima e as sociedades de gestão de investimentos.*”¹¹⁴

¹¹³ *Ibidem*, p. 131;

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 130;

6.1. Definição de Paraíso Fiscal

Não há uma única definição possível acerca do que é um paraíso fiscal¹¹⁵, para Nuno Sá Gomes, um paraíso fiscal trata-se de uma *“jurisdição onde se movimentam pessoas ou bens com o intuito de reduzir a carga fiscal de uma determinada entidade.”*¹¹⁶

Por sua vez, Laurent Leservoisier afirma que *“há tantas definições de «paraísos fiscais» quantos paraísos fiscais existem”*¹¹⁷, defendendo que *“o estatuto de paraíso fiscal muda rapidamente conforme os acontecimentos políticos, as modificações introduzidas nas leis e os tratados em vigor. As listas estabelecidas pelos peritos serão diferentes conforme os critérios de avaliação utilizados.”*¹¹⁸

Também Alberto Xavier constatou esta realidade, afirmando que tal como já se fez notar no *Relatório Ruding*, *“o conceito de paraíso fiscal é essencialmente relativo, dado que qualquer Estado poderá, no respeitante a outro, funcionar enquanto tal, bastando, para esse efeito, que não tribute determinados rendimentos ou que as suas taxas de tributação sejam significativamente mais baixas.”*¹¹⁹

No entanto, regra geral, há certas características que são comuns aos países tidos como paraísos fiscais, embora, algum deles possa apresentar peculiaridades em função de um melhor acolhimento de um tipo específico de investimento ou por ser mais propício a um certo tipo de utilizador, mas, em geral, uma das características é a adopção de taxas muito reduzidas ou nulas¹²⁰ em relação a certo tipo de imposto, por exemplo, podem não tributar as fortunas ou os rendimentos provenientes do estrangeiro, sendo vulgar, a discriminação de tratamento que nesta temática se assiste entre residentes e não residentes.

O objectivo é atrair investimento estrangeiro ou simplesmente o Estado que optou por esta isenção, fê-lo, por considerar desnecessária a sua tributação por esta se lhe apresentar administrativamente impossível ou por este possuir outros recursos que

¹¹⁵ Neste sentido *vide* FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, *“Paraísos fiscais...”*, p. 91;

¹¹⁶ O autor, *“Notas Sobre...”*, p.127;

¹¹⁷ LESERVOISIER, Laurent, *“Os Paraísos Fiscais”*, Europa – América, Economia & Gestão, 1992, p. 13;

¹¹⁸ *Ibidem*, p.18;

¹¹⁹ O autor, *Ob.Cit.*p.362;

¹²⁰ Tendo como parâmetro de comparação as taxas aplicadas no país de origem desse utilizador;

lhe permita extrair receitas relevantes, o que lhe permitirá dispensar a tributação do rendimento.

Mas não é só a inexistência ou a pouca carga tributária existente num país que o qualificará como paraíso fiscal, podendo haver um país que aplique impostos elevados, mas que representa um verdadeiro paraíso fiscal pelo facto de primar nele um rigoroso segredo comercial e bancário e ainda, esse país não se mostrar cooperante com outros países, no que concerne à troca de informações.

Porém, a regra, é que num estado tido como paraíso fiscal, a sua legislação tributária estipulará poucos ou nenhuns impostos.

No que toca ao segredo bancário, trata-se de uma componente importantíssima, sendo que, em regra, um paraíso fiscal possui legislação que protege de forma severa as contas bancárias e oculta a identidade dos seus titulares (ex: Suíça e as ilhas Cayman), possuindo alguns, a possibilidade de contas anónimas, punindo-se civil e criminalmente a violação do segredo bancário.

Quanto à constituição de sociedades nesses países, a legislação apresenta-se simples e flexível *“permitindo a constituição e dissolução de sociedades de forma rápida (em alguns deles a própria dissolução opera-se automaticamente devido à falta de pagamento da taxa anual obrigatória)”*¹²¹.

Terá de tratar-se de um local com um mínimo de estabilidade política e económica, criando-se serviços especializados no seio dos grupos internacionais para avaliar os riscos políticos, pois há o conhecimento das consequências que o risco político trará a nível da perda de capitais investidos nesse país.

Pelo que, a melhor opção será a *“separação dos riscos. Por exemplo, uma sociedade que deseje lançar-se na montagem de uma indústria pesada num paraíso fiscal instável poderá proceder por intermédio de uma sociedade- mãe, criada num paraíso fiscal estável, de onde as operações serão comandadas. Todos os lucros e activos, que não tenham de ser mantidos fisicamente no paraíso fiscal instável, sairão dele e serão repatriados integrando-os no património da sociedade-mãe. Assim, o risco de expropriação é reduzido ao mínimo. A sociedade não pagará impostos*

¹²¹ GONÇALVES, Rui Miguel Marques, *“Fraude fiscal e branqueamento de capitais”*, Almeida & Leitão, Lda, 2007, p. 21

suplementares sobre os lucros, e será pequeno o risco de que os seus rendimentos sejam bloqueados pelo estabelecimento de um controlo de câmbios. A possibilidade de transferência rápida, de um país para outro, da sede social, sem dissolução da sociedade, constituirá igualmente um critério de escolha importante.”¹²²

Outro factor é a ausência de controlo e restrições cambiais, apresentando moedas de fácil conversão; possui infra-estruturas desenvolvidas e é dotado de meios de comunicação sofisticados, por exemplo, possui bastos e rápidos canais aéreos, permitindo a ligação dos utilizadores aos seus países de origem num curto espaço de tempo, muitos paraísos fiscais disponibilizam aviões privados que, na maioria dos casos, é aproveitado para o transporte de grandes somas de capital.

A língua principal acolhida também é importante para a comunicação entre os operadores, optando-se geralmente pelo inglês. Terá também de se tratar de um local com um mínimo de estrutura social, um mínimo de desenvolvimento, proporcionando os serviços mínimos indispensáveis.

Contudo, a nota derradeira para que possamos concluir pela existência de um paraíso fiscal, é a existência de um elemento subjectivo.

Este traduz-se na intenção desse estado ao adoptar essas medidas, ter como objectivo a atracção de capitais, isto é, será necessário “*que essa intencionalidade tenha por fundamento o factor fiscal*”¹²³. E isso é notório ao observarmos que há países que optam por não tributar o rendimento e nem por isso são tidos como paraísos fiscais, simplesmente, optaram por não tributar o rendimento porque têm ao seu dispor outros recursos que lhe permitem colmatar as necessidades orçamentais ou porque nessa jurisdição verifica-se um baixo rendimento *per capita*.

Constata-se ainda, que cada paraíso fiscal, apresenta-se em moldes diferentes, havendo uns que se apresentam como paraísos fiscais gerais e outros que só o são em determinadas regiões ou actividade, aliciando a ele recorrer, só quem pretender exercer actividade naquela específica região ou actuar naquele específico ramo de actividade, assumindo-se em moldes muito semelhantes, aos sistemas fiscais dos países desenvolvidos, mas abrindo pequenas “brechas” de isenção de tributação para casos

¹²² LESERVOISIER , Laurent, Ob.Cit.p.29;

¹²³ FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, “*Paraísos fiscais...*”, p.91;

específicos. Por sua vez, os considerados paraísos fiscais gerais, apresentam-se, no seu todo, aliciantes.

O fenómeno dos paraísos fiscais tem-se desenvolvido, “em grande parte, graças à presença de bancos estrangeiros. A existência desta indústria fornece, além disso, vantagens para os paraísos fiscais em termos de empregos e de rendimentos”¹²⁴, assumindo-se como um fenómeno com grande impacto económico, “não só para o contribuinte utilizador mas também para o país de onde provêm os capitais”¹²⁵, “na medida em que se repercutem seriamente na balança de transacções com o exterior, e falseiam a concorrência internacional e os movimentos de capitais. Para além disso, são práticas em que o interesse do fisco não é o único lesado. Por exemplo, uma sociedade que transfira irregularmente benefícios para o estrangeiro atenta igualmente contra os interesses dos seus accionistas e dos seus credores e, bem assim, contra a salvaguarda do emprego e a manutenção do potencial económico nacional.”¹²⁶

6.2. A definição de Paraíso Fiscal para a OCDE

A OCDE no seu relatório “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, datado de 1998¹²⁷, indicou quais os critérios que entende ter de se verificar para qualificar uma jurisdição como sendo um paraíso fiscal, distinguindo os paraísos fiscais

¹²⁴ LESERVOISIER, Laurent, Ob. Cit. p.9 e 10;

¹²⁵ *Ibidem*, p.11;

¹²⁶ LEITÃO, Luís Menezes *apud* GONÇALVES, Rui Miguel Marques, “*Fraude fiscal...*”, p.16;

¹²⁷ Este relatório é estruturado em três capítulos, um trata dos efeitos da globalização no que respeita aos sistemas fiscais, noutro indica-se critérios de distinção dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais e tece dezanove recomendações a fim de combater as práticas fiscais prejudiciais dirigidas aos E.M, mas fica aberta a possibilidade da sua adopção por estados terceiros. Possui um cariz de compromisso político, embora para Clotilde Palma, dado que os Estados Membros se comprometeram a não adoptar as medidas constantes do seu âmbito de aplicação e a não reforçar/ rever as já existentes, estes assumiram obrigações jurídicas, pois comprometeram-se a “*adoptar uma série de medidas de conformação dos respectivos regimes fiscais*”; vide PALMA, Clotilde Celorico, “*A OCDE, a Concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 403, Julho-Setembro, 2001, p. 153;

dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais; contudo, avançou critérios que tornam essa distinção “*extremamente ténue*”¹²⁸.

Resumidamente, a OCDE, embora reconheça as dificuldades com que nos deparamos nesta definição,¹²⁹ considera que o ponto de partida para avaliar se estamos perante um paraíso fiscal é ver se este “*aplica impostos baixos ou nulos em geral ou apenas em condições especiais e se se oferece ou é entendido como um local para ser utilizado por não residentes para escapar aos impostos no seu país de residência*”¹³⁰, indicando quatro elementos caracterizadores dos paraísos fiscais que podem confirmar a sua existência, são eles: a ausência ou baixa tributação em impostos sobre o rendimento, a ausência de troca efectiva de informação; falta de transparência e ausência de actividades substanciais.¹³¹

O primeiro critério é necessário, sendo o grande ponto de partida para a aferição de uma jurisdição como paraíso fiscal, porém, é controverso, por pressupor um conceito de tributação normal para que possamos concluir que nesse estado a tributação é baixa. Ora, trata-se de um critério relativo e ao qual a OCDE não deu definição.

Embora, seja um critério necessário, não é suficiente¹³², pois como expusemos supra, poderá haver outra motivação estadual que leve à adopção de uma baixa ou nula tributação, que não por motivos fiscais, daí termos os outros critérios, sendo tido pela OCDE o critério da ausência de actividades substanciais, como um critério

¹²⁸ LEITÃO, Luís Manuel Menezes de, “O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 409-410, Janeiro- Junho de 2003, p. 122. Também PALMA, Clotilde Celorico refere que os critérios de identificação dos regimes fiscais preferenciais são de “*difícil destrição dos factores identificativos dos paraísos fiscais, persistindo uma zona cinzenta de difícil delimitação*”; vide a autora, “A OCDE...” p.154. Vide ainda, a secção II e III do relatório que nos dá conta dos critérios a ter em conta para distinguir ambos, vide p. 20 do relatório, parág. 44, acessível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>;

¹²⁹ A constatação da dificuldade de oferecer uma definição objectiva de paraíso fiscal constava já do relatório da OCDE de 1987, onde se indicou como critério revelador da existência de um paraíso fiscal o “*critério da reputação*”, consistindo em um país apresentar-se como um paraíso fiscal ou ser reconhecido como tal, vide Relatório da OCDE de 1998, parág. 51, acessível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>;

¹³⁰ Relatório da OCDE “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, de 1998, parág. 52, acessível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>;

¹³¹ *Ibidem*, parág. 52, Quadro I;

¹³² Embora possa o ser, se conjugado com o facto de aquele país se apresentar ou ser reconhecido como um local em que não residentes possam se furta à tributação no seu país de residência;

indicador da existência de um paraíso fiscal, indiciando que o único objectivo daquela jurisdição é o da atracção de capitais/ investimento estrangeiro.¹³³

A importância dos restantes três factores será apreciada casuisticamente, dependendo das circunstâncias do caso concreto.

Quanto à identificação de regimes fiscais preferenciais prejudiciais, a OCDE avançou com quatro critérios para a sua identificação, são eles: baixa ou nula tributação efectiva;¹³⁴ falta de transparência, quer das leis fiscais, quer da actuação da administração; falta de troca efectiva de informações e a existência de regimes *ring fencing*, traduzindo-se estes na aplicação de regimes diversos para os residentes e os não residentes, havendo uma “delimitação de regimes”, onde esse país através deste tratamento diferencial, protege a sua economia dos efeitos nocivos que estas medidas poderiam lhe trazer, saindo desta feita, como único lesado, o país de residência do sujeito passivo.

Esta “circunscricção” de regimes pode-se traduzir, por exemplo, na criação de um regime que restringe os seus residentes de tirarem partido dos benefícios daquelas medidas mais favoráveis ou através da proibição das empresas não residentes de operar no mercado desse país.

Estes quatro factores são essenciais, mas a OCDE avançou ainda com outros que são discutíveis, contudo, serão um ponto de auxílio. Todos eles deverão ser objecto de avaliação, sendo entendimento de Clotilde Celorico Palma, que nessa avaliação deverá ser tido em conta “os respectivos efeitos económicos, dado se considerar existirem motivos extra fiscais que poderão justificar a existência e manutenção de certos regimes. É neste sentido, aliás, que deverão ser interpretados os respectivos parágrafos 27 e 80 a 84”¹³⁵ do respectivo relatório.

Estes factores auxiliares, servirão para verificar a existência de uma definição artificial da base tributável, sendo eles: a isenção de imposto face a todos os rendimentos obtidos no estrangeiro; a existência de uma taxa de imposto negociável entre a administração fiscal e o contribuinte, consoante o país de residência deste; a existência de sigilo bancário e comercial que dificultará a investigação por parte da A.T

¹³³ Relatório da OCDE, “*Harmful ...*” parág. 55, Quadro I;

¹³⁴ Trata-se de um factor necessário, mas que deverá ser conjugado com outro/s;

¹³⁵ A autora, “*A OCDE...*”, p. 155 e 156;

do país de residência; a existência de um amplo conjunto de tratados fiscais, relevando particularmente aqui, os tratados para evitar a dupla tributação.¹³⁶

Outro factor relevante, será a publicidade que esse país faz de si ou a existência de mecanismos que leva-nos a reputá-lo como oferecedor de meios que levarão a uma menor tributação. Por último, haverá incentivo a actividades levadas a cabo com intuito meramente fiscal, ou seja, actividades não substanciais.¹³⁷

Contudo, estes critérios foram alvo de modificação em 2001 com a nova Administração dos E.U.A, presidida por Bush, onde esta se recusou apoiar medidas que pretendessem impor um determinado sistema de tributação ou que pretendessem alcançar uma harmonização dos sistemas fiscais a nível mundial, sendo as medidas promovidas pela OCDE no seu relatório de 1998, entendidas pelo secretário de Estado do Tesouro Norte- Americano Paul O'Neill, como um projecto que foi longe demais, *“sendo que, o objectivo primordial não deverá ser o combate às práticas de concorrência fiscal prejudicial, mas sim, o da promoção da concorrência fiscal leal.”*¹³⁸

Considerou-se ainda, que o critério determinante de qualificação de uma jurisdição como sendo um paraíso fiscal seria o facto de esse país não ser cooperante, entendendo-se como tal, aquele que se recuse trocar informações com outros estados, rejeitando-se como critério definidor, a ausência de actividades substanciais.

O grande objectivo passou a ser o combate ao sigilo, primando como critérios identificadores de paraísos fiscais a falta de transparência e a falta de troca efectiva de informações.¹³⁹

Face ao exposto, ressalta o facto de que, tal como nos observa Maria Teresa Veiga de Faria, esta é uma problemática que prima pela *“relatividade e falta de unicidade na determinação de um conceito de paraíso fiscal”*¹⁴⁰, mas apesar disso, frisou também que a elaboração deste relatório trouxe benefícios, um deles consiste no

¹³⁶ As vantagens deles dependerão dos moldes em que foram contratados, por exemplo, se há ou não a previsão de disposições anti- abuso;

¹³⁷ Estes elementos constam do Relatório da OCDE *“Harmful...”*, parág. 68 a 79;

¹³⁸ FERREIRA, Mónica Sónia, *“Concorrência e Evasão Fiscal Internacional”*, p. 51, Tese de mestrado, acessível em <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>;

¹³⁹ Neste seguimento a OCDE em 23 de Janeiro de 2006 criou um manual designado *“Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes”* onde contém orientações práticas e disposições que visam garantir a eficácia da troca de informações, acessível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>;

¹⁴⁰ A autora, Ob.Cit. p. 94;

facto de “pela primeira vez um organismo internacional- a OCDE- fixou um conjunto de critérios tendo por finalidade a qualificação de uma jurisdição como paraíso fiscal”¹⁴¹, trazendo consigo repercussões positivas porque, como sabemos, a implementação de medidas unilaterais por parte dos estados para combater a evasão fiscal não é tarefa fácil e, mais difícil seria, se houvesse a adopção de diferentes critérios pelos estados, podendo conduzir a “efeitos indesejados como dupla tributação ou ausência total de tributação”¹⁴².

Posto isto, Maria Teresa Veiga de Faria aplaudiu este trabalho da OCDE por ter tido a ambição de reunir os E.M e outros territórios independentes, a fim de por cobro à evasão fiscal através de uma luta conjugada de esforços, referindo a autora, que dos resultados já alcançados, sobressai-se os seguintes aspectos: a cooperação dos paraísos fiscais; a eliminação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros e o acordo para a troca de informações.¹⁴³

Também Maria Leonor Machado Esteves de Campos e Assunção, vê com bons olhos o trabalho da OCDE neste campo, nomeadamente, o seu referido relatório de 1998, por considerar que este radicou “numa alteração de fundo no domínio do Direito Tributário Internacional, onde surge a primeira tentativa de contrariar o primado absoluto do arbítrio do particular que, com a única finalidade de escolher a lei fiscal que lhe é mais favorável, manipula os elementos de conexão “situando-os”, “deslocalizando-os” ou “relocalizando-os” a seu bel-prazer. Concretizando, no fundo, uma conduta que traduz um manifesto abuso do princípio da legalidade aplicável em direito fiscal.”¹⁴⁴

Considera que a tentativa de limitar a liberdade de escolha do regime fiscal encontra apoio no entendimento doutrinal dos fins do direito fiscal e recorrendo aos ensinamentos de Saldanha Sanches, refere que o direito fiscal não visa apenas a obtenção de receita, mas a “*justa repartição dos encargos tributários*” como pressuposto da “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”¹⁴⁵.

¹⁴¹ *Ibidem*, p.94;

¹⁴² *Ibidem*, p. 95;

¹⁴³ *Ibidem*, p.107;

¹⁴⁴ ASSUNÇÃO, Maria Leonor Machado Esteves de Campos e, “Medidas de “Combate” aos Paraísos Fiscais numa economia globalizada subordinada ao dogma liberal- um paradoxo incurável?”, in Revista do Ministério Público, Ano 30, Nº 120, Outubro- Dezembro de 2009, p. 128;

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 128 e 129;

6.3. Definição de Paraíso Fiscal para o Legislador Português

O nosso legislador não deu uma noção de paraíso fiscal, optando antes por recorrer ao conceito de “*regime fiscal claramente mais favorável*”, utilizando dois métodos para o definir: o método da listagem¹⁴⁶ e o método comparativo¹⁴⁷. Estes métodos encontram-se no art. 65.º nº 2 e 66.º nº 5, ambos do CIRC, lançando-se mão de critérios alternativos.

O art.º 65.º nº 2 dispõe que “*considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.*”

Para Luís Menezes Leitão a escolha destes critérios não foi a mais feliz, conduzindo a uma “*solução desajustada*”¹⁴⁸. Quanto à adopção do método da listagem, o autor considera-o um “*sistema deficiente*”¹⁴⁹ por haver o perigo de desactualização da lista e pelo facto de ser delimitada a hipótese de o contribuinte contestar essa qualificação, uma vez que, “*a partir do momento em que um Estado entra nesta «lista negra» até que ela seja modificada o contribuinte é sujeito a estas disposições, nem sequer podendo demonstrar que, apesar de o Estado estar na lista negra, a sociedade*

¹⁴⁶ Presente na Portaria nº 150/2004 de 13 de Fevereiro, alterada pela Portaria nº 292/2011 de 8 de Novembro, que eliminou da lista anterior (que continha 83 jurisdições) a República de Chipre e o Grão-Ducado do Luxemburgo, sendo que, quanto a esta última jurisdição, já só se incluía na “lista negra” as sociedades holding. Porém, este regime foi abolido com a Decisão da Comissão Europeia nº 2006/940/CE, não fazendo mais sentido o seu nome constar da lista. A Portaria nº 292/2011 de 8 de Novembro consagra 81 jurisdições tidas como territórios com regime de tributação privilegiada;

¹⁴⁷ Embora a nível de direito comparado se assista a diferentes definições do que é um paraíso fiscal, existindo “uma definição comparativa, uma definição absoluta e uma enumeração casuística por listas”, vide LEITÃO, Luís Manuel Menezes de, “O controlo e combate...”, p. 123;

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 124;

¹⁴⁹ *Ibidem*, p.124;

em questão suportou um imposto semelhante ao IRC português e pagou efectivamente mais de 60% do que seria devido em Portugal.¹⁵⁰

Quanto ao segundo critério, refere que foi “*extremamente infeliz*”¹⁵¹, por dar a entender que o nosso legislador considera ser um paraíso fiscal, qualquer Estado que não siga o nosso sistema fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Quanto ao último critério, considera que numa primeira análise não levanta objecções se não fosse a exigência presente no art. 65.º nº 3 e 66.º nº 9 alínea c), ambos do CIRC¹⁵², dispondo o art. 65.º nº 3 que “*para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção- Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das finanças*”.

Com esta disposição, o autor conclui que alcançamos um “*estatuto único no mundo*”¹⁵³, relativamente à aplicação de medidas anti-abuso, dado que, não só temos uma ampla e inquestionável lista de estados considerados regimes fiscais preferenciais prejudiciais, como relativamente aos países que não constam nesta lista, obrigamos o contribuinte a provar em relação a entidades residentes nesses países não integrantes da lista que, no mesmo, não há a sujeição a um regime fiscal privilegiado; ora “*parece uma solução típica de um regime de autarcia económica, que nada tem a ver com a actual situação económica mundial*”¹⁵⁴.

Para si, o melhor modelo seria a adopção do método francês, “*ou seja a utilização de um conceito relativo para definir paraíso fiscal, cumulativamente com a aprovação, por circular dirigida à Administração Fiscal, de uma lista de Estados ou territórios que se encontrem a funcionar como tal. Este sistema permite simultaneamente aplicar eficientemente a lei através da fácil identificação pelos*

¹⁵⁰ *Ibidem*, p.124;

¹⁵¹ *Ibidem*, p.124;

¹⁵² Anterior art. 59.º nº 3 e 60.º, nº 7 alín. C, ambos do CIRC;

¹⁵³ O autor, “*O controlo e...*”, p. 125;

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 125;

*funcionários dos Estados constantes da lista e tutelar eficazmente as garantias do contribuinte, pois constando essa lista de Estados de uma instrução, ele teria sempre a possibilidade de discutir judicialmente a qualificação de um Estado como tal*¹⁵⁵.

As medidas adoptadas por Portugal para combater a evasão fiscal, aplicar-se-ão, não só, aos ditos paraísos fiscais, mas a qualquer território que apresente um regime fiscal mais favorável que o nosso e onde seja propício a formas de evasão fiscal.

O método da listagem referido acima, tem sido corrente a nível internacional, adoptando-se nas legislações internas de diversos países listas de paraísos fiscais contendo um efeito de discriminação.

Este método surgiu pela primeira vez em Junho de 2000, onde foi publicado num relatório designado por “*Towards Global Tax Cooperation*”, sendo resultado do trabalho do Forum sobre práticas fiscais prejudiciais, criado com o objectivo de avaliar os regimes fiscais preferenciais prejudiciais dos E.M e dos Estados não- membros e identificar paraísos fiscais, a fim de eliminar as vantagens fiscais extraídas com o recurso a estes.

Com este relatório foi elaborada, pela primeira vez, uma lista de paraísos fiscais¹⁵⁶, onde estavam presentes os seguintes territórios: Andorra, Anguila, Antígua, Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Baamas, Barém, Barbados, Belize, Dominica, Federação São Cristóvão e Neves, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Sark, Alderney, Ilhas Cook, Ilhas de Man, Ilhas Virgens Americanas, Jersey, Libéria, Monserrat, Niue, Panamá, Principiado do Liechtenstein, Principiado do Mónaco, República das Maldivas, República das Ilhas Marshall, República de Nauru, República das Seychelles, República de Vanuato, Samoa, Santa Lúcia, São Vicente e as Granadines, Tonga e Ilhas Turcas e Caicos.

É de se salientar, que com este trabalho desenvolvido pela OCDE, atingiu-se compromissos de alto nível com as autoridades governamentais das Bermudas, Chipre, Ilhas Cayman, Islândia, Malta, Maurícias e de São Marino.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 123;

¹⁵⁶ Esta lista tinha a essência de ser de evolução contínua e era já uma injunção da recomendação nº 16 do relatório da OCDE de 1998, que recomendou a elaboração de uma lista de paraísos fiscais, sendo definido o prazo de um ano após a primeira reunião do fórum para a sua criação; *vide* o Relatório da OCDE “*Harmful Tax...*”, parág. 149 a 151, p. 57;

Também se publicou uma lista de países não cooperantes, tendo índole aberta e de evolução contínua (podendo entrar nela países que incumpram os compromissos assumidos, ou sair dela os países que alinhem num compromisso, tendo por referência, os princípios do Relatório de 1998) constando dela os seguintes países: Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Bahamas, Baharain, Barbados, Belize, Federação de St. Chistopher & Nevis, Grenada, Ihas Cook, Ilha de Man, Ilhas Virgens Americanas, Libéria, Principiado de Liechtenstein, Niue, República de Nauru, República do Vanuatu, República das Maldivas, Tonga, Santa Lúcia, Dominica, Jersey, Montserrat, Panama, Gibraltar, Guernsey/Sark/Alderney, Samoa, São Vicente e as Grenadines, Turk & Caicos, Principiado do Mónaco, República das Ilhas Marshall, República das Sychelles.

Foi recomendado pelo Conselho, que houvesse uma tentativa, por parte dos Estados que aprovaram o Relatório de 1998, de entrar em diálogo com os países constantes desta lista, a fim de se alcançar novos compromissos.

7. Preços de Transferência

Por impossibilidade de abordar de uma forma mais desenvolvida todos os mecanismos, seleccionamos os preços de transferência, para dar um maior desenvolvimento e expor quais as medidas adoptadas pelo nosso legislador para combater esta prática nociva.

Entende-se por preços de transferência, os valores que são atribuídos a bens e serviços pelos agentes económicos, nas transacções que efectuam entre si, podendo estar em causa *“transacções económicas (bens ou serviços) ou financeiras (empréstimos, garantias, etc), internas (envolvendo a mesma jurisdição fiscal) ou externas (envolvendo diferentes países) efectuadas no interior do mesmo grupo empresarial”*¹⁵⁷.

Estes preços podem ser alvo de manipulação por parte de agentes económicos que têm uma relação especial entre si, sendo uma prática corrente nas empresas

¹⁵⁷ MARQUES, Paulo, *“Elogio do imposto...”*, p. 329;

multinacionais. O objectivo é a deslocação do lucro tributável para zonas de baixa ou nula tributação, lançando-se mão da criação de empresas intermediárias que se localizarão em paraísos fiscais e onde irá ser concentrado o lucro contabilístico-fiscal com o conseqüente esvaziamento da base tributável do país de origem e no país que será o destino final do bem/serviço; assistindo-se assim, a uma erosão da base tributável do país de origem do produto/serviço e do país do destino final.

Uma vez que o valor das transacções efectuadas intra grupo não afecta o valor do lucro global da empresa multinacional, tal irá, somente, ter repercussões na concentração de lucros e de prejuízos em cada empresa pertencente ao grupo, sendo essa mesma a intenção.

Contudo, nem sempre esta manipulação de preços poderá ser levada a cabo havendo razões para que as empresas multinacionais pratiquem preços independentes.

Será o caso de existir accionistas minoritários ou representantes sindicais no conselho de administração, tal facto levará a que o grupo seja obrigado a praticar preços reais entre si.¹⁵⁸

Por outro lado, o facto de uma dada unidade apresentar prejuízos, tal irá retirar estímulo aos seus trabalhadores, o que, conseqüentemente, levará a uma menor produção e, porventura, advirá daí mais prejuízos.

Os preços de transferência como mecanismo de evasão fiscal consiste, resumidamente, em uma empresa intermediária adquirir um bem ou serviço a um preço reduzido e, seguidamente, o revender a um preço bem mais elevado a uma empresa do mesmo grupo sediada noutro país; o objectivo será a concentração do lucro tributável na empresa intermediária, ficando este sob a alçada da sua legislação tributária.

Podemos concluir, que a lógica pela qual se regem estas transacções e são fixados estes preços, não será a mesma que seria tida, caso se tratasse de empresas independentes em condições normais de mercado.

O que está por trás desta política de preços é, em regra, motivações fiscais, mas há excepções, por exemplo, o facto de uma empresa estar ainda numa fase embrionária na penetração de um dado mercado e por este facto jogar com o preço dos bens/ serviços para aumentar o seu potencial de competitividade.

¹⁵⁸ Exemplo referido por GOMES, Nuno Sá, "Notas Sobre ..." p. 140;

O nosso legislador, ciente do problema dos preços de transferência entre empresas do mesmo grupo, criou medidas anti-abuso específicas para o combater; assim no art. 63.º do CIRC, impõe-se que *“nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”*, considerando-se haver relações especiais entre as entidades, as situações previstas no art. 63.º n.º 4 do CIRC.

O regime dos preços de transferência tem como princípio a ideia de plena concorrência, isto mesmo, consta do preâmbulo da Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, afirmando-se aí, que este princípio firmou *“um amplo consenso internacional por se entender que a sua adopção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente protecção da base tributária interna.”*¹⁵⁹

Na determinação dos termos e condições destas operações, deverá se lançar mão do método que alcance os termos e condições mais próximas possíveis às que seriam observadas, caso fosse levada a cabo entre entidades independentes. Contudo, não olvidando as particularidades do negócio em concreto, tais como *“as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco”*¹⁶⁰.

O art. 63.º n.º 13 do CIRC dispõe que *“a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a*

¹⁵⁹ Acessível em http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_igf/IRC/Leg_complementar/PORTARIA_1446_C_2001.htm;

¹⁶⁰ É o que dispõe o art. 63.º n.º 2 do CIRC;

séries de operações, o tipo, a natureza (...) são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças”; a portaria em questão é a nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro.

Os métodos de que se poderá lançar mão, são o método do preço comparável de mercado; o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado (art.º. 63.º nº 3 alín. a) do CIRC), devendo o sujeito passivo adoptar o que, mediante o caso concreto e as circunstâncias específicas, permitir o resultado mais fidedigno, isto é, o preço mais próximo do que seria acordado em plena concorrência.

Deverá dar-se preferência ao método que é “susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com a melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis”¹⁶¹.

7.1. Método do Preço Comparável de Mercado

O método do preço comparável de mercado é norteado pelo princípio da comparabilidade e consiste num estudo comparativo cujo objectivo é atingir o preço que é habitual se praticar entre empresas independentes. Para que se possa recorrer a ele, terão de se preencher as condições previstas no art. 6.º da Portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, são elas:

- o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realizar uma transacção da mesma natureza que tenha por objecto um serviço/ produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;

¹⁶¹ É o dispõe o art. 4.º nº 2 da Portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro;

-uma entidade independente realizar uma operação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.

Se suceder uma situação em que não seja substancialmente possível comparar operações vinculadas com operações não vinculadas, “o sujeito passivo deve identificar e quantificar os efeitos provocados pelas diferenças existentes nos preços de transferência, que devem ser de natureza secundária, procedendo aos ajustamentos necessários para os eliminar, por forma a determinar um preço ajustado correspondente ao de operação não vinculada comparável.”¹⁶²

7.2. Método do Preço de Revenda Minorado

Este método tem como parâmetro de aferição o preço que é dado em revenda a um bem, efectuando-se a venda entre empresas independentes, após este ter sido transaccionado entre empresas dependentes.

A esse preço será deduzida “a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial”¹⁶³ e os demais encargos que é habitual se sofrer e que estão inerentes à aquisição do bem.

7.3. Método do Custo Majorado

Este método partirá dos custos (engloba custos directos e indirectos) que o fornecedor de bens ou serviços teve numa operação vinculada, somando-se a este valor, a margem de lucro bruto apropriada, praticada numa operação não vinculada comparável.

¹⁶² *Ibidem*, Art. 6.º n.º 3;

¹⁶³ *Ibidem*, Art. 7.º n.º 1;

Esta margem de lucro bruta, alcançar-se-á tendo por base a referência obtida pelo sujeito passivo numa operação não vinculada passível de comparação, ou a margem de lucro obtida por uma empresa do grupo ou por uma entidade independente.

No entanto, para que se possa ter como parâmetro de comparação estas entidades, as mesmas deverão exercer funções similares; utilizar o mesmo tipo de activos e assumir riscos idênticos.

Os bens que a operação tem por objecto, deverão ser, preferencialmente, similares e a transacção deve ter sido levada a cabo com entidades independentes onde foi adoptado um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.¹⁶⁴

Poderá acontecer, que em algum aspecto considerado relevante, a operação não seja totalmente comparável e essa diferença se repercuta ao nível da margem de lucro bruto; nesta situação, o sujeito passivo deverá levar a cabo os ajustamentos necessários para que a diferença desapareça e a operação não vinculada seja idónea para se proceder à comparação e obter-se, a partir daí, a margem de lucro bruto ajustada.¹⁶⁵

Quando nenhum destes métodos possa ser aplicado, *“ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam”*¹⁶⁶, terá de se socorrer do método do fraccionamento do lucro, do método da margem líquida de operação ou outro.

¹⁶⁴ *Ibidem*, Art. 8.º n.º 2;

¹⁶⁵ *Ibidem*, Art. 8.º n.º 3;

¹⁶⁶ Art. 63.º n.º 3 alín. b) do CIRC;

7.4. Método do Fraccionamento Do Lucro

Este método visa repartir o lucro global quando está em causa uma operação complexa ou “*séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.*”¹⁶⁷

Existem duas modalidades de aplicação deste método, sendo uma principal e outra alternativa, aplicando-se esta última, nos casos em que as operações revelem um “*elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada*”¹⁶⁸ e nos casos em que há “*activos incorpóreos de elevado valor e especificidade*”¹⁶⁹, fazendo com que não seja possível haver comparação com operações não vinculadas e haja, igualmente, a impossibilidade de se lançar mão dos restantes métodos mencionados supra.

Na modalidade principal, o método consiste em apurar o lucro global obtido por todos os intervenientes ao longo da operação vinculada, procedendo-se, de seguida, à sua divisão pelas entidades vinculadas respectivas, tendo em conta o seu contributo, a função desempenhada, os activos empregues e o risco assumido.

Para a realização do fraccionamento, ter-se-á, como base de apoio, dados externos fidedignos que contêm o modo como teriam sido avaliadas as contribuições de cada uma, tendo por comparação, uma operação realizada entre entidades independentes, entre as quais, haja semelhanças com a operação a avaliar.¹⁷⁰

Na modalidade alternativa, o fraccionamento do lucro global das operações, desdobra-se em duas fases, sendo que na primeira “*a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinando-se a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações similares e tendo em*

¹⁶⁷ Art. 9.º n.º 1 da citada Portaria;

¹⁶⁸ *Ibidem*, Art. 9.º n.º 4, alín. a);

¹⁶⁹ *Ibidem*, Art. 9.º n.º 4, alín. b);

¹⁷⁰ *Ibidem*, Art. 9.º n.º 2;

consideração as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos¹⁷¹”.

A segunda fase compreende o “fraccionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como partes independentes repartiriam o lucro ou o prejuízo em circunstâncias similares, sendo o lucro assim atribuído para determinar o preço.”¹⁷²

Em suma, “este método radica na identificação do lucro acordado a repartir entre as empresas associadas a seguir a uma operação controlada e na posterior repartição desses lucros entre as empresas associadas idêntica à divisão de lucros que teria sido efectuada em acordo assente no princípio da plena concorrência.”¹⁷³

7.5. Método da Margem Líquida da Operação

Este método, baseia-se “no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente”¹⁷⁴ , recorrendo-se a um “indicador apropriado, tendo em conta as circunstâncias de cada operação, bem como a natureza da actividade , podendo ser representado pelas vendas , custo ou activos utilizados ,ou outra grandeza relevante.”¹⁷⁵

¹⁷¹ *Ibidem*, Art. 9.º n.º 3 alín. a);

¹⁷² *Ibidem*, Art. 9.º n.º 3 alínea b);

¹⁷³ MARQUES, Paulo, “*Elogio do imposto...*”, p. 356;

¹⁷⁴ Art. 10.º n.º 1 da citada Portaria;

¹⁷⁵ *Ibidem*, Art. 10.º n.º 2. Na opinião de Gonçalo Folhadela Moreira este método “apesar de ser tido como secundário é aquele que em regra permite assegurar o mais elevado grau de comparabilidade, se tivermos em consideração os recursos e fontes actualmente disponíveis nas empresas, no mercado e em organismos oficiais”; vide, o autor, <http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/tp/artigo-relevancia-margem-liquida-gfm-fev-06.pdf>, p. n.º 2, acedido em 14/06/2013, às 03:16;

7.6. Fixação da Matéria Tributável Através de Métodos Indirectos

O nosso legislador constituinte dispunha de duas soluções em matéria de tributação de empresas: ou previa a tributação dos lucros reais, sendo estes variáveis de ano para ano; ou impunha a tributação dos lucros normais que corresponderiam aos lucros obtidos em condições normais, beneficiando as gestões mais lucrativas e prejudicando as menos lucrativas.

Optou-se pela primeira, prevendo a nossa Constituição fiscal no seu art. 104.º nº 2, que a *“tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*, sendo entendimento de Gomes Canotilho e Vital Moreira, que tal opção *“exige um sistema fiável de informação sobre os resultados das empresas, pelo que, não sendo isso possível em muitos sectores, acabam por ser tributados não os lucros efectivamente auferidos mas sim os presumivelmente realizados. Foi certamente para ter em conta tal situação que o preceito constitucional apenas exige que a tributação incida «fundamentalmente» sobre o rendimento real das empresas.”*¹⁷⁶

Uma situação em que poderão ser tributados os lucros, presumivelmente, realizados é o caso dos preços de transferência. No art. 87.º nº 1 alín. b) da LGT, prevê-se que quando haja *“impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”* poderá se recorrer à avaliação indirecta.

O art. 88.º da LGT prevê algumas anomalias e incorrecções que inviabilizam a quantificação directa e exacta da matéria tributável e quando estas se verificarem, será legítimo se socorrer da avaliação indirecta, enquadrando-se os preços de transferência na sua alínea d); será o caso de haver uma *“manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada”*¹⁷⁷.

¹⁷⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, Artigos 1º a 107º, Volume I, Coimbra Editora, 4ª Edição revista, 2007, p. 1100;

¹⁷⁷ Art. 88.º alín. d) da LGT;

A determinação da matéria tributável por métodos indirectos será determinada tendo em conta os critérios definidos no art. 90.º da LGT.

No que concerne à decisão de aplicação da avaliação indirecta neste tipo de casos por parte da A.T, o art. 77.º n.º 3 da LGT impõe, que *“em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos:*

- a) Descrição das relações especiais;*
- b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;*
- c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção- Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda de que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a que dizem respeito;*
- d) Quantificação dos respectivos efeitos.”*

No seu n.º 4, exige-se ainda, que esta decisão especifique os motivos *“da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável”* ou descreva *“o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica”* ou faça *“a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considera manifestações de fortuna relevantes”* ou ainda indique *“a sequência de prejuízos fiscais relevantes”*, indicando os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

O sujeito passivo poderá reagir a esta decisão através da interposição de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, sendo este recurso, salvo disposição legal em contrário, facultativo.¹⁷⁸

¹⁷⁸ Art. 80.º da LGT;

Também poderá, alternativamente, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos “*em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa*”¹⁷⁹; esta revisão não abarcará as “*correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável*”¹⁸⁰.

7.7. Celebração de Acordos Prévios Sobre Preços de Transferência

No art. 138.º do CIRC consagra-se a possibilidade de os sujeitos passivos solicitarem “à Direcção – Geral dos Impostos, para efeitos do disposto no art. 63.º do Código do IRC, a celebração de um acordo que tenha por objecto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efectuadas com entidades com as quais estejam em relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis.”¹⁸¹

Antes da apresentação do pedido principal, antecede-se uma fase preliminar, onde é solicitado ao Dirigente da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária uma avaliação prévia dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado e acerca dos seus efeitos. Se no prazo de 60 dias, a DGCI não se pronunciar, expressamente, o sujeito passivo pode apresentar a proposta.¹⁸²

¹⁷⁹ Art. 91.º n.º 1 da LGT;

¹⁸⁰ Art. 91.º n.º 14 da LGT;

¹⁸¹ Art. 138.º n.º 1 do CIRC;

¹⁸² Art. 4.º n.º 5 da portaria n.º 620-A/2008 de 16 de Julho;

A proposta deve ser dirigida ao Director- Geral dos impostos, devendo conter alguns elementos relevantes, tais como, uma proposta relativa aos métodos de determinação dos preços de transferência que entenda ser razoável, subscrita por todas as entidades intervenientes na operação, devendo estar devidamente fundamentada e instruída com a documentação necessária.¹⁸³

Deverá ser identificada a operação que terá por objecto e o respectivo período de duração, bem como, conter uma declaração onde se comprometem a colaborar com a A.T face a quaisquer pedido de prestação de informações e fornecimento de documentação para este fim.¹⁸⁴

O acordo poderá incidir sobre todas as operações ou parte delas, embora na avaliação da proposta, possa ser tido em conta todos os factos relevantes e circunstâncias que possam afectar a decisão, mesmo que, estes elementos não tenham sido referidos nela. ¹⁸⁵

Após a apresentação da proposta, os serviços da DGCI devem comunicar ao sujeito passivo, por escrito, no prazo de 60 dias, a aceitação ou recusa desta; se entender necessário, poderá solicitar informações ou documentos complementares, interrompendo-se os prazos até à entrega destes elementos.¹⁸⁶

Caso seja recusada a proposta, tal deverá ser fundamentada; a recusa poderá se dar nos casos em que haja insuficiência dos elementos apresentados, falta de colaboração de prestação de informações e falta de entrega de documentação, por parte do sujeito passivo ou se não tiver sido paga a taxa devida pela apresentação da proposta.¹⁸⁷

Tratando-se de um acordo prévio unilateral, o prazo para tal ser decidido é de 180 dias, contados a partir da aceitação formal da proposta pela DGCI; caso se trate de um acordo bilateral ou multilateral, o prazo será de 360 dias.

¹⁸³ Quanto aos elementos e documentação que a proposta deve conter, ver ainda art. 6.º nº 1 e anexo I e II, ambos da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁸⁴ Art. 138.º nº 3 do CIRC;

¹⁸⁵ Art. 3.º da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁸⁶ *Ibidem*, Art. 5.º nº 6;

¹⁸⁷ *Ibidem*, Art. 5.º nº 7; quanto à taxa devida, esta encontra-se prevista no art. 16.º da citada portaria, sendo determinada nos termos e limites constantes do art. 1.º e 2.º da Portaria nº 923/99 de 20 de Outubro, tendo como prazo limite de pagamento, 30 dias após a aceitação da proposta feita nos termos do art. 5.º nº 5 da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho, é o que dispõe o seu art. 16.º nº 3;

Nestas duas situações, não contarão os atrasos imputáveis ao sujeito passivo no que concerne à resposta ao pedido de documentação.¹⁸⁸

Todas as informações prestadas pelo sujeito passivo no decurso do processo que visa este acordo, assim como o acordo em si, estarão sujeitos a sigilo¹⁸⁹, podendo, contudo, a DGCI divulgar “*dados estatísticos relativos, designadamente, ao número de acordos, tipologia, sectores de actividade e métodos acordados*”¹⁹⁰.

Do conteúdo do acordo não será possível interpor recurso nem reclamar¹⁹¹, tendo o acordo a validade máxima de três anos¹⁹², devendo ser acordado o período exacto de duração; no entanto, há a possibilidade de renovação do acordo, sendo para tal necessário, que o sujeito passivo o requeira, por escrito, seis meses antes do termo do prazo de vigência acordado, seguindo-se a mesma tramitação que se lançou mão para a proposta inicial.¹⁹³

Durante este período, a DGCI ficará vinculada a proceder de acordo com o mesmo, excepto, se houver mudanças a nível legislativo nesta matéria ou a nível do circunstancialismo económico e operacional ou nos demais pressupostos de base que conduziram ao acordo (art. 138.º nº 8 do CIRC) ou ainda, caso haja resolução do acordo, nos casos em que houver um “*fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação ou viciação de informação relevante e declarações falsas imputáveis ao sujeito passivo*”¹⁹⁴ ou “*incumprimento dos termos e condições estabelecidas no acordo e demais obrigações dele derivadas.*”¹⁹⁵

O conteúdo do acordo abarca o “*método ou os métodos aceites, as operações abrangidas, os pressupostos de base, as condições de revisão, revogação e de prorrogação e o prazo de vigência*”.¹⁹⁶

¹⁸⁸ Art. 10.º nº 1 e 2 da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁸⁹ Art. 138.º nº 4 do CIRC;

¹⁹⁰ Art. 11.º nº 3 da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁹¹ Art. 138.º nº 8 do CIRC

¹⁹² Art. 138.º nº 6, in fine do CIRC e art. 15.º nº 2, in fine da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁹³ Art. 15.º nº 3 da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

¹⁹⁴ *Ibidem*, Art. 12.º alín. a);

¹⁹⁵ *Ibidem*, Art. 12.º alín. b);

¹⁹⁶ Art. 138.º nº 6 do CIRC e art. 11.º nº 1 e Anexo III, ambos da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

A portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho regula, tal como previsto no art. 138.º nº 9 do CIRC, “os requisitos e condições para a formulação do pedido, bem como os procedimentos, informações e documentação ligados à celebração dos acordos”.

A autora Paula Rosado Pereira entende que “este mecanismo, desencadeado por iniciativa da empresa, constitui, portanto um processo voluntário de resolução antecipada de questões relativas aos preços de transferência, de forma a evitar futuros problemas com as autoridades fiscais nesta matéria. Os respectivos objectivos são, por um lado, garantir certeza e segurança jurídicas às empresas relativamente aos preços de transferência praticados e, por outro lado, salvaguardar os direitos de tributação dos Estados relacionados com as transacções em termos de cooperação entre as empresas e as autoridades fiscais”¹⁹⁷.

Também o preâmbulo da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho, refere-nos que estes acordos “têm como primeira finalidade proporcionar às empresas uma base de segurança jurídica e de certeza mediante a fixação prévia dos métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência com respeito do princípio da plena concorrência, garantindo em simultâneo, a eliminação da dupla tributação quando revestem carácter bilateral ou multilateral.”¹⁹⁸

No nosso sistema tributário temos o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, estipulando o art. 30.º nº 2 da LGT que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”.

O art. 37.º nº 2 da LGT também refere que “a lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com

¹⁹⁷ PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência- Breve contributo”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Volume III, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2006, p. 561;

¹⁹⁸ Preâmbulo da Portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho. Quanto à possibilidade destes acordos envolverem A.T estrangeiras no âmbito do procedimento amigável previsto em convenção destinada a evitar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento, vide o art. 138.º nº 2 e 4 do CIRC e o art. 2.º nº 1 alínea b) da portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho. Estes acordos dependerão de um pedido por parte das entidades aí residentes e a posterior aceitação das autoridades competentes dessas administrações e só poderá ser levada a cabo quando haja uma convenção destinada a evitar a dupla tributação e que contenha uma disposição relativa ao procedimento amigável com uma redacção idêntica à do § 3º do art. 25.º do modelo de Convenção Fiscal da OCDE;

respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”.

Poderia, hipoteticamente, se colocar a questão de saber se estes contratos vão contra o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, sendo entendimento de Paulo Marques, baseando-se este, na redacção do art. 37.º n.º 2 da LGT, que *“a existência de acordos prévios sobre preços de transferência não contradiz necessariamente com o princípio da indisponibilidade, sendo um caso de admissibilidade de arbitragem na ordem tributária portuguesa.”*¹⁹⁹

7.8. Documentação Fiscal

À excepção dos sujeitos / entidades referidas no art. 9.º do CIRC (respeitante às isenções de IRC) e os sujeitos passivos que no exercício económico anterior tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a (euro) 3 000 000²⁰⁰, todos os restantes sujeitos passivos de IRC, são obrigados face ao art. 130.º do CIRC, a *“manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se a alínea c) do n.º 1 do artigo 117º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças”.*

Também o art. 63.º n.º 6 do CIRC refere que o *“sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º, a documentação respeitante à política em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de*

¹⁹⁹ MARQUES, Paulo, *“Elogio do imposto...”*, p.347;

²⁰⁰ Art. 13.º n.º 3 da portaria n.º 1446-C/ 2001 de 21 de Dezembro;

comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados.”

A A.T poderá solicitar ao sujeito passivo a entrega do processo de documentação fiscal e da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência prevista no art. 63.º nº 3 do CIRC, recaindo sobre o sujeito passivo, a obrigação de entrega.²⁰¹

Todos estes elementos visam provar a “*paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas*”²⁰² e que houve a “*selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.*”²⁰³

Quando haja um acordo prévio relativo aos preços de transferência, tal documentação, só será exigível no que se refere às operações não abrangidas no acordo.²⁰⁴

7.9. Código de Conduta Relativo à Documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia

Em 27 de Junho de 2006, por Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados- Membros²⁰⁵, foi aprovado um Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União

²⁰¹ Tal é imposto pelo art. 130.º nº 4 do CIRC;

²⁰² Art. 13.º nº 1 alín. a) da portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro;

²⁰³ *Ibidem*, Art. 13.º nº 1 alín. b);

²⁰⁴ Art. 19.º da Portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;

²⁰⁵ Doravante E.M;

Europeia²⁰⁶ e diz respeito à aplicação de uma documentação harmonizada no que se refere aos preços de transferência para as empresas associadas no âmbito da U.E, embora, a utilização da documentação sobre preços de transferência a nível da U.E, por parte das empresas multinacionais, seja facultativa.

Tratou-se de um “*compromisso político e não afecta os direitos e as obrigações dos Estados- Membros nem os âmbitos de competência respectivos dos Estados- Membros e da Comunidade decorrentes do Tratado que institui a Comunidade Europeia*”²⁰⁷ .

Os E.M comprometeram-se a exigir uma documentação menos volumosa e detalhada nas pequenas e médias empresas face à documentação que é exigível às grandes empresas²⁰⁸ e a não exigir às mesmas, a elaboração de documentos cujos custos ou encargos administrativos sejam demasiado elevados.²⁰⁹

Acordaram, igualmente, que a documentação que um E.M tem legitimidade para exigir será a que está relacionada com as transacções examinadas²¹⁰ e não será permitida a divulgação de informações de natureza confidencial contidas nessa documentação²¹¹.

A documentação sobre preços de transferência para as empresas associadas na U.E é constituída por duas partes: “o *masterfile*” referente à documentação que contém informações comuns harmonizadas e que são válidas para todos os E.M onde se localizam as empresas do grupo e que estão situadas na U.E; a outra parte é composta pela documentação específica do país em causa.

O “*masterfile*” deverá demonstrar o método de fixação de preços de transferência, devendo reflectir a realidade económica da empresa.

A documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na U.E “*abrange todas a entidades do grupo estabelecidas na UE, assim como as transacções controladas efectuadas entre empresas estabelecidas em países terceiros*

²⁰⁶ Doravante U.E;

²⁰⁷ “*Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados- Membros, Reunidos no Conselho, de 27 de Junho de 2006*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 418, Julho-Dezembro de 2006,p. 362; *vide* ainda <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0543:FIN:PT:PDF>;

²⁰⁸ *Ibidem*, Ponto 4, do Código de Conduta, p. 363;

²⁰⁹ *Ibidem*, Ponto 6, alín. a);

²¹⁰ *Ibidem*, Ponto 6, alín. b);

²¹¹ *Ibidem*, Ponto 6, alín. c);

e entidades do grupo estabelecidas em países terceiros e entidades do grupo estabelecidas na UE²¹².

O “*masterfile*” deverá conter os seguintes elementos de informação:

“Uma descrição geral da empresa e da respectiva estratégia comercial, incluindo as alterações introduzidas nesta última em relação ao exercício fiscal anterior;

- i. Uma descrição geral da estrutura organizacional, jurídica e operacional do grupo de empresas multinacional (incluindo um organigrama, uma lista dos membros do grupo e uma descrição da participação da sociedade – mãe nas filiais);
- ii. A identificação geral das empresas associadas que participam em transacções controladas que envolvam empresas estabelecidas na UE;
- iii. Uma descrição geral das transacções controladas que envolvam empresas associadas estabelecidas na UE, ou seja, uma descrição geral dos seguintes elementos:
 - i. Fluxos de transacções (activos corpóreos e incorpóreos, serviços, elementos financeiros);
 - ii. Fluxos de facturação, e
 - iii. Montantes dos fluxos de transacções;
- iv. Uma descrição geral das funções desempenhadas, dos riscos assumidos, assim como das alterações de funções e dos riscos relativamente ao exercício fiscal anterior, por exemplo uma alteração do estatuto de distribuidor autorizado para o estatuto de comissionista;
- v. A propriedade dos activos incorpóreos (patentes, marcas registadas, marcas comerciais, know-how, etc..) e os direitos de utilização (royalties) pagos ou recebidos;
- vi. Uma descrição da política de preços de transferência entre empresas aplicada pelo grupo de empresas multinacional ou uma descrição do sistema de fixação de preços de transferência adoptados pelo grupo que explique em

²¹² *Ibidem*, Ponto 3 da secção I do Anexo do código, p.365;

que medida os preços de transferência da empresa respeitam o princípio da observância das condições normais de concorrência;

- vii. Uma lista dos acordos de repartição dos custos, dos acordos prévios em matéria de preços de transferência e das decisões relativas aos preços de transferência, na medida em que digam respeito a membros do grupo estabelecidos na UE; e*
- viii. Um compromisso da parte de cada contribuinte nacional de, mediante pedido, fornecer informações adicionais de acordo com as normas nacionais, dentro de um prazo razoável.”²¹³*

Já a documentação específica ao país, para além dos elementos de informação contidos no “*masterfile*”, deverá conter ainda:

- a) “Uma descrição pormenorizada da empresa e da respectiva estratégia comercial, incluindo as alterações introduzidas nesta última em relação ao exercício fiscal anterior;*
- b) Informações constituídas pela descrição e explicação das transacções controladas específicas ao país em causa, que contemplem especificamente os seguintes elementos:*
 - i) Fluxos de transacções (activos corpóreos e incorpóreos, serviços, aspectos financeiros);*
 - ii)Fluxos de facturação, e*
 - iii) montantes dos fluxos de transacções;*
- C) uma análise de comparabilidade, ou seja:*
 - i) as características dos bens e dos serviços;*
 - ii) uma análise funcional (funções desempenhadas, activos utilizados, riscos assumidos);*
 - iii) as cláusulas contratuais, e*
 - iv) a situação económica, e*
 - v) as estratégias comerciais específicas;*

²¹³ *Ibidem*, secção I, ponto 4.2,p. 366;

- d) uma explicação relativa à selecção e aplicação do (s) método (s) de fixação dos preços de transferência, ou seja, uma descrição dos motivos subjacentes à escolha de um determinado método, assim como da forma como este último é aplicado;*
- e) Informações pertinentes sobre eventuais elementos comparáveis internos e/ou externos; e*
- f) Uma descrição da execução e da aplicação da política de fixação dos preços de transferência entre empresas adoptadas pelo grupo.”²¹⁴*

²¹⁴*Ibidem*, secção I, ponto 5, p. 367;

CAPITULO IV - CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

8. O Crime de Abuso de Confiança Fiscal

O art. 105.º n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias²¹⁵, dispõe que o abuso de confiança fiscal consiste numa não entrega à A.T, seja ela total ou parcial, de uma prestação tributária, cujo valor seja superior a 7500 €, a qual tenha sido deduzida nos termos da lei e que o sujeito estava legalmente obrigado a entregar.

Para efeitos de determinação do valor em questão, atender-se-á, aos que devam constar de cada declaração a apresentar à A.T, nos termos da legislação aplicável²¹⁶.

Também se considera como prestação tributária, a que foi deduzida por conta daquela e a prestação que tendo sido recebida haja a obrigação legal de a liquidar, nos casos previstos pela lei²¹⁷, enquadrando-se aqui, as prestações deduzidas que revistam natureza parafiscal, desde que, possam ser entregues autonomamente²¹⁸.

Estamos perante um crime específico, dado que, só o poderá praticar, o sujeito que tiver investido na qualidade de substituto²¹⁹ e será nessa qualidade que, muito embora, este não seja o contribuinte, terá, por imposição legal, a obrigação de liquidar e deduzir as quantias a título de impostos nos rendimentos que coloca à disposição do verdadeiro contribuinte tendo, posteriormente, de as entregar ao Estado.

Também está abarcado neste tipo legal, a situação da repercussão, onde a figura de devedor do tributo e do contribuinte coincidem, embora quem suporte efectivamente o imposto é um terceiro através da figura da repercussão²²⁰; será o caso do IVA, um imposto sobre o consumo que, a final, será suportado pelo consumidor.

Em ambas as situações, o sujeito passivo fica na situação de mero depositário das quantias que pertencem ao Estado, embora, no caso da repercussão do IVA, possa

²¹⁵ Doravante RGIT;

²¹⁶ Art. 105.º n.º 6 do RGIT;

²¹⁷ Art. 105.º n.º 2 do RGIT;

²¹⁸ Art. 105.º n.º 3 do RGIT;

²¹⁹ Art. 20.º da LGT;

²²⁰ Vide art. 37.º do CIVA;

dar-se o caso de o sujeito passivo ser credor do Estado no valor do imposto que tenha suportado no mesmo período nessas transacções.

Neste caso, só terá o dever de entregar ao Estado a diferença entre os valores enquadrados no débito e no crédito²²¹, aplicando-se aqui o método do crédito do imposto.²²²

O art. 105.º do RGIT constitui uma norma penal em branco²²³, no sentido de que “*a completa ilustração do tipo pressupõe um reenvio para as normas fiscais que contemplam os casos de substituição tributária, seja ela própria ou imprópria*”²²⁴, sendo a lei tributária quem indica os casos em que há substituição tributária e repercussão do imposto.

Referimo-nos no caso do IRS, por exemplo, ao disposto nos artigos 98.º a 103.º do CIRS²²⁵; no caso do IRC ao art. 94.º a 98.º do CIRC e na situação do IVA aos artigos 27.º, 41.º, 42.º, ambos do CIVA.²²⁶

²²¹ Vide o direito às deduções previsto no art. 19.º e ss do CIVA;

²²² Esta operação não terá lugar no caso da substituição, sendo o sujeito passivo devedor da totalidade da quantia que reteve;

²²³ Neste sentido vide MARQUES, Paulo, “*Crime de abuso de confiança Fiscal*”, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p. 85 e ss;

²²⁴ SOUSA, Susana Aires de, “*Os crimes fiscais...*”, p. 126;

²²⁵ O autor Rui Duarte Morais critica o facto da falta da entrega do imposto retido a título de IRS ser punida em termos de abuso de confiança fiscal, por considerar que o legislador supôs, erradamente, que há uma entrega dessa quantia por parte do trabalhador ao empregador, quando na verdade, isso não se verifica. O trabalhador não recebe o salário líquido, não havendo entrega desse imposto por parte do trabalhador ao empregador. Esse montante “*nunca sai do património do substituto*”. Para o autor o “*substituto ao cumprir, cumpre uma obrigação própria, com bens próprios*”, o que levará a um paradoxo, dado que, no plano obrigacional está em causa uma dívida que é própria do substituto, respondendo por ela, como é regra o próprio património. Já no plano criminal “*parece estar em causa o cumprimento de uma obrigação alheia com bens alheios previamente entregues para o efeito*.” Vide o autor, “*A execução fiscal*”, Almedina, 2005, p. 58 e 59;

²²⁶ Quanto ao IVA, Diogo Leite de Campos tem uma posição muito peculiar, defendendo que não se deveria integrar a repercussão do IVA no crime de abuso de confiança fiscal. Baseia esta posição no entendimento de que os sujeitos da relação jurídica do IVA são o Estado (credor) e o sujeito que transmite o bem ou presta o serviço, ficando este último, incumbido legalmente de repercutir o imposto. Entre o sujeito passivo e o repercutido surge uma obrigação de natureza civil, não se estabelecendo nenhuma relação entre o repercutido e o Estado.

Na relação que surge entre o repercutido e o sujeito passivo, o primeiro surge na qualidade de devedor e o sujeito passivo na de credor, tendo este facto repercussões no sentido de que ao receber o imposto a título de IVA o sujeito passivo recebe “*em nome e interesse próprio. Não é entregue para o estado*”, daí que, ao receber essas quantias do repercutido e, posteriormente, se não as entregar ao Estado, o sujeito passivo não preenche o tipo legal de abuso de confiança fiscal porque não recebeu “*uma quantia para entregar ao Estado*” ou “*devida ao Estado pelo repercutido*.”, Vide CAMPOS, Diogo Leite de, “*Repercussão e Abuso de Confiança em IVA*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 404, Outubro- Dezembro de 2001, p. 95;

A figura da substituição dá-se através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido²²⁷.

Quando o valor não entregue ultrapasse os 50 000 €, estaremos perante um crime agravado, cuja pena também será, igualmente, agravada, sujeitando-se o agente a uma pena que poderá ir de um a cinco anos de prisão e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.²²⁸ Quando se trate de abuso de confiança simples, a pena a que o agente ficará sujeito será a de prisão até três anos ou multa até 360 dias²²⁹.

Para que o crime seja punível, é necessário que se preencham os requisitos previstos no art. 105.º n.º 4 alín. a) e b) do RGIT.

Estes consistem na necessidade do decurso de 90 dias²³⁰ sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação²³¹ e para os casos em que o sujeito passivo comunicou à A.T as prestações em dívida, embora, posteriormente, não as tenha entregado, será necessário que a A.T notifique o sujeito passivo e lhe conceda o prazo de 30 dias para que este proceda ao seu pagamento, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável.

Só após a verificação destes requisitos²³², é que o sujeito poderá ser punido pelo crime de abuso de confiança fiscal.

8.1. Natureza do Requisito do art. 105.º n.º 4 alínea b) do RGIT

A condição prevista no art. 105.º n.º 4 alín. b) do RGIT, surgiu com o art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro e discutiu-se na doutrina qual a natureza que esta condição reveste.

²²⁷ Art. 20.º n.º 2 e 34.º, ambos da LGT;

²²⁸ Art. 105.º n.º 5 do RGIT;

²²⁹ Art. 105.º n.º 1 do RGIT;

²³⁰ Note-se que o decurso dos 90 dias é exigível, quer o sujeito passivo tenha declarado ou não as prestações em falta à A.T. Neste sentido, *vide* PINTO, Albano Morais, “*Questões atinentes à liquidação da prestação e à sua notificação ao arguido- as formas jurídico- penalmente relevantes e a natureza jurídica da notificação para pagamento da prestação tributária em dívida o crime de abuso de confiança fiscal*”, in Revista do Ministério Público, Ano 33, N.º 130, Abril- Junho, 2012, p. 153;

²³¹ Art. 105.º n.º 4 alín.a) do RGIT;

²³² Sendo o segundo requisito, frise-se, apenas exigível quando o sujeito passivo tenha declarado à A.T as prestações em dívida;

Os autores Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa mostraram-se reticentes quanto ao quadro jurídico que emergiu através do art. 95.º da Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro, por entenderem ser dúbio que este tenha cumprido as exigências do princípio da legalidade, quer seja na sua dimensão da exigência da determinabilidade (*lex coerta*), quer seja no sentido da fonte da qual emanou, uma vez que, uma norma que fundamente ou agrave a responsabilidade criminal terá de possuir estatuto de lei ou, no mínimo, terá de o ser sob a forma de decreto – lei legitimado com a correspondente autorização legislativa, o que não foi o caso.

Por outro lado, o dispositivo apresentado, não permite “*aos seus destinatários referenciar com segurança a fronteira que separa o lícito do ilícito*”²³³, somando-se ainda, o facto de ser questionável a legitimidade do legislador para delegar a competência de determinar concretamente alguns momentos da factualidade típica a actos de funcionários da administração fiscal, ficando a notificação dependente da normal gestão dos serviços tributários, ou seja, há aqui um pressuposto da responsabilização criminal, cujo momento de verificação, é indeterminado e incerto, o que abre a porta a arbítrios e desigualdades.

Com esta alteração legislativa, aumentou-se a complexidade jurídica ficando comprometida a segurança e certeza jurídica que deve presidir a qualquer preceito legal.²³⁴

Quanto à questão da natureza deste requisito, houve doutrina que considerou que este revestia a natureza de condição objectiva de punibilidade e outros que consideraram se tratar de um elemento que integra o próprio tipo de ilícito.

Como exemplo de doutrina defensora da segunda posição, temos Américo Taipa de Carvalho que apoiando-se no Relatório do Orçamento Geral do Estado para 2007, referiu que este “*é muito claro no sentido de que a nova exigência, constante da alínea b) do nº 4 do artigo 105.º do RGIT, é verdadeiramente um (novo) elemento constitutivo do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal*”²³⁵, concluindo que a

²³³ ANDRADE, Manuel Da Costa e SOUSA, Susana Aires de, “*As metamorfoses e desventuras De um Crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto*”, in Revista Portuguesa De Ciência Criminal, Ano 17, Nº 1, Janeiro-Março, I.D.P.E.E, Coimbra, Coimbra editora, 2007, p. 56;

²³⁴ *Ibidem*, p. 56 e ss;

²³⁵ CARVALHO, Américo Taipa de, “*O crime de Abuso de Confiança Fiscal*”, Coimbra Editora, 2007, p. 41;

exigência contida aí “*não apenas faz parte do tipo legal (tomado em sentido amplo, do qual também fazem parte as condições objectivas de punibilidade), mas também é elemento do próprio tipo de ilícito (ou do ilícito típico) do crime de abuso de confiança fiscal.*”²³⁶

Já para Susana Aires de Sousa esta condição “*prevê um pressuposto de punibilidade que, corresponde, na acepção tradicional, a uma causa de exclusão da punição*”²³⁷.

Para Tiago Milheiro estamos no âmbito da punibilidade, trata-se “*de um plus relativamente à conduta típica, ilícita e culposa levada a cabo pelo agente*”²³⁸, entendendo que a qualificação jurídica mais correcta, será a de estarmos perante uma “*causa de exclusão de punibilidade, e não uma condição objectiva de punibilidade [...] Tratam-se de elementos de punibilidade em que o legislador coloca nas mãos do agente a possibilidade de, adoptando uma conduta tipificada, despoletar a causa excludente da punibilidade.*”²³⁹ Na jurisprudência, o STJ sempre teve uma posição praticamente unânime, no sentido de considerar se tratar de uma condição objectiva de punibilidade²⁴⁰ e no ano de 2008, colocou um travão à discussão doutrinal, através da proferição de um Acórdão de Uniformização de Jurisprudência²⁴¹, pronunciando-se no sentido de considerar a condição prevista na alín. b) do nº 4 do art. 105.º do RGIT, uma

²³⁶ *Ibidem*, p.41. No mesmo sentido e apoiando-se, igualmente, no mesmo relatório do Orçamento de Estado para 2007, temos LOMBA, Pedro e MACEDO, Joaquim SHERMAN de, “*O Crime de Abuso de Confiança Fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias*”, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Dezembro, Lisboa, 2007, p. 1202 e ss;

²³⁷ A autora, “*Os crimes fiscais...*”, p. 137;

²³⁸ MILHEIRO, Tiago, “*Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança Fiscal e de Abuso de Confiança contra a Segurança Social*”, in Julgar Nº 11, Coimbra Editora, 2010, p. 60 e ss. No sentido de estarmos perante uma condição objectiva de punibilidade temos SOUSA, Jorge Lopes de, e SANTOS, Manuel Simas, “*Regime Geral das...*”, p. 717; LUMBRALES, Nuno, Ob. Cit. in Fiscalidade nº 13/14, p. 93; MARQUES, Paulo, “*Crime de abuso...*”, p. 77; RODRIGUES, Carlos Augusto, “*O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*”, in Revista Fiscal, Setembro de 2006, p. 16, nota nº 44;

²³⁹ MILHEIRO, Tiago, Ob. Cit. p. 82 e 83. No mesmo sentido vide Ac. do T.R.P, Proc. Nº 0416130 de 5 de Dezembro de 2007 e o Ac. do mesmo tribunal, Proc. Nº 0644055 de 6 de Junho de 2007, onde se distinguiu dentro da punibilidade os pressupostos adicionais que a fundamentam e os que a excluem. Também Cassilda Carolino refere que há aqui uma condição de não punibilidade, vide a autora, “*Abuso de confiança Fiscal, análise dogmática e controvérsias*”, in Revista Fiscal, Julho-Agosto, 2008, p. 14;

²⁴⁰ Vide por exemplo Ac. do STJ, Proc. Nº 06P4079 de 21 de Março de 2007 e Proc. Nº 07P2077 de 10 de Outubro de 2007, Proc. Nº 4086/06-3, Proc. Nº 956/06 de 31 de Outubro de 2007, Proc. Nº 3220/097-5 de 20 de Dezembro de 2007, todos do STJ e Ac. do T.R.P, Proc. Nº 0416130 de 5 de Dezembro de 2007;

²⁴¹ Ac.do STJ Nº 6/2008 de 9 de Abril de 2008, Proc. Nº 4080/07, Publicado em Diário da República, I Série, nº 94, em 15-05-2008, p. 2672;

condição objectiva de punibilidade e que, por imposição do artigo 2.º nº 4 do C.P, esta condição seria aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, devendo o agente, nos casos em que declarou à A.T as prestações em dívida, ser notificado por esta, nos termos e para os efeitos previstos naquela disposição legal.

8.2. O Bem Jurídico Tutelado

Quanto ao bem jurídico tutelado²⁴², Augusto Silva Dias refere que o legislador optou por um modelo misto *“como demonstra a relevância atribuída à evasão através de construção de alguns tipos de crime a partir da violação da obrigação tributária principal e da inclusão em todos eles de um determinado resultado – consistente num dano ou na possibilidade de um dano patrimonial- causado, no entanto, por condutas lesivas dos referidos deveres de colaboração e de lealdade do contribuinte. Apesar de recorrer a designações próprias dos crimes contra o património do Código Penal, o legislador não se limitou [...] a proteger o puro interesse patrimonial do Estado.”*²⁴³

Ainda noutra sede o mesmo autor defendeu que há aqui dois níveis e conteúdos distintos, *“o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento da política financeira e distributiva (v. art. 81.º e 103.º da*

²⁴² Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade num estudo que fizeram acerca do *“crime de Fraude Fiscal no novo Direito penal tributário Português”*, entenderam que uma vez que este crime integra o direito penal secundário, é sua característica, a dificuldade de determinação do bem jurídico tutelado em contraposição com o direito penal comum em que é possível *“referenciar claramente o bem jurídico tutelado pondo entre parênteses o desenho normativo da incriminação”*; por sua vez no direito penal secundário pode acontecer que *“só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico. Aqui, e pelo menos do ponto de vista heurístico-hermenêutico, isto é, na perspectiva do intérprete e aplicador do direito, a determinação do bem jurídico é normalmente um posterius em relação à conformação legal-positiva da incriminação”*. O bem jurídico irá resultar dos objectivos e estratégias de política criminal e não partirá de representações de valor que já existam na consciência jurídica da comunidade. Ao invés, o legislador, neste tipo de criminalidade, irá actuar de forma modeladora no sentido de uma ordenação da convivência, neste sentido o *“interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um prius, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um posterius, com função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição.”* Vide DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa, *“O crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português”*, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, Fasc. 1.º, Janeiro-Março de 1996, Coimbra Editora, p. 81;

²⁴³ DIAS, Augusto Silva, *“O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaniero”* in Fisco, Ano 2, Nº 22, Julho de 1990, p. 30;

CRP) enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem. Deste modo, o primeiro aspecto prende-se com o desvalor do resultado, significando o segundo o desvalor da acção das incriminações fiscais”²⁴⁴.

Também Susana Aires de Sousa entende que a protecção do bem jurídico património tributário do Estado é assegurada através do cumprimento dos deveres de colaboração impostos pela lei fiscal. ²⁴⁵

Já para Germano Marques da Silva o bem Jurídico protegido é “*sinteticamente, o “ sistema tributário”. [...] Dito doutro modo, o bem jurídico protegido é a função tributária do Estado. A função tributária não tem apenas o fim de arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado (art. 103º da CRP), mas pode prosseguir outras finalidades como a de desincentivar o consumo de determinados produtos (art. 104º, nº 4, da CRP) ou erigir-se num instrumento de política económica (art. 81.º, al.b), da CRP).*

*[...] Estamos, por isso, perante um bem jurídico colectivo, cuja principal legitimação se encontra nos art. 103º. e 104.º da Constituição que têm uma matriz eminentemente social.”*²⁴⁶

Com uma opinião divergente, temos Albano Morais Pinto que considera que o bem jurídico aqui tutelado será a “*violação daquela relação que levou (e leva) o Estado a confiar que um cidadão (ainda que actuando em nome daquele está obrigado ao cumprimento dos respectivos deveres tributários- artigo 6.º do RGIT), que não é o verdadeiro contribuinte, deva reter ou cobrar, em sua substituição, o imposto devido,*

²⁴⁴DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político- Criminais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 394, Abril – Junho, Lisboa, 1999, p. 47; partilhando a mesma opinião temos Carlos Augusto Rodrigues que considera que “o que está em causa é o quantum contributivo e os graves atentados às obrigações acessórias essenciais ao conhecimento desse quantum. Desta posição temos que o bem jurídico (*latu sensu*) acima descrito será depois transformado num bem jurídico (*stricto sensu*) em cada um dos particulares crimes fiscais que o legislador criar para punir as maleitas mais graves e atentatórias do sentir ético- social do desvalor da evasão e fraude fiscais.”; Vide o autor, *Ob.Cit.*, p. 15;

²⁴⁵ A autora, “Os Crimes Fiscais...”, p. 121;

²⁴⁶ SILVA, Germano Marques da, “Direito penal tributário sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário”, Universidade Católica editora, Lisboa, 2009, p. 51. Também LOMBA, Pedro e MACEDO, Joaquim SHEARMAN de, defendem que o “*tipo de crime de abuso de confiança fiscal tem em vista a protecção do bem jurídico património fiscal*”. Vide os autores, *Ob. Cit.* p. 1213 e 1214;

*entregando-o depois, precisamente, por não ser seu, a fim de ele poder prosseguir e realizar as diversas finalidades que, com a sua imposição, tem em vista.”*²⁴⁷

8.3. O Elemento da Apropriação

Outro ponto polémico, na doutrina e na jurisprudência, é o facto de este tipo legal exigir ou não o elemento apropriação.

O anterior Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras²⁴⁸, aprovado pelo decreto- Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro, no seu artigo 24.º, na redacção que lhe foi dada pelo decreto- Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro, previa expressamente a exigência da apropriação, não se bastando com a mera não entrega.

Actualmente, não é essa a expressão que está contida no RGIT, mas sim a de *“quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500,deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”*²⁴⁹.

Houve aqui uma substituição do verbo e nas palavras de Germano Marques da Silva²⁵⁰, tratou-se de uma alteração *“propositada”*²⁵¹, que de algum modo se compensaria com o previsto no nº 6 do art. 105.º do RGIT, onde se dispunha que caso o valor da prestação em falta não excedesse os 1000€, a responsabilidade criminal extinguir-se-ia com o pagamento da prestação, acrescida dos respectivos juros e do valor da coima mínima aplicável devida pela falta de pagamento atempado das prestações, caso o pagamento se desse dentro dos 30 dias concedidos após notificação para o efeito.

²⁴⁷ O autor, Ob. Cit. p. 150 e 151

²⁴⁸ Doravante RJFNA;

²⁴⁹ Redacção do art. 105.º nº 1 do RGIT

²⁵⁰ Jurista que presidiu à elaboração do anteprojecto do diploma sobre as infracções tributárias, posteriormente, convertido pela Lei nº 15/2001 de 5 de Junho, no RGIT;

²⁵¹ SILVA, Germano Marques da, *“Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”*, in Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Vol. XV, Tomo 2, p. 67;

Note-se que, o disposto acima, actualmente, não tem correspondência legal, dado à revogação que sofreu este nº 6 do art. 105.º do RGIT.

Germano Marques da Silva considera que esta alteração do verbo se justificou pela necessidade de haver uma clarificação da norma face ao elemento da apropriação, *“tendo-se considerado que quem deduziu e não entregou se apropriou”*²⁵².

Ainda noutra sede, Germano Marques da Silva explicitou que o intuito desta alteração terá sido o de *“evitar as dificuldades de prova relativamente à apropriação e ao dolo específico”*²⁵³.

O mesmo autor defende que para que se preencha o tipo legal de abuso de confiança fiscal, é necessário que o agente tenha recebido efectivamente o IVA ou tenha descontado nos salários dos trabalhadores e não tenha entregado essas quantias à A.T.

Se provar que não houve esse recebimento ou essa dedução, não haverá condenação do agente; o que poderá haver *“é problemas em termos de organização contabilística para provar perante a lei essa situação.”*²⁵⁴

Também Paulo Marques refere que *“o recebimento está pelo menos implícito no tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, mesmo no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) [...] a posição firmada no sentido da necessidade da prova do prévio recebimento funda-se na própria configuração jurídica do depósito”*²⁵⁵ onde só através do prévio recebimento da coisa e posterior não entrega é que se poderá dizer que houve inobservância do dever de restituir a coisa ao legítimo proprietário, no caso em apreço, à A.T, *“se não a tiver recebido previamente, como poderemos falar em incumprimento ilícito e doloso do dever de restituição ou entrega? Aquele precede necessariamente este último.”*²⁵⁶

Adiantou ainda que, mesmo que assim não se atendesse, não se integrando na tipicidade objectiva do preceito incriminador o recebimento prévio da prestação, *“a sua*

²⁵²*Ibidem*, p. 67 e 68;

²⁵³ O autor, *“Direito penal tributário sobre...”*, p. 242;

²⁵⁴SILVA, Germano Marques da *apud* MARQUES, Paulo, *“O Crime de...”*, p. 59. Neste sentido vai também Nuno B. M. Lumbrals, *vide* o autor, *Ob.Cit.*p.90;

²⁵⁵ O autor, *“O crime de abuso de confiança...”*, p. 57;

²⁵⁶*Ibidem*, p. 58;

existência relevaria sempre para efeitos de determinação concreta da medida da pena a aplicar pela judicatura (artigo 71.º, nº 2, do Código Penal).”²⁵⁷

Para Isabel Marques da Silva, esta alteração de verbo no art. 105.º nº 1 do RGIT, mais não fez do que “*verter em letra de lei o entendimento jurisprudencial segundo o qual quem não entrega no prazo a prestação tributária deduzida ou cobrada, usando-a para fim diferente do legalmente previsto, dela se apropria*”²⁵⁸.

Com esta alteração, deu-se o afastamento deste tipo legal, face ao disposto no abuso de confiança previsto no art. 205.º do C.P, onde neste tipo legal, é claro e assumido, que o elemento apropriação constitui um elemento do tipo objectivo de ilícito, traduzindo-se este, na inversão do título da posse ou detenção.

Para Jorge de Figueiredo Dias o bem jurídico protegido no tipo legal de abuso de confiança previsto no art. 205º do C.P é a apropriação e recorrendo aos ensinamentos de Eduardo Correia refere que “*a apropriação no abuso de confiança “não pode ser -um puro fenómeno interior- até porque cogitationis poenam nemo patitur- mas exige que o animus que lhe corresponde se exteriorize, através de um comportamento, que o revele e execute” [...] A apropriação traduz-se sempre, no contexto do abuso de confiança, precisamente na inversão do título da posse ou detenção.*”²⁵⁹

Para o mesmo autor, esta inversão do título da posse consistirá numa realidade objectiva onde “*o agente, que recebera a coisa uti alieno, passa em momento posterior a comportar-se relativamente a ela- naturalmente, através de actos objectivamente idóneos e concludentes, nos termos gerais- uti dominus*”²⁶⁰ será esta realidade o que traduz a apropriação.

Nas palavras de Carlos Augusto Rodrigues com a alteração legislativa dada com o RGIT passou a haver uma “*presunção legal- juris et de jure- de apropriação e de inversão do título da posse*”²⁶¹, decorrendo do facto do legislador delegar ao sujeito passivo que fique como fiel depositário legal das quantias devidas a título de impostos,

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 63

²⁵⁸ A autora, “*Regime Geral das Infracções Tributárias*”, Cadernos IDEFF, Nº 5, 3ª edição, p. 226;

²⁵⁹ O autor, “*Comentário Conimbricense do Código Penal*”, Parte Especial, Tomo II, Artigos 202.º a 307.º, Coimbra Editora, 1999, p. 103;

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 103;

²⁶¹ O autor, Ob. Cit. p. 16;

encontrando-se este, temporariamente na detenção precária destas quantias e, findo o prazo legal estipulado para a entrega, se o agente não proceder à mesma, haverá aqui uma presunção de apropriação.

Deste modo, o tipo subjectivo basta-se com a não entrega ao credor da prestação tributária a que estava obrigado a entregar, esgotando-se o elemento subjectivo *“no dolo, que se dirige à quebra dessa confiança depositada legalmente no detentor temporário da prestação tributária e que pode abarcar qualquer uma das formas previstas no art. 14.º do CP”*.²⁶².

Também no sentido de considerar que, actualmente, não se exige o elemento apropriação²⁶³ enquanto elemento objectivo, nem a nível subjectivo, qualquer intenção especial ou dolo específico, temos Nuno B. M. Lumbrales que defende que este *“esvaziamento ético do tipo baseia-se em razões pragmáticas de política criminal relacionadas com as elevadas necessidades de prevenção que não têm sido satisfeitas, designadamente em razão do diminuto número de condenações obtidas pelos tribunais pela prática de crimes económicos em geral, e fiscais em particular”*²⁶⁴.

Deste modo, bastará ao Ministério Público provar que houve uma não entrega dolosa, sem ser necessário, haver referência às circunstâncias que motivaram a omissão da entrega e, sendo desnecessário, que o sujeito passivo integre as receitas tributárias no seu património, alcançando-se assim, a incriminação de um maior número de condutas, o que, para Nuno Lumbrales *“é justificável face à indiscutível relevância atribuída pelo nosso ordenamento jurídico aos créditos fiscais”*²⁶⁵.

Para Manuel Costa Andrade e Susana Aires de Sousa, com a criação do RGIT em 2001 e com a nova configuração do crime de abuso de confiança fiscal, identificando-se a conduta incriminada com a *«mera não entrega»*, houve aqui um alargamento da matéria proibida²⁶⁶, porém, a reconformação que se operou com a alteração dada com a Lei N^o 53-A/2006 de 29 de Dezembro, onde se operou um alargamento dos pressupostos típicos, fez com que se estreitasse o *“universo das*

²⁶² *Ibidem*, p. 16;

²⁶³ No mesmo sentido *vide*, CAROLINO, Cassilda, *“Abuso de confiança...”*, p. 11 e 12;

²⁶⁴ O autor, *Ob. Cit.*, p. 88;

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 88;

²⁶⁶ Os autores, *“As metamorfoses e desventuras...”*, p. 55;

*condutas criminalizadas e reduzindo a extensão da matéria proibida. E alargando do mesmo passo, o âmbito da contra- ordenação prevista no artigo 114.º do RGIT.*²⁶⁷

Afirmam ainda, que “*querendo ou não, o legislador de 2006 descriminalizou condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Trata-se é certo de condutas que persistem proibidas e sancionadas. Mas fora do ordenamento jurídico- criminal: no âmbito do direito sancionatório administrativo.*”²⁶⁸

Desta feita defendem aqui a aplicação do art. 2.º nº 2 do C.P.²⁶⁹ Também na jurisprudência continua a haver decisões que afirmam a necessidade do elemento da apropriação, embora esta necessidade não seja mencionada na actual redacção do art. 105.º do RGIT; veja-se, neste sentido, o aresto do STJ datado de 24 de Março de 2003 (Recurso nº 620/03).

Neste acórdão, o STJ considerou que se confrontarmos o regime do abuso de confiança fiscal previsto no art. 24.º do RJFNA (na redacção dada pelo decreto- Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro) e o expresso no actual art. 105.º do RGIT, constatamos que “*são mínimas- e diremos mesmo insignificantes- as diferenças entre ambos*”²⁷⁰ representando apenas meras diferenças literais “*que não de fundo, sem qualquer significado essencial*”²⁷¹, continuando o regime a ser o mesmo e onde, muito embora, a referência à apropriação não conste da redacção actual , esta “*está contida no espírito do texto, pois se o agente não entrega à administração tributária as prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque se apropriou delas, dando-lhes assim um destino diferente daquele que lhe era imposto por lei*”²⁷².

²⁶⁷ *Ibidem*, p.64;

²⁶⁸ *Ibidem*,p.64;

²⁶⁹ *Ibidem*,p.65;

²⁷⁰ Ac. do STJ de 24 de Março de 2003, *in* C.J, Ano XI, Janeiro- Fevereiro, Nº 166, Tomo I,Coimbra,2003,p.234;

²⁷¹ *Ibidem*, p. 235;

²⁷² *Ibidem*, p.234. Veja-se ainda o Ac. do T.C nº 61/2007, relativo ao Proc. Nº 642/2006, acessível em <http://dre.pt/pdf2sdip/2007/03/056000000/0752707534.pdf>, p. 7528, onde reiterou o entendimento dado neste Ac. do STJ. Manuel da Costa Andrade discorda desta posição, defendendo que deliberadamente o legislador decidiu excluir o elemento apropriação como elemento autónomo da factualidade típica, não podendo concordar com as posições jurisprudenciais e doutrinárias que defendem que a apropriação continua a persistir como uma espécie de pressuposto não escrito da infracção; *vide* o autor, “*Comentário ao Acórdão nº 54/04- Processo nº 640/03*” *in* RLJ, Ano 134, Nº 3931 e 3932, Coimbra, 1 de Maio de 2001, p. 311, nota nº 9;

Nele podemos ainda encontrar a referência de que haverá apropriação ainda que o agente tenha utilizado as prestações para fins de gestão da empresa, uma vez que, a lei não exige que para que haja apropriação seja necessário um enriquecimento ilícito do património pessoal e já não a utilização das quantias para efeitos de gestão da empresa até porque a *“ideia fulcral do crime de abuso de confiança, seja ele fiscal ou não, é sempre a de que se dá a valores lícitamente recebidos um rumo diferente daquele a que se está obrigado.”*²⁷³

Face às conclusões expressas pelo STJ neste aresto, Susana Aires de Sousa tece algumas críticas, nomeadamente, o perigo de ao adoptarmos uma concepção deste tipo, conduzir a uma desconsideração do elemento subjectivo da apropriação o que equivaleria a *“uma presunção inelidível da apropriação daquelas quantias”*²⁷⁴ e tal não deverá ser possível, pois *“se a apropriação supõe um acto objectivo capaz de a revelar e exteriorizar, ela não pode dispensar o correspondente fenómeno interior de apropriação.”*²⁷⁵

Considera a autora, que face à actual redacção do art. 105.º do RGIT, a apropriação não constitui elemento típico do tipo legal, por lhe parecer que há aqui uma presunção do legislador de que, quem não entrega aquilo que deduziu, estará num reverso necessário a apropriar-se dessas quantias.

Esta constatação leva-a a defender que estamos perante um crime de mera inactividade, bastando-se a consumação do crime com a *“execução da conduta- crime de mera (in) actividade”*²⁷⁶, não se exigindo mais nenhum evento cronológico posterior a esta, o que, a suceder-se, faria com que o crime de abuso de confiança fiscal revestisse a natureza de um crime de resultado.²⁷⁷

Também Manuel da Costa Andrade numa obra que realizou juntamente com a autora supra mencionada, a propósito do art. 105.º do RGIT, cujo título é *“As metamorfoses e desventuras de um crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto”*,

²⁷³*Ibidem*, p. 235;

²⁷⁴ A autora, *“Os crimes fiscais...”*, p. 124;

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 124;

²⁷⁶*Ibidem*, p. 132, nota nº 255;

²⁷⁷ Note-se que era este o entendimento de Augusto Silva Dias que, face ao anterior RJFNA, defendeu que o crime de Fraude Fiscal e o de Abuso de Confiança Fiscal eram crimes de resultado, correspondendo quanto ao crime de abuso de confiança fiscal numa lesão do património fiscal; *Vide DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de Fraude Fiscal...”*, p. 66;

nesta sede os autores demonstraram a sua desconfiança face às alterações legislativas que o art. 105.º do RGIT sofreu com a Lei Nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro sendo, também, merecedor de crítica a configuração que foi dada a este tipo legal logo em 2001 com o RGIT.

Criticaram o facto de deixar de se exigir o momento apropriação, sendo que, no RJIFNA, este elemento constituía a factualidade típica da incriminação. Tal alteração fez com que a partir do RGIT passasse a infracção em causa a constituir um crime de mera inactividade²⁷⁸ o que num ramo do direito que é o penal e, dado que, este se encontra vocacionado para a tutela de bens jurídicos, especificamente, no caso do direito penal tributário pretende-se, em primeira linha, salvaguardar a satisfação integral das legítimas pretensões patrimoniais do Fisco, face a este facto, a configuração deste crime não parece ser a mais correcta neste sentido.²⁷⁹

Na convicção destes autores, o objectivo do legislador no RGIT foi o de transformar o crime de abuso de confiança fiscal num crime de desobediência aos deveres do substituto fiscal para com a A.T e esse objectivo tornou-se ainda mais notório, com a introdução da alínea b) ao nº 4 do art. 105.º do RGIT onde o legislador “veio reforçar e exasperar os traços daquele programa de transformação do crime”²⁸⁰ nos termos que expusemos supra.

Para fundamentarem a sua opinião, referem o facto de com a alteração legislativa em 2006 se ter permitido que os sujeitos passivos que declarem as deduções e retenções à A.T, possam se furtar à responsabilidade penal²⁸¹, mediante o pagamento das prestações em falta, acrescidas dos juros e coima aplicável.

²⁷⁸ A exigência de apropriação contida no RJIFNA, na redacção dada pelo Dec. Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, correspondia ao momento nuclear da conduta e do resultado típico da infracção e era o que nos “*permitia qualificar a infracção como um crime de resultado*”; vide ANDRADE, Manuel da Costa, “*Comentário ao Acórdão nº 54/04...*”, p. 311;

²⁷⁹ Vide ANDRADE, Manuel da Costa e SOUSA, Susana Aires de, “*As metamorfoses...*”, p.53 e 54;

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 62;

²⁸¹ Os autores defendem que talvez a melhor opção fosse o legislador ser bem mais generoso “na direcção da exclusão da responsabilidade criminal” nestes casos em que há a “reposição da verdade tributária e a reintegração do bem jurídico em última instância tutelado pelo direito penal tributário”, ou seja, deveria se relevar de forma mais “generalizada e compreensiva, a reposição voluntária da verdade tributária”, uma vez que, tal já é aplicado na Alemanha e Espanha. Entre nós, isso poderia ser feito, por exemplo através do recurso ao art. 24.º do C.P que dita a exclusão da punição, vide, os autores, “*As metamorfoses...*”, p. 65 e 66;

Atente-se que, esta possibilidade prevista na alín. b) do nº 4 do art. 105.º do RGIT, apenas valerá quando o sujeito passivo tenha declarado as deduções e retenções à A.T, fazendo aqui o legislador, uma distinção entre os sujeitos passivos que cumpriram o dever de declarar e os que não o fizeram, produzindo essa distinção efeitos a nível da incriminação.

Esta distinção feita pelo legislador *“só pode valer como um marco, com o contraste da autenticidade, a sinalizar o propósito do legislador de afastar definitivamente o abuso da confiança fiscal daquele étimo originário da violação consumada da propriedade do Estado (através da apropriação/descaminho) e cuja memória sobra apenas no apego atávico a um nome (abuso de confiança) que já não tem nada a ver com a coisa.”*²⁸²

Este facto é-nos demonstrado, desde logo, pela comparação de duas situações, pois vejamos, se numa determinada situação um sujeito passivo declara à A.T as deduções e retenções realizadas, mas, posteriormente, não entrega as quantias e noutra situação um sujeito não as declara nem entrega, ambas as situações, em termos da perspectiva da protecção do património fiscal, se revelam *“sensivelmente equivalentes”*²⁸³.

Já do ponto de vista dos termos em que está hoje consagrado o ilícito em causa *“só a diferencial violação de deveres pode emprestar suporte à diferente gravidade dos ilícitos que aqui vai pressuposta. No sentido de que a não declaração faz crescer ao desvalor da não- entrega, o desvalor da recusa de colaboração com a administração tributária, em ordem à maximização da transparência e da verdade nas relações entre os sujeitos da relação jurídica tributária.”*²⁸⁴

A constatação deste facto, fez com que estes autores dessem-nos conta das suas suspeitas de inconstitucionalidade que poderá este tipo legal padecer, para além de, considerarem ainda, que há entre o abuso de confiança fiscal e o crime de fraude fiscal uma *“assimetria punitiva”*²⁸⁵, que podemos apelidar de *“significativa e*

²⁸² *Ibidem*, p. 62;

²⁸³ *Ibidem*, p.62;

²⁸⁴ *Ibidem*, p.62;

²⁸⁵ *Ibidem*, p.63;

*desproporcionada*²⁸⁶, no que respeita aos limites mínimos de ofensividade, só sendo punida, no caso da fraude, as situações em que a vantagem patrimonial seja superior a 15 000 €²⁸⁷, ao passo que, para que haja abuso de confiança fiscal, basta que as quantias em falta sejam de valor superior a 7 500€²⁸⁸.

Os autores defendem que esta ocultação de valores que se dá quando o sujeito passivo não declara à A.T as deduções ou retenções efectuadas, deveria ser levada em conta em termos de fraude fiscal, por ser uma *“infracção de que configura uma manifestação arquetípica”*²⁸⁹ e , já não, em termos de abuso de confiança fiscal.

Entendem que, este tipo de crime, nos moldes em que está regulado (o facto de à conduta não corresponder uma apropriação de bens alheios), encontra-se desprovido daquela *“danosidade social própria da figura do abuso de confiança como um dos crimes paradigmáticos contra a propriedade [...] para se consumar o crime, basta agora a mera violação do dever legal de entrega tempestiva das prestações deduzidas ou retidas”*²⁹⁰.

O objecto de tutela da norma que preside como padrão crítico à construção da incriminação, já não é, como o deveria ser, as receitas tributárias, *“mas antes a violação dos deveres decorrentes da relação fiscal estabelecida entre o substituto e a administração fiscal”*²⁹¹.

Esta alteração legislativa teve como consequência a eliminação de qualquer diferença do ponto de vista material entre o crime e a contra- ordenação, *“num caso e noutro, o que se incrimina é a mera mora, independentemente de o ilícito criminal só ser punível, se decorrerem mais de 90 dias (artigo 105.º nº 4) sobre o termo do prazo legal da prestação”*²⁹².

Posto isto, constatamos que, não há agora, uma diferença qualitativa (que outrora consistia na apropriação) entre o crime e a contra- ordenação, o que fez com

²⁸⁶ *Ibidem*,p.63;

²⁸⁷ Art. 103.º nº 2 do RGIT;

²⁸⁸ Art. 105.º nº 1 do RGIT;

²⁸⁹ ANDRADE, Manuel da Costa e SOUSA, Susana Aires de, *“As metamorfoses...”*,p.63;

²⁹⁰ *Ibidem*,p.54;

²⁹¹ *Ibidem*,p.63;

²⁹² ANDRADE, Manuel da Costa, *“Comentário ao Acórdão do T.C Nº 54/04...”*,p. 312;

que se perdesse aquilo que até aí vinha marcando a dignidade penal dos crimes tributários²⁹³.

Actualmente, o mesmo facto poderá constituir crime ou contra-ordenação e, na opinião de Manuel da Costa Andrade, “o legislador não pode qualificar, ao mesmo tempo, o mesmo facto como ilícito criminal e como ilícito contra-ordenacional. A qualificação de um facto como contra-ordenação significa eo ipso a denegação da dignidade penal e da carência de tutela penal; dignidade e carência que não podem atribuir-se, com a outra mão, ao elevar o mesmo facto ao estatuto e ao regime de ilícito criminal”²⁹⁴, e partindo-se do princípio que viola o princípio da proporcionalidade quem trata o mesmo facto como crime e contra-ordenação, tal facto, leva o autor a considerar que, este preceito legal, está ferido por uma inconstitucionalidade material.

Para que o tipo legal abuso de confiança fiscal esteja revestido de densidade axiológica, tornando-se digno de ascender à protecção penal (distanciando-se do ilícito meramente administrativo), torna-se necessário a exigência da apropriação com a sua consequente diminuição ilegítima das receitas tributárias, pois “só a exigência de apropriação prestaria a indispensável homenagem ao bem jurídico, restituindo-lhe o seu estatuto de matriz de legitimação e de padrão-crítico da norma incriminatória.”²⁹⁵

Face a todo o exposto, podemos concluir que, desde 2001, a conduta incriminada prevista no abuso de confiança fiscal, consiste na mera não entrega à A.T, das quantias pecuniárias retidas ou repercutidas, no prazo legalmente devido, traduzindo-se a conduta numa *omissão pura*²⁹⁶, consumando-se o crime com a não entrega dolosa no tempo devido das quantias deduzidas pelo agente²⁹⁷.

²⁹³ *Ibidem*, p. 315;

²⁹⁴ *Ibidem*, p.321;

²⁹⁵ ANDRADE, Manuel da Costa e SOUSA, Susana Aires de, “As metamorfoses...”, p.54;

²⁹⁶ Vide SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes Fiscais...”, p. 123;

²⁹⁷ *Ibidem*, p. 131. Note-se que é isto que dispõe o art. 5.º nº 2 do RGIT, referindo que “as infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários”;

9. Pronúncia do Tribunal Constitucional Quanto à Questão de uma Possível Inconstitucionalidade do Abuso de Confiança Fiscal

A constitucionalidade do art. 105.º do RGIT e do anterior art. 24.º do RJFNA foi posta em causa por, alegadamente, se violar aqui o princípio da «proibição *de prisão por dívidas*», saindo lesados os artigos 8.º n.º 1, 18.º, 27.º n.º 1 e 2 e 63.º, todos da C.R.P e os artigos 11.º do Pacto Internacional Sobre os Direitos Civis e Políticos e do art. 1.º do Protocolo n.º 4 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e que, face à imposição do art. 204.º da C.R.P, tais preceitos não poderiam ser aplicado pelos tribunais.

O T.C pronunciou-se sobre esta questão²⁹⁸, embora, tenha tido por base o art. 24.º do RJFNA, no Ac. n.º 663/98²⁹⁹, no Ac. n.º 312/00³⁰⁰ e no Ac. n.º 61/2006³⁰¹, tendo-se inclinado pela constitucionalidade do preceito.

Entendeu que a obrigação que está subjacente nos casos de substituição tributária não é uma obrigação contratual, mas sim legal, uma vez que deriva da lei, impondo esta a obrigatoriedade do pagamento dos impostos.

Considerou que a posição do substituto aproxima-se à do fiel depositário, acrescentando que, não é o facto de o devedor tributário encontrar-se impossibilitado para proceder ao pagamento que releva, tanto que, essa impossibilidade não é elemento do crime de abuso de confiança fiscal; o que relevará para efeitos de punição é a apropriação dolosa³⁰² das prestações.

Posteriormente, surgiram outros acórdãos do T.C onde foi seguida esta linha de pensamento, nomeadamente, o Ac. n.º 389/01 e o Ac. n.º 54/04³⁰³. Note-se que no Ac. n.º 54/04, tendo subjacente o art. 105.º do RGIT, o T.C defendeu que “o não cumprimento da obrigação de entrega é elemento do tipo, mas o que importa para a punibilidade do

²⁹⁸ No que concerne ao abuso de confiança contra a segurança social, temos o Ac.do T.C N.º 516/00 (Processo N.º 640/03), debruçando-se o T.C sobre o anterior art. 27.º-B do RJFNA;

²⁹⁹ Publicado em D.R, 2ª Série, de 15 de Janeiro de 1999;

³⁰⁰ Publicado no D.R, 2ª Série, de 17 de Outubro de 2000;

³⁰¹ Proc. N.º 642/2006, Publicado em D.R, 2ª Série, N.º 56, de 20 de Março de 2006;

³⁰² Abarcando-se aqui as situações de indevida apropriação e as de intencional não entrega, *vide* por exemplo o Ac. do T.C n.º 61/2006, Proc. N.º 642/2006, publicado em D.R, 2ª Série, N.º 56, de 20 de Março de 2006, p. n.º 7528;

³⁰³ Processo N.º 640/03;

comportamento, como se referiu é a falta dolosa da prestação, podendo a situação continuar a ser aproximada da do crime de abuso de confiança previsto e punido pelo Código Penal (art. 205.º a 207.º) ”³⁰⁴.

Manuel da Costa Andrade mostra-se bastante reticente quanto à bondade dos argumentos que foram avançados neste acórdão e que mais não se traduzem do que uma repetição dos argumentos que o mesmo tribunal já tinha utilizado nos restantes arestos invocados³⁰⁵, sendo de se salientar, que os arestos em que o tribunal se apoiou para fundamentar o acórdão agora em análise, trataram-se de acórdãos proferidos num tempo em que havia a exigência legal de apropriação, daí que, as decisões neles dadas tivessem obviamente como apoio esse facto.

No acórdão em análise, é incompreensível o facto de o T.C não se ter pronunciado quanto ao facto de, apesar de se ter eliminado da redacção do preceito em causa a exigência de apropriação, se manter ainda *“a plausibilidade da doutrina e a sua pertinência”*³⁰⁶.

10.A Admissibilidade das Causas de Exclusão da Ilícitude no Crime de Abuso de Confiança Fiscal Perante a nossa Jurisprudência

A jurisprudência é praticamente unânime na inadmissibilidade de causas de exclusão da ilicitude neste tipo de crime e isto num tempo em que se tem acumulado, cada vez mais, nos nossos tribunais, processos que têm na sua base empresários que deixam de proceder à entrega dos impostos retidos ou repercutidos por, alternativamente, utilizarem esses montantes no pagamento das retribuições devidas aos seus funcionários.

Por outro lado, também vivenciamos um tempo em que é cada vez mais vulgar assistirmos a uma mora sistemática do Estado (quer na veste da Administração directa e indirecta) nos pagamentos que este tem de efectuar a particulares, sem que, com

³⁰⁴ ANDRADE, Manuel da Costa, *“Comentário ao Acórdão do T.C Nº 54/04...”*, p.307;

³⁰⁵ Por exemplo nos acórdãos do T.C Nº 312/00 e 516/00;

³⁰⁶ ANDRADE, Manuel da Costa, *“Comentário ao Acórdão do T.C Nº 54/04...”*, p. 319;

isso, seja sancionado em termos tão graves como o serão estes empresários que não entregaram à A.T os impostos retidos no prazo legal.³⁰⁷

Para este problema, alerta-nos Tereza Serra e Cláudia Amorim, onde numa excelente reflexão que fizeram desta realidade, deram-nos um exemplo concreto e certo, chamando a nossa atenção para o sentimento de injustiça que o mesmo poderá despoletar.

O caso concreto avançado pelas autoras foi o que de seguida citaremos, por ser nossa opinião, que o mesmo espelha bem esta problemática: *“A é uma sociedade por quotas. B e C são, desde a data da constituição até ao presente, gerentes de facto e de direito da referida sociedade. B e C são, assim, responsáveis pela remessa à Administração Fiscal das deduções efectuadas a título de IRS, das declarações periódicas e retenções de IVA, bem como pela entrega dos valores a tal título retidos.*

No âmbito da actividade desenvolvida, a partir de Janeiro de 2008, B e C foram decidindo, de comum acordo e em conjugação de esforços, mediante resolução mensal sucessivamente renovada, não entregar à Administração fiscal os montantes retidos.

Como tal, nos anos de 2008 e 2009, a sociedade A reteve IRS sobre remuneração de trabalho dependente, não tendo, porém, entregue nos cofres do Estado, como estava legalmente obrigada, o imposto devido, nem até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a dedução foi efectuada, nem decorridos 90 dias sobre o termo do prazo legal.

Nos meses de Janeiro de 2008 a Dezembro de 2009, a sociedade A, liquidou e recebeu parcialmente IVA, no âmbito de transacções comerciais tributáveis.

Apesar de ter procedido ao envio das respectivas declarações periódicas de IVA, as declarações em causa não foram acompanhadas dos meios de pagamento correspondentes àqueles valores, não tendo sido entregue nos cofres do Estado o imposto devido, nem até ao dia 10 do mês seguinte a que respeitavam as operações económicas sobre que incidiu tal imposto, nem passados mais de 90 dias após a data

³⁰⁷ Quando o Estado entre em mora relativamente a qualquer obrigação pecuniária, apenas terá de pagar juros de mora; tal foi impostos pela Lei nº 3/2010 de 27 de Abril, acessível em [http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=20100739&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=Lei&v12=&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar](http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=20100739&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=Lei&v12=&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar;);

limite para a entrega do IVA nos cofres do Estado. Os impostos devidos e não pagos ascenderam a várias centenas de milhares de euros.

B e C actuaram num quadro de graves dificuldades económicas financeiras sofridas pela sociedade A, o que os determinou a canalizar os recursos financeiros para outras despesas inerentes à actividade da sociedade, essencialmente vencimentos dos trabalhadores, de modo a manter os postos de trabalho e a laboração da empresa.

Com efeito, os clientes começaram a pagar os serviços com muito atraso, destacando-se, entre eles, entidades públicas cujos débitos atingiram montantes significativos.

Entre outras, por exemplo, só a dívida do Município X tinha para com a sociedade A ascendeu ao montante de € 1.000.000.00. Na verdade, de cada vez que B e C, no final do mês, decidiram canalizar os recursos financeiros disponíveis para o pagamento dos salários dos trabalhadores, confiaram que iriam receber os montantes devidos pelo Município X, reiteradamente prometidos, o que teria permitido pagar os respectivos impostos. Tais pagamentos nunca foram efectuados, acabando o respectivo crédito por ser penhorado pela Administração Tributária.”³⁰⁸

Como referimos, casos como este (podendo ou não o empresário ser credor do Estado e este se encontrar em dívida para consigo) são bastante habituais nos nossos tribunais e o sentido da nossa jurisprudência tem sido a recusa da admissão de qualquer causa de exclusão da ilicitude.

308 SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, “*Abuso de Confiança Fiscal, Algumas reflexões a partir de um caso concreto*”, in Estudos de homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, Coimbra Editora, 2011 p. 467 e 468; Vide ainda o Ac. do T.R.P de 20/06/2012, Proc. Nº 6651/08.8TAVNG.P1, Relator: Maria Leonor Esteves, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/a8c08e91b0afaeed80257a2b003d31b8?OpenDocument&Highlight=0,abuso,de,confian%C3%A7a,fiscal,causas,de,exclus%C3%A3o,da,ilicitude>. Aqui esteve em causa uma situação idêntica à retratada pelas autoras, mudando simplesmente o facto dos arguidos neste caso virem indiciados pelo crime de abuso de confiança contra a segurança social. Neste caso, muito contribuiu para a actuação dos agentes, o facto de terem um crédito para com a Câmara Municipal e esta ter entrado em incumprimento. A defesa dos arguidos requereu ao T.R.P que este facto do incumprimento da Câmara Municipal fosse relevado para efeitos de aferição da ilicitude e da eventual culpa, requerendo que a ilicitude do facto fosse excluída por aplicação do conflito de deveres ou, se assim não se entendesse, que se aplicasse o estado de necessidade desculpante (art. 35.º nº 2 do C.P), por ser inexigível aos arguidos outra conduta, dado que, os arguidos tiveram a legítima expectativa de virem a receber todos os meses as quantias devidas pelo Município e, se assim se sucedesse, os agentes não teriam cometido o crime. Outro argumento foi o de haver um perigo actual para interesses constitucionalmente protegidos na situação de impossibilidade de pagamento dos salários. Porém, tal defesa não procedeu, confirmando o T.R.P a decisão proferida em primeira Instância, condenando os arguidos pelo crime de abuso de confiança contra a Segurança Social;

Como exemplo de jurisprudência neste sentido, temos o Ac. do STJ de 15 de Janeiro de 1997³⁰⁹, onde uma empresa foi acusada pelo crime continuado de abuso de confiança fiscal, por ter utilizado os valores que foi retendo na fonte, no pagamento de diversas despesas correntes da empresa, nomeadamente, no pagamento das retribuições aos seus trabalhadores, no pagamento de matérias-primas e de energia eléctrica.

Colocou-se em sede de recurso, perante o STJ, entre outras, a questão de saber se os factos praticados pelos recorrentes (sócios da dita sociedade) estavam justificados nos termos do art. 34.º e 36.º, ambos do C.P, e se os arguidos actuaram sem culpa/dolo por não terem meios para pagar.³¹⁰

O STJ entendeu que, no caso *sub judice*, não se preencheu os requisitos do direito de necessidade, presentes no art. 34.º alín. b) do C.P, porque face ao destino que foi dado ao valor do IVA retido, os arguidos não salvaguardaram um interesse superior, “*precisamente porque os interesses se consideram igualmente relevantes.*”³¹¹

Quanto à possibilidade de aplicação das regras do estado de necessidade desculpante, entendeu que os arguidos não conseguiram provar que deram às importâncias do IVA o destino concreto que lhes permitiria afastar um perigo actual e não removível de outro modo, que ameaçasse a vida, a integridade física ou a liberdade do agente ou de terceiro, não sendo exigível, face às circunstâncias concretas, um comportamento diferente (art.35 n.º 1 do C.P), também considerou não estarem preenchidos os requisitos do art. 35.º n.º2 do C.P.

No acórdão pode ler-se ainda que “*foi dado como não provado que se tais quantias (as do IVA) não fossem pagas, quer dizer, aplicadas nos fins em que concretamente o foram, degradar-se-iam as condições de vida de centenas de famílias que vivem desses ordenados e seriam lançados no desemprego centenas de trabalhadores.*”

E é evidente que tal facto complexo não deriva logicamente, ou necessariamente pelo menos, daquelas afirmações provadas. Haveria, pois, de ser provado o facto, quer porque as famílias podiam não viver desses ordenados, quer

³⁰⁹ C.J do STJ, Ano 5, 1997,p.190 e ss;

³¹⁰ *Ibidem*, p. 190;

³¹¹ *Ibidem*, p. 192;

*porque apesar de faltarem os ordenados tinham outros recursos alternativos, quer porque nas circunstâncias de tempo e lugar poderia haver ocupação alternativa.*³¹²

No que concerne ao conflito de deveres, rejeitou a sua aplicação, por entender que *“a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia. Daí que tal possível conflito de deveres não seja causa de exclusão da culpa.”*³¹³

³¹² *Ibidem*, p. 191. Isabel Marques da Silva mostra-se bastante crítica face a estas afirmações, considerando-as *“desumanas e quase ofensivas da dignidade das pessoas”*, reveladoras de *“insensibilidade”*; vide a autora, Ob. Cit. p. 222 e 223, nota nº 643;

³¹³ Ac. do STJ de 15 de Janeiro de 1997, in C.J do STJ, Ano 5, 1997, p.192. Esta fundamentação é encontrada ainda, por exemplo, no Ac. do T.R.L de 12 de Julho de 2005, In C.J, Nº 185, Ano XXX, Tomo IV, Agosto, Setembro e Outubro de 2005, p. 134; Ac. do T.R.P, proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão; Ac. do TRP, Proc. Nº 0210289 de 12/03/2003, Relator: Jorge Arcanjo (respeitante ao abuso de confiança contra a segurança social); Ac. Do TRP, Proc. Nº: 0110911, de 07/05/2003, Relator: Orlando Gonçalves; Ac. do STJ de 20/06/2001 in C.J do STJ, Tomo II, p.227.

É ainda de se salientar, a contradição em que caiu o STJ, no Ac. de 15 de Janeiro de 1997, onde na análise que fez relativa à aplicação do conflito de deveres no caso *sub judice*, considerou que não se aplica esta causa de justificação, pois, para tal, o agente deveria ter satisfeito um dever jurídico de igual ou superior valor relativamente ao dever sacrificado e, neste caso, considerou que o dever de pagar impostos, sendo uma obrigação legal, é superior ao dever de pagar salários. Porém, na análise que fez acerca da hipotética aplicação do estado de necessidade ao mesmo caso, rejeitou a aplicação desta causa de justificação por considerar que esta só teria aplicação se houvesse sensível superioridade do interesse a salvaguardar e, para si, no caso, *“os interesses se consideram igualmente relevantes”*. Ora é notória a contradição em que o STJ caiu. Tal contradição é, igualmente, constatada e criticada por Mário Ferreira Monte, onde este questiona o seguinte: *“como pode considerar-se o mesmo interesse num caso igual e em outro inferior, no primeiro caso, o facto de ser igual não é suficiente para justificar a culpabilidade e, no segundo, o facto de ser superior não admite a justificação da ilicitude? Como é que o mesmo interesse pode ter para o Supremo Tribunal de Justiça dois pesos e duas medidas quando é confrontado com o mesmo interesse?”*. Este autor criticou ainda o facto de o STJ ter dado prevalência ao dever de pagar impostos com o argumento de que este dever trata-se de um dever legal em contraposição ao dever funcional de pagar a remuneração aos trabalhadores. O autor considera *“absurdo considerar somente a primeira como legal”*, pois entende que o dever de pagar salários é, igualmente, um dever legal e não deverá ser entendido como uma obrigação extralegal ou voluntária, prevendo a nossa Constituição o direito ao salário no seu art. 59.º. O facto da retribuição estar prevista no contrato de trabalho, tal não será *“mais que a consequência jurídica da aplicação da lei respectiva”*, antes de mais, como vimos, trata-se de um direito constitucionalmente garantido. Para que um contrato de trabalho seja legal tem de prever o direito ao salário.

Avança ainda com o entendimento de que, ainda que o STJ considerasse superior o dever de pagar impostos por este ser uma obrigação legal em contraposição com a obrigação contratual de pagar salários, existem outras razões que vão contra essa consideração, defendendo que *“ambas têm um conteúdo social de inegável importância”*, mas se se pretendesse descortinar qual dever deve prevalecer, não se poderá olvidar o disposto no art. 12.º da Lei nº 17/86 de 14 de Junho, com a redacção dada pelo Dec. Lei nº 402/91 de 16 de Outubro, onde se estabelece que os privilégios mobiliários e imobiliários gerais referentes aos créditos derivados do contrato individual de trabalho gozam de preferência em relação a outros privilégios estabelecidos, nomeadamente, os previstos no art. 747.º nº 1 e 748.º, ambos do C.C. Compreendendo-se nestes privilégios alguns créditos por impostos, admitindo que se este critério não pode valer para fundamentar a superioridade do dever de pagar salários face ao dever de pagar impostos, *“a verdade é que não abona nada a favor da tese contrária”*; vide o autor, *“Da legitimação do Direito Penal Tributário em particular o paradigmático caso de facturas falsas”*, Coimbra Editora, p. 286 a 288, nota nº 624;

Quanto à questão de os arguidos terem agido sem culpa por não terem meios para pagar, o STJ rejeitou este argumento, considerando que isso não ficou provado, dado que, os arguidos só apresentaram o processo de recuperação da empresa em questão, muito tempo depois de terem utilizado as quantias em causa. Se é certo que a apresentação desse processo faz *“pressupor que não tinha meios para pagar”*³¹⁴, contudo, não será possível concluir-se pela ausência de culpa no momento em que houve a omissão da entrega das quantias devidas .

Outro caso semelhante ao retratado supra, é o Ac. do STJ de 5 de Novembro de 1986³¹⁵; nele os arguidos foram absolvidos do crime de abuso de abuso de confiança fiscal, pelo tribunal de primeira instância (à data o 4º Juízo Correccional de Lisboa), por este considerar que estavam preenchidos os requisitos do art. 36.º nº 1 do C.P, tendo por um lado os arguidos o dever de proceder ao pagamento dos impostos e por outro o dever de pagar os salários, considerando que *“este último dever é superior ao primeiro e que para o próprio Estado é mais gravosa a falência da empresa com todas as suas nefastas consequências”*³¹⁶.

Recorrendo aos ensinamentos do saudoso Professor Eduardo Correia alegou ainda que *“«quando a ordem jurídica exige o cumprimento de vários deveres incompatíveis, não dando ao respectivo destinatário critério de escolha, tem de contentar-se com o cumprimento de qualquer deles»*.

*Ora está provado que os réus não entregaram nos cofres do Estado os valores dos impostos porque, enquanto lhes foi possível, mantiveram a laboração da empresa com a manutenção de cerca de vinte postos de trabalho, sendo certo que o dinheiro em caixa nunca foi suficiente para satisfação dos dois deveres, o pagamento dos impostos e dos salários. Assim sendo a sua conduta não foi ilícita.»*³¹⁷

Porém, este não foi o entendimento do STJ que rejeitou a aplicação do conflito de deveres, fundando-se no argumento de que *“a situação descrita nos autos é perfeitamente natural no campo das actividades económicas e demasiado frequente para ser aceite num quadro de características excepcionais como são aquelas em que*

³¹⁴ *Ibidem*,p.194

³¹⁵ Proc. Nº 38 607, 3ª secção, *In* B.M.J, Nº 361, Dezembro de 1986, p. 374 e ss;

³¹⁶ *Ibidem*, p. 377;

³¹⁷ *Ibidem*,p.377;

o legislador pretendeu moldar todas as figuras que podem funcionar como causas de exclusão da ilicitude e da culpa previstas no Código Penal³¹⁸ [...] e inúmeros empresários deixariam imediatamente de pagar impostos por se encontrarem em situação económica difícil.”³¹⁹

Adiantou ainda, que se estivesse em confronto um interesse pessoal e um patrimonial, dar-se-ia prevalência aos interesses predominantemente pessoais. Porém, entendeu que, no caso *sub judice*, não estava em causa um interesse pessoal, uma vez que não se provou que houvesse situações de “*miséria, fome ou qualquer outro facto que pusessem em grave perigo a vida*”³²⁰ dos trabalhadores e dos seus agregados familiares.

Ora, estando lado a lado dois interesses patrimoniais, considerou que o dever de pagar impostos ao Estado deve prevalecer, “*dada a incumbência, que lhe é cometida, de satisfazer os interesses gerais da comunidade*”³²¹.

Lançou, igualmente, mão do critério das sanções para a aferição do valor superior, mencionando que a não entrega de impostos ao Estado é punido em termos criminais, ao passo que a falta de pagamento de salários não, sendo face a este critério, superior o dever de pagar impostos.³²²

Este argumento das sanções foi, igualmente, mencionado pelo Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 10 de Novembro de 2004³²³, onde esteve em causa um crime de abuso contra a segurança social, invocando os arguidos para justificar a sua omissão de pagamento, o direito de necessidade, enjeitando o T.R.P esta tese, por considerar que não há aqui “*uma superioridade de interesse a salvaguardar*

³¹⁸ Nuno B.M. Lumbrals mostra-se bastante crítico quanto a este argumento, por não considerar que “*as causas de exclusão da ilicitude e da culpa, não obstante o seu carácter excepcional em termos dogmáticos (uma acção típica será ilícita e culposa salvo ocorrência de causa de exclusão), se reconduzam necessariamente a situações de rara ocorrência. No que toca à legítima defesa, sempre que houver um agressor haverá, em princípio, um defendente; por outro lado, face à crescente complexidade do ordenamento jurídico e ao constante proliferar de normas, muitas vezes de sentido contraditório, o conflito de deveres também não será de índole excepcional*”; vide o autor, Ob.Cit., p. 107, nota nº 64. Também Américo Taipa de Carvalho, entende que, quanto muito, estas causas só serão excepção “*em termos estatísticos, que não em termos normativos*”; Vide o autor, “*Direito Penal Parte Geral*”, Volume II, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004, p. 151;

³¹⁹ Ac. do STJ de 5 de Novembro de 1986, in B.M.J, Nº 361, Dezembro de 1986, p.378;

³²⁰ *Ibidem*,p.378

³²¹ *Ibidem*,p.378;

³²² *Ibidem*,p.378;

³²³ In C.J. nº 178, Ano XXIX, Tomo V, Novembro- Dezembro de 2004, p. 209 e ss;

*relativamente ao interesse sacrificado (...) aliás na própria ordem jurídica encontra-se a resposta para a «graduação» dos valores em causa, pois, ao contrário do que acontece com a apropriação das contribuições devidas à segurança social, o não pagamento de salários aos trabalhadores não é crime*³²⁴.

Rejeitou ainda a aplicação do direito de necessidade ao caso, afirmando que, se assim não se entendesse, “*estaria a distorcer-se gravemente as regras do mercado, conhecida que é a forte e por vezes feroz concorrência entre as empresas, que determina que nem todas tenham capacidade ou possam continuar a competir. Deste modo, estaria encontrada a «fórmula» que permitiria que algumas empresas, além de evitarem a perseguição criminal pelos crimes fiscais, usufríssem de inadmissíveis vantagens de concorrência relativamente àquelas que cumprem as suas obrigações*”³²⁵.

Face a este argumento, Fernanda Palma mostra o seu desagrado, dirigindo a sua crítica, especificamente, para o Ac. do STJ de 18 de Junho de 2003³²⁶, defendendo a autora, que quando está em causa o salário dos trabalhadores, a invocação feita pela jurisprudência de interesses como o da livre concorrência em tal ponderação é

³²⁴*Ibidem*, p.210. Neste sentido *vide* ainda Ac. do TRP, Proc. Nº 0543604 de 08/02/2006, Relator: Custódio Silva; Ac. do STJ de 28/02/2002, Proc. Nº 4234/01, 5ª Secção e Ac. do STJ de 08/11/2011, Proc. Nº 2988/01, 5ª Secção. Há doutrina que se manifesta contra este argumento, fundamentando a sua posição no facto de, em determinadas circunstâncias, o não pagamento dos salários ser crime, especificamente, no caso previsto no art. 324.º nº 1 e 3 do Código do Trabalho (doravante C.T). Além do mais, o não pagamento atempado da retribuição é punido a título de contra-ordenação grave, nos termos do art. 278.º nº 4 e 6 do C. *Vide* quanto a isto, SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob. Cit. p. 484 e 485; MENEZES, Assunção Magalhães e FONTES, Tito, “*O conflito de deveres e o abuso de confiança fiscal*”, in Actualidad Jurídica Uría Menéndez/12-2005, acessível em <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1469/documento/art3.pdf?id=2066>, p. 54; LUMBRALES, Nuno, Ob. Cit. p. 108 e 109. Note-se, que nas obras indicadas, aparece a referência a artigos distintos aos que indiquei acima, tal facto, deve-se às sucessivas alterações que o C.T sofreu, sendo que, os artigos que mencionamos supra são onde se encontram, actualmente, as referidas indicações. Também Manuel José Miranda Pedro discorda deste argumento das sanções, considerando-o “*redutor e excessivamente formalista*” e questiona o seguinte: “*Se os salários em atraso são um flagelo, fará sentido não criminalizar um comportamento que, por ser repetido, põe em causa valores fundamentais? Não será este um campo de eleição para as teses preventivas?*”. *Vide* o autor, “*Justificação do facto e exclusão da culpa nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social*”, in Colectânea de textos da parte especial do direito penal 6, AAFDL, 2008 p. 226;

³²⁵ Ac. do T.R.P de 10 de Novembro de 2004 supra citado, p.210. Neste sentido *vide* ainda Ac. do T.R.L de 12 de Julho de 2005, p. 133 e ss, in C.J Nº 185, Ano XXX, Tomo IV, Agosto, Setembro e Outubro de 2005; Ac. do T.R.P, Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão; Ac. do TRP, Proc. Nº 0516360, de 24/05/2006, Relator: Paulo Valério; Ac. do TRP, Proc. Nº 0210289 de 12/03/2003, Relator: Jorge Arcanjo;

³²⁶ Proc. Nº 02P3723;

“totalmente despropositada”³²⁷ , sendo legítimo questionar se “a própria ponderação feita pelos tribunais não é insuficiente ou incorrecta”³²⁸.

A autora criticou, igualmente, o Ac. do T.R.P de 2 de Abril de 2003³²⁹, considerando que os argumentos usados por este para negar a aplicação das causas de exclusão da ilicitude não foram os mais felizes.

O acórdão teve por base um crime de abuso contra a segurança social, onde os arguidos, em contexto de crise empresarial, decidiram com o pouco dinheiro que possuíam, utilizar essas quantias no pagamento da totalidade dos ordenados dos seus trabalhadores, conseqüentemente, não entregando as quantias devidas a título de IRS à segurança social, por não possuírem liquidez que lhes permitisse satisfazer, em simultâneo, os dois deveres.

Os arguidos apelaram à sua absolvição, alegando que a sua conduta estava coberta pelo estado de necessidade justificante; pelo conflito de deveres ou, no mínimo, pelo estado de necessidade desculpante; porém, esse não foi o entendimento do T.R.P, julgando a acção improcedente.

Pode ler-se na sua fundamentação, que *“como é bem evidente, o interesse que os descontos para a segurança social visam prosseguir - de financiamento do sistema para que, naquelas específicas situações de crise, os respectivos beneficiários possam então receber as prestações a que tenham direito - é claramente um interesse geral, da comunidade, do próprio Estado, como Entidade a quem incumbe velar pela sua concretização, interesse irrecusavelmente superior ao do bom e eficaz funcionamento da empresa, do pagamento integral e atempado de ordenados dos seus funcionários e/ou de dívidas aos seus fornecedores, não deixando de se lembrar que, procedimentos como o que aqui se ajuíza, repetidos por cada empresa que se encontrasse em dificuldades financeiras, depressa e inevitavelmente levaria o sistema da segurança social à bancarrota, frustrando o interesse geral e do Estado na existência de um sistema de segurança social eficaz e sustentado.*

³²⁷ A autora, “O princípio da desculpa em Direito Penal”, Almedina, 2005 p. 221, nota nº 137;

³²⁸ *Ibidem*, p.221, nota nº137;

³²⁹ Proc. Nº 0210027;

*Não se enquadra, pois, a situação presente na figura do direito de necessidade, a subsumir no artº 34º do C. Penal.”*³³⁰

Como se vê, o T.R.P recusou a desculpa da acção, baseando-se no argumento do perigo de universalização da conduta proibida³³¹,havendo o perigo da segurança social entrar em bancarrota, caso todos os empresários, em situação económica débil, tivessem a mesma atitude perante esta situação.³³²

Este argumento é, na opinião de Fernanda Palma, a “*plenitude do desprezo pela autonomia da desculpa [...] na desculpa, a pergunta não é sobre se todas as pessoas naquelas circunstâncias podem (isto é, têm o direito de) fazer algo- o que acarretaria sempre uma resposta negativa- mas sim se devem ser desculpadas em função do motivo que as determinou ou do seu estado emotivo [...] na lógica da desculpa, ainda se pode admitir que essas pessoas agem moralmente de acordo com uma perspectiva ético- afectiva que não é desrazoável. Assim se justificará que o julgador resolva de um modo não formal (não especificamente previsto) aqueles casos, se eles forem generalizados e não apenas excepcionais.*”³³³

Na avaliação global feita pela autora, relativamente a estas decisões, levou-a a afirmar, que os tribunais não se têm debruçado sobre o caso concreto e não colocam sequer a hipótese de o agente se deparar com um verdadeiro conflito de deveres insuperável, refugiando-se reiteradamente a jurisprudência na simples hierarquia dos valores.

A jurisprudência não coloca a possibilidade de em causa estar o conflito entre “*o perigo para um bem colectivo e o perigo, ou até o dano, para a situação existencial e*

³³⁰ Acessível em www.dgsi.pt

³³¹ Manuel José Miranda Pedro reputa este argumento de “*insuficiente e ilusório*”; insuficiente porque já há muitos anos que os tribunais vêm se debruçando sobre este tipo de criminalidade e os agentes ainda não interiorizaram que este tipo de desculpa que vêm invocando não procede e é ilusório, na medida em que, tal como se vem afirmando na doutrina, o facto de não se punir alguém por se concluir que ao facto se encontra excluída a ilicitude ou a culpa do seu agente, não significa que o nosso ordenamento jurídico aceite a conduta, mas sim, que nos termos em que foi praticada não será merecedora de pena, questionando o autor o seguinte: “*Quantos anos mais serão precisos para a pedagogia judicial surtir efeito? Não me engano se disser pelo menos setenta vezes dez. E porquê? Porque a culpa tem um pouco de tudo mas muito pouco de simbólico.*” Vide o autor, Ob. Cit. p. 222;

³³² Fernanda Palma critica este argumento, questionando o seguinte: “*até onde levaria um generalizado não pagamento de salários por causa de uma generalizada situação de falência de empresas em condições semelhantes. Não levaria, também, a própria Segurança Social à bancarrota?*”; vide a autora, Ob. Cit. p. 222, nota nº 138;

³³³ *Ibidem*,p.222;

familiar de muitos trabalhadores”³³⁴, pois se assim o ponderasse, “*poder-se-ia travar tal discussão*”³³⁵.

De opinião oposta, concordando com o rumo tomado por este Ac. do T.R.P, temos João Curado Neves, entendendo que este é um tipo de situações “*que transcende a simples apreciação da justiça do caso*”³³⁶. O autor adere à tese de *Jakobs*³³⁷ onde se defende que não será possível isentar de pena um comportamento que é frequente, não podendo funcionar aqui a desculpa, de outro modo, estaria a permitir-se comportamentos que a ordem jurídica repudia.

É opinião de João Curado Neves, que “*caso se considerasse, por exemplo, que a perturbação anti-social da personalidade só por si leva à incapacidade de culpa o direito ficaria privado de meios para impedir um volume pronunciado de crimes, incluindo alguns dos mais graves e mais necessitados de prevenção. Esta ideia vale também para o âmbito de inexigibilidade. Se se entendesse, por exemplo, que o simples facto de ter fome desculpa o furto de alimentos alheios (uma barra de chocolate num supermercado, o prato que acaba de ser servido ao cliente de um restaurante), seria necessária uma autêntica revolução no modo de expor e vender alimentos. O mesmo vale para a generalidade das formas de criminalidade.*”³³⁸

Salientou, igualmente, os possíveis efeitos que uma decisão ao nível da culpa poderá ter na conduta futura dos indivíduos, muito embora, sejam as regras sobre a ilicitude que determinam o que é proibido.

³³⁴ *Ibidem*, p. 221, nota nº 137;

³³⁵ *Ibidem*, p.221, nota nº 137;

³³⁶ NEVES, João Curado, “*A problemática da culpa nos crimes passionais*”, Coimbra Editora, 2008, p. 670;

³³⁷ Entre nós, são apontadas críticas à concepção funcionalista- sistemática da culpabilidade defendida pela escola de *Günther Jakobs*, nomeadamente, por Augusto Silva Dias, entendendo o autor que esta concepção sofre de dois vícios; um deles é o défice de individualização na determinação do sujeito da culpa e o de “*cair a imputação numa «falácia normativista*”, aliás esta última crítica também é apontada por *Roxin, Puppe e Schünemann*, considerando estes autores, que nesta concepção as categorias do crime sofrem de uma excessiva normatização ,o que acaba por ignorar a realidade delitiva. Para Augusto Silva Dias esta concepção viola, igualmente, a dignidade da pessoa humana, fundamentando a sua posição, com o facto de a punibilidade do agente não ficar dependente nem condicionada pelas “*circunstâncias que tenham a ver com a sua identidade social, mas baseia-se sobremaneira nas necessidades de estabilização ou de auto confirmação do sistema social*”; vide o autor, “*«Delicta in se» e «Delicta mere Prohibita»*, uma análise das Descontinuidades do Ilícito Penal Moderno à Luz da Reconstrução de uma Distinção Clássica”, Coimbra Editora, 2008, p. 740 e 741;

³³⁸ NEVES, João Curado, Ob. Cit. p. 671;

Indicou a importância que as decisões dos tribunais têm, por traduzirem na prática, o que está disposto na lei, sendo deste modo, um elemento que permitirá à comunidade jurídica entender melhor o nosso direito.

Numa decisão jurídica decide-se o que o agente pode ou não fazer e sendo a decisão tomada num determinado rumo, devido às circunstâncias que envolveram o facto, será na opinião do autor, legítimo concluir, que sempre que se repitam essas circunstâncias, os tribunais irão enveredar, igualmente, por aquele caminho, tendo estas decisões o efeito de formar convicções do que é criminoso ou não.

Porém, refere que o mesmo não acontecerá quando uma determinada decisão seja orientada não pelas circunstâncias com que foi praticado o ilícito, mas sim, tendo em conta as “emoções e razões na origem da conduta individual do agente concreto”³³⁹, embora admita que seja difícil esta distinção e particularmente, no tipo de crime em análise.

O autor acusa Fernanda Palma de identificar estes casos através das circunstâncias (o facto de a empresa não ter liquidez para pagar aos trabalhadores) e não pela situação psíquica do agente aquando a prática do facto³⁴⁰, sendo que, para o mesmo, o caso só poderá ser discutido tendo por base o propósito do agente e dá-nos conta de dois casos que foram apresentados por *Freudenthal*, estabelecendo João Curado Neves, o paralelo entre estes casos e o tipo legal do abuso de confiança contra a segurança social.

Chamou à colação, o exemplo do caixeiro- viajante que fazia desfalques para com esse dinheiro comprar roupas novas para se apresentar aos potenciais clientes a fim de os cativar; já o segundo caso diz respeito a um pároco que falsificava a data de nascimento dos filhos dos mineiros cujo nascimento se desse a um dia não útil, para que assim pudessem gozar de um dia de feriado que era concedido a quem nascesse em dia útil.

Na opinião do autor, muito embora, o motivo do caixeiro-viajante seja compreensível (o desejo de obter rendimentos dignos), tal foi levado a cabo por um meio que não é legítimo, não fazendo sentido “*que a lei penal deixasse impune um*

³³⁹ *Ibidem*,p.672;

³⁴⁰ *Ibidem*,p.672;

*comportamento que, quando repetido, poria em causa um sector importante da actividade económica- e que seria certamente muito repetido, quando se soubesse que os tribunais não puniam aqueles que tivessem tal conduta. Não seria certamente a informação de que o acto não era punido por via da exclusão da culpa, continuando a ser ilícito, que demoveria um número importante dos candidatos a abusadores de confiança.”*³⁴¹

O resultado que se visa atingir, tanto no caso do caixeiro- viajante, como no do empresário que utiliza o dinheiro que reteve e que deveria entregar a título de impostos, optando por o utilizar para pagar salários, é contrário ao direito (o de se pretender obter um benefício à custa de património alheio), referindo o autor que, muito embora, esteja subjacente a estes actos interesses deploráveis, como o caso dos trabalhadores estarem em eminência de perderem o seu emprego e a sua retribuição ou não terem os meios necessários para exercerem o seu trabalho de forma condigna, tais interesses, não são salvaguardados pelo estado de necessidade, dado que, este tem por fim salvaguardar um estado de coisas que ele mesmo promove, mas que são postas em causa por circunstância excepcionais, facto que não se verifica nos casos em apreço.

A crise empresarial é uma situação normal e está inerente ao risco empresarial, “é normal que há empresas que vão à falência; o direito contém um conjunto de regras que indicam o que fazer nesta situação”³⁴², não podendo, sem mais, o empresário preferir pagar os salários aos trabalhadores em detrimento da entrega ao Estado das quantias retidas pois , deste modo, violar-se-iam as regras do concurso de credores.

Para João Curado Neves, aquilo a que os empresários denominam de perigo, é apenas o resultado da aplicação de certas normas jurídicas; situação diferente, ocorrerá se o perigo resultar de um evento natural ou de uma atitude indevida de terceiro³⁴³, sendo de admitir, somente neste caso, que se aplique o estado de necessidade desculpante.³⁴⁴

³⁴¹ *Ibidem*,p.673;

³⁴² *Ibidem*,p.674;

³⁴³ Teresa Serra e Cláudia Amorim questionam se não deverá ser entendido como acto indevido de terceiro o facto de uma entidade pública se encontrar em mora no pagamento da sua dívida para com um empresário e este último, por falta de liquidez, seja obrigado a incumprir os seus deveres fiscais. Para as autoras, nestes casos, não se poderá dizer que foi o agente que causou o perigo; *vide* as autoras, Ob. Cit. p. 490;

³⁴⁴ O autor, Ob.Cit.p.674 e 675;

O T.R.G no Ac. datado de 11 de Novembro de 2002³⁴⁵ pronunciou-se sobre um caso em que os arguidos foram acusados pelo crime de abuso de confiança contra a segurança social, tendo sido praticado o crime num quadro de circunstâncias iguais às que estamos a tratar.

A defesa alegou que o facto encontrava-se justificado por força do conflito de deveres; porém o T.R.G. não sufragou esse entendimento, por considerar que em causa não estava um interesse alheio, mas sim próprio, apoiando-se para a defesa desta sua posição no Ac. do STJ de 8 de Novembro de 2001³⁴⁶, onde foi defendido, que um caso destes não estará coberto pelo art. 36.º do C.P, dado que, o mesmo salvaguarda interesses próprios e para efeitos do art. 36.º do C.P os deveres em conflito terão de ser, necessariamente, deveres para com os outros.

Quando o empregador paga salários, encargos e fornecimentos, está a satisfazer, primordialmente, um interesse próprio, que é o da continuação do negócio; só em segunda linha, é que se protege os interesses dos colaboradores.

*“Daí que esteja excluída a possibilidade de «conflito de deveres» já que um dos deveres pretensamente conflitantes, afinal o mais elevado, não é alheio, antes do arguido e para consigo próprio: em suma pagar a quem deve para assegurar o funcionamento do negócio.”*³⁴⁷

Apesar de neste acórdão, o T.R.G negar que esta situação esteja coberta pelo conflito de deveres, admite, porém, que o facto de os arguidos terem utilizado as quantias para pagar salários e não *“para fins estritamente pessoais”*³⁴⁸ seja tido em conta para efeitos de atenuação da pena.

³⁴⁵ In C.J, Ano XXVII, 2002, Tomo V;

³⁴⁶Proc. Nº 2988/01, da 5ª secção, Relator: Pereira Madeira, acessível em: <http://www.stj.pt/ficheiros/jurisp-sumarios/criminal/criminal2001.pdf>, p. 296 e 297.

No mesmo sentido, vide o Ac. do STJ, Proc. Nº 01P2448 de 13/12/2001; Ac. do T.R.P, Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão;

³⁴⁷ *Ibidem*, p.196, ponto II a IV. No mesmo sentido vide: Ac. do T.R.P, Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão; Ac. Do TRP, Proc. Nº 0516360, de 24/05/2006, Relator: Paulo Valério; Ac. do TRP, Proc. Nº 0543604 de 08/02/2006, Relator Custódio Silva; Ac. do STJ, Proc. Nº 01P2448, de 13/12/2001.

Assunção Magalhães e Menezes e Tito Arantes Fontes criticam este argumento por defenderem que *“quando um devedor opta pelo cumprimento do dever de pagar o trabalho prestado, o mesmo encontra-se a prosseguir um interesse muito superior ao interesse próprio, o da existência humana”*. Vide os autores, Ob. Cit. P. 58;

³⁴⁸Ac. do T.R.G de 11 de Novembro de 2002, In C.J, Ano XXVII, 2002, Tomo V, p.286. Também o Ac. do T.R.P no Proc. Nº 6651/08.8TAVNG.P1 (de 20/06/2012, Relatora: Maria Leonor Esteves), apesar de

Outro argumento avançado pela jurisprudência para negar o conflito de deveres é o facto de não se aceitar que “*uma norma ou princípio da ordem jurídica possa excluir a **ilicitude** dos comportamentos provados*”³⁴⁹, pois se analisarmos bem a situação, o que está em causa, não é a opção do empregador querer com o seu património pagar aos fornecedores e trabalhadores, mas sim, pagar aos trabalhadores “*com dinheiro que não lhe pertencia, do qual era depositário e que tinha de entregar a estas entidades*”³⁵⁰ (leia-se à Segurança Social e às Finanças).

Não é compreensível que os arguidos disponham de património que não lhes pertence e do qual são temporariamente depositários para dar preferência no pagamento a certos credores com o fim de garantirem a continuidade da laboração da empresa.³⁵¹ Face a este facto, nem é necessário, segundo a opinião desta jurisprudência, descortinar qual o bem jurídico protegido no crime de abuso de confiança fiscal, já que “*estamos perante a apropriação de um bem que se sabe ser alheio, o que não é permitido pela ordem jurídica. É esta que estabelece a “graduação” dos valores em causa e não os Tribunais perante as concretas situações*”³⁵².

Na fundamentação de alguma jurisprudência “*ninguém pode pagar as suas dívidas usando sem autorização dinheiro que é dos outros*”³⁵³, tal facto, fará com que caia por terra a admissibilidade do direito de necessidade.

Também tem-se rejeitado a aplicação do estado de necessidade desculpante por, alegadamente, não se vislumbrar “*factualidade assente que se traduza num «perigo actual» quer para interesses do agente, quer de terceiros, designadamente, dos*

negar a aplicação de qualquer tipo de causa de exclusão da ilicitude, entendeu que, tendo em conta os motivos que motivaram o facto, tais devem ser tidos em conta para efeitos de aplicação do art. 71.º n.º 2 alín. c) do C.P., “*pois é de toda a justiça que se confira tratamento diferenciado ao agente que utiliza a prestação tributária ou contributiva para prover ao cumprimento dos deveres sociais e/ contratual da sua empresa por contraponto àquele que as desvia para satisfazer necessidades de natureza egoísta.*”;

³⁴⁹ Ac. do T.R.P, Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão;

³⁵⁰ *Ibidem*. Ainda neste sentido vide Ac. do TRP, Proc. Nº 0210289 de 12/03/2003, Relator: Jorge Arcanjo;

³⁵¹ Em igual sentido: Ac. do T.R.G de 11 de Novembro de 2002, in C.J, Ano XXVII, Tomo V, 2002;

³⁵² Ac. do T.R.P, Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15/05/2013, Relator: Elsa Paixão;

³⁵³ Ac. do T.R.P de 10 de Novembro de 2004, in C.J, Nº 178, Ano XXIX, Tomo V, Novembro e Dezembro de 2004;

*trabalhadores e seus fornecedores a quem os vencimentos foram pagos ou os correspondentes créditos*³⁵⁴.

Há alguma jurisprudência que admite que o interesse “*no funcionamento de uma empresa corresponde a um interesse jurídico*”³⁵⁵ e que “*o seu encerramento tem de ser visto como um perigo actual para esse mesmo interesse jurídico*”³⁵⁶, embora acabem por não aceitar a admissibilidade da causa de justificação do estado de necessidade desculpante, por não aceitarem “*tendo presente, obviamente, o quadro de facto disponibilizado como assente; mas, até mesmo, como princípio*”³⁵⁷ que a actuação em causa “*possa ser vista como a única com potencialidade ou capacidade para afastar esse perigo*”³⁵⁸.

Face à invocação da causa de exclusão da ilicitude presente no art. 31.º n.º 1 do C.P e que tem por base o princípio da unidade da ordem jurídica, a jurisprudência também tem enveredado pela sua não admissibilidade, considerando que “*não se pode dizer que essa precisa conduta seja lícita ou apareça legitimada perante qualquer outro ramo do direito, e isto porque, se diz com palmar evidência, assegurar o giro económico normal de uma empresa (o que é, naturalmente, lícito) jamais podia ser feito “à custa”, digamos assim, de quantias alheias, do credor tributário*”³⁵⁹.

Encontramos, contudo, na nossa jurisprudência um acórdão, já transitado em julgado, a que alguma doutrina tem designado por inédito³⁶⁰; referimo-nos ao Ac. do 2º Juízo Criminal do Tribunal da Comarca de Santarém, datado de 22 de Novembro de 2006³⁶¹, onde o arguido foi absolvido por se entender que a sua acção se encontrava coberta pelo direito de necessidade.

O arguido foi indiciado por quatro crimes de abuso de confiança fiscal por possuir um negócio e não entregar o IVA a que estava obrigado, provando-se que tal

³⁵⁴ Ac. do T.R.P, Proc. Nº 0714688, de 30/01/2008, Relator: Jorge França, respeitante a um crime de abuso de confiança contra a segurança social, mas que vale para o nosso tema, *mutatis mutandi*, as mesmas considerações;

³⁵⁵ Ac. do TRP, Proc. Nº 0543604, de 08/02/2006, Relator: Custódio Silva;

³⁵⁶ *Ibidem*;

³⁵⁷ *Ibidem*;

³⁵⁸ *Ibidem*;

³⁵⁹ Ac. do TRP, Proc. Nº 0543604, de 08/02/2006, Relator: Custódio Silva;

³⁶⁰ Adjectivando-o desta forma temos SILVA, Isabel Marques da, Ob. Cit. p. 220, nota nº 638 e SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob. Cit. p. 480, nota nº 39;

³⁶¹ Proc. Nº 59/05.4DSTR, Acessível em: www.verbojuridico.com;

omissão de entrega se deveu ao facto de o arguido, à data, ter perdido parte dos seus bens num incêndio; padecer de uma doença; o seu filho ficar incapacitado para o trabalho e, por último, a sua esposa se defrontar com uma situação de desemprego.

No período de 1999 a 2005, o arguido devido aos factos mencionados supra, vivenciou graves dificuldades na manutenção da sua actividade profissional e, conseqüentemente, dificuldades em suportar as despesas familiares, pelo que, recorreu ao valor do IVA que havia retido, empregando-o em alguns investimentos e na liquidação parcial de alguns empréstimos bancários.

Ficou, igualmente, provado nos autos, que caso o arguido não utilizasse essas quantias para os fins mencionados, este não teria conseguido manter a sua empresa a laborar, nem teria conseguido suportar os encargos familiares que, devido ao circunstancialismo vivenciado, só sobre este recaíam.

O Tribunal da Comarca de Santarém considerou que o caso se encontrava coberto pelo direito de necessidade, pois houve um perigo actual, eminente, que não foi criado pelo agente e que o meio de que se socorreu para o afastar foi adequado; que esse perigo recaiu sobre bens jurídicos pessoais e que, no caso, deveria prevalecer sobre as obrigações fiscais revestidas de natureza patrimonial.

Considerou ainda, que o arguido deu cumprimento aos deveres conjugais de assistência e de cooperação previstos no art. 1674.º, 1675.º nº 1, 1676.º nº 1, todos do C.C, sendo razoável impor ao Estado o sacrifício do seu interesse face ao valor e natureza dos interesses (a dignidade da pessoa humana e a subsistência económica daquele agregado familiar, traduzindo-se na integridade pessoal e familiar) que estavam aqui em jogo; devendo se entender ética e penalmente exigível que o Estado ao se assumir um Estado de direito e democrático, suporte o sacrifício, realçando que se trata apenas, de um sacrifício temporário, podendo (*rectius*, devendo nos termos do art. 148.º e ss do C.P.P.T) o Estado lançar mão do processo de execução fiscal para cobrança do crédito no seu património.

Valorizou-se o facto de o arguido ter optado por manter a laboração da empresa, ao invés, de se tornar um “*subsídio- dependente*”, pois tudo indicava que, caso o arguido perdesse esse emprego, dificilmente se reintegraria no mercado de trabalho dada a sua idade e habilitações literárias.

Considerou-se ainda, que face ao facto de ao arguido, nem sequer, ser-lhe permitido, por lei, negociar o pagamento fraccionado da dívida³⁶², mesmo que estejamos em sede de execução fiscal³⁶³, outra atitude não poderia este ter adoptado, chegando mesmo a afirmar-se na sentença, que o arguido fez mais do que lhe era exigível ao contrair empréstimos à custa do seu património arruinado.

11.O Estado da Questão na Doutrina

Para Susana Aires de Sousa, no que concerne às causas de exclusão da ilicitude e da culpa, neste campo de matéria, valerão os princípios gerais³⁶⁴, defendendo que não deverá o facto estar justificado por via do conflito de deveres, porque o que está em causa, no caso de um empresário deixar de entregar ao Fisco as quantias retidas a título de impostos, para com as mesmas, pagar os salários, não é um verdadeiro conflito de deveres, mas sim, *“uma colisão de interesses a resolver por via do estado de necessidade justificante”*³⁶⁵.

Para que haja a aplicação do regime do conflito de deveres, deverá estar em causa dois deveres de acção e, é seu entendimento, que aqui há um confronto entre um dever de acção, correspondente ao dever de pagar os salários e um dever de omissão, respeitante ao dever que o substituto tributário tem de não se apropriar dos valores patrimoniais que lhe foram confiados, não se devendo confundir o património do substituto com o património do Estado, concluindo assim que *“o dever que recai sobre o agente não é o dever de pagar os seus impostos, mas a imposição legal de não se apropriar das quantias por si deduzidas e de as entregar ao Estado”*³⁶⁶.

Para si, a via mais adequada para resolver a questão, é o estado de necessidade justificante ou o estado de necessidade desculpante, embora admita, que dificilmente se preencherão os requisitos exigidos por cada uma destas causas de exclusão da ilicitude e da culpa, pois *“será difícil provar que a situação não foi*

³⁶² Art. 42.º nº 2 da LGT;

³⁶³ Art. 196.º nº 2 do C.P.P.T;

³⁶⁴ A autora, *“Os Crimes Fiscais...”*, p.133;

³⁶⁵ *Ibidem*, p.135

³⁶⁶ *Ibidem*, p.135;

*voluntariamente criada pelo agente (artigo 34.º, alínea a)*³⁶⁷ e ainda “*mais complexo se torna demonstrar que há uma sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado (artigo 34.º, alínea b)*”³⁶⁸.

No que toca ao estado de necessidade desculpante (art. 35.º do C.P), considera que dificilmente procederá, dada a dificuldade de se provar que há “*um perigo actual para os bens jurídicos delimitados naquela norma*”³⁶⁹.

Defende por último, a possibilidade de recorrermos ao regime do art. 35.º nº 2 do C.P, “*tendo em conta que o pagamento dos salários e a laboração das empresas são os interesses imediatamente salvaguardados pelo substituto, e que estes por sua vez, são interesses juridicamente relevantes*”³⁷⁰ e sendo que, “*na verdade, o desvalor da conduta do substituto que incorre na prática de um crime de Abuso de Confiança fiscal para salvaguardar aqueles interesses é menor do que o desvalor daquele que pretende unicamente enriquecer às custas do Estado*”³⁷¹; face ao exposto, a autora defende que poderá haver uma atenuação especial ou uma dispensa de pena.

Por sua vez, Carlos Augusto Rodrigues considera que não deverá ser admitida neste tipo de crime qualquer tipo de causa de justificação da ilicitude ou causa de exclusão da culpa, não se devendo abrir qualquer tipo de brechas.

Baseia-se no argumento de que, “*se se pudesse admitir tal situação, isto conduziria a que o fiel depositário da prestação dispusesse de dinheiros públicos-pagos pelos cidadãos que cumpriram a sua obrigação constitucional de contribuir para o Estado Social-, ou seja, aquele detentor temporário deixava de ser um fiel depositário legal e passava a utilizar, em proveito próprio (sabendo-se lá com que critérios), os tributos pertença da comunidade organizada e representada pelo Estado*”³⁷².

O autor não se deixa convencer pelo argumento de que esse montante tenha sido utilizado para resolver dramas sociais pois, é sua opinião, que a existirem esses

³⁶⁷ *Ibidem*, p.133;

³⁶⁸ *Ibidem*, p.133;

³⁶⁹ *Ibidem*, p.135;

³⁷⁰ *Ibidem*, p.135;

³⁷¹ *Ibidem*, p.135;

³⁷² O autor, Ob. Cit., p. 18;

dramas, a sua resolução caberá ao próprio Estado Social “a quem afinal se destinam os impostos, e não a qualquer um de nós enquanto mero depositário dos tributos”³⁷³.

Já Nuno B.M. Lumbrales é apologista de que, a existir algum fundamento para que se aplique uma causa de exclusão da ilicitude, a eleita deverá ser o conflito de deveres e não o estado de necessidade, por considerar que a nossa Constituição não dá preferência a nenhum dos valores aqui em confronto e que esta, por si só, não nos dá uma resposta inequívoca sobre a qual dos valores se deverá dar prevalência.

Face ao argumento da jurisprudência de que o dever de entregar ao Fisco os impostos retidos é superior ao dever de pagar os salários pelo facto de a sua falta ser punida a título penal, Nuno Lumbrales chamou a atenção para o facto da antiga Lei dos salários em atraso³⁷⁴, no seu art. 13.º nº 1³⁷⁵, previa que as entidades patronais que tivessem em dívida salários não poderiam realizar os actos previstos nas suas alíneas e caso houvesse incumprimento desta proibição, o nº 3 do art. 13.º da citada lei punia a entidade empregadora com uma pena que podia atingir os 3 anos de prisão, se pena mais grave não coubesse à situação.

Referiu ainda, que na ponderação destes valores, não poderá ser posto de lado as regras de graduação de créditos onde, em vários locais, o nosso legislador deu preferência ao pagamento dos créditos salariais, dotando estes de privilégios creditórios (mobiliário geral e imobiliário geral), gozando os restantes créditos laborais de privilégios mobiliários gerais ao abrigo do art. 737.º nº1 alín. d) do C.C, sendo de concluir que, neste campo, há um regime mais favorável para os créditos salariais do que o que foi atribuído por lei para os créditos tributários.

Porém, Nuno Lumbrales refere que estas considerações não podem ser tidas, sem mais, aqui. Este regime pressupõe que “*todos os créditos ponderados incidem*

³⁷³ *Ibidem*, p.18. Face a esta posição, Manuel José Miranda Pedro questiona como é que irá o Estado solucionar estes dramas sociais, questionando se deverá se proceder “ao aumento dos impostos para permitir a injeção de capital público nas empresas em situação económica difícil? Alarga-se o leque dos subsídios sociais?”. Acrescenta que, quem assim pense, não tem em conta o facto de o Estado não receber mais impostos das empresas que entram em falência e ainda haver a agravante de este suportar outro tipo de despesas com subsídios de desemprego, rendimento mínimo e outro tipo de prestações sociais; vide o autor, Ob. Cit. p. 225;

³⁷⁴ Lei nº 17/86 de 14 de Junho;

³⁷⁵ Note-se que o texto deste autor foi escrito em 2003, entretanto esta lei foi revogada pela Lei nº 99/2003 de 27 de Agosto, sendo que o art. 13.º nº 1 da lei anterior corresponde, actualmente, ao art. 21.º nº 2 alínea e);

*sobre o mesmo património. Parece por isso abusiva uma transposição directa da lógica e da valoração positivadas a propósito da graduação de créditos para o âmbito da questão que aqui analisamos.*³⁷⁶

Se através destas disposições, dentro do circunstancialismo referido, vemos que o Estado admite ser preterido no pagamento dos seus créditos (pressupondo, frise-se, que se trata do destino a dar ao património do devedor), apesar disso, não podemos a partir daqui concluir que também estará legitimada ao substituto o pagamento das suas dívidas com o património que pertence ao Estado, pelo que, baseando-se neste facto, o autor nega que se possa aceitar a aplicação do conflito de deveres ou estado de necessidade como causa de exclusão da ilicitude desta conduta.

Referiu também, que mesmo que assim não se entenda, terá sempre de haver o limite implícito de o âmbito de aplicação destas causas de justificação da ilicitude estar circunscrito *“aos valores efectivamente entregues aos trabalhadores, a título de remuneração, no período em causa (...) não bastaria ao agente demonstrar que lhe não era possível, simultaneamente, entregar atempadamente ao Fisco as quantias correspondentes às receitas tributárias retidas e/ ou repercutidas e pagar os salários aos seus trabalhadores para conseguir obter absolvição fundada em conflito de deveres. Seria ainda necessário que, pagos os trabalhadores, lhe fosse impossível fazer qualquer entrega ao Fisco, ainda que parcial, nos 90 dias seguintes ao termo do prazo legalmente estabelecido para a entrega dessas receitas ao credor tributário.”*³⁷⁷

E a efectivamente admitir-se, só poderia se encontrar coberto pelo conflito de deveres o pagamento de salários, *“toda a restante liquidez da empresa, a existir, teria que ser afecta à imediata entrega ao Fisco, ainda que parcial, das receitas tributárias em poder da empresa, sob pena de se verificar a prática do crime de abuso de confiança fiscal.”*³⁷⁸

Quanto ao estado de necessidade desculpante, Nuno Lumbrales defende que, regra geral, não deverá ser aplicado porque para que procedesse, teria de ser inexigível

³⁷⁶ O autor, Ob. Cit. p. 110;

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 111. Já para Manuel Miranda Pedro os fundamentos fácticos que estarão na base de alguma causa de justificação da ilicitude ou de exclusão da culpa deverão existir até à consumação do crime. Caso seja posterior à consumação, *“não destruirão retroactivamente a ilicitude ou a culpabilidade”*, vide, o autor, Ob. Cit., p. 211, nota nº 6;

³⁷⁸ *Ibidem*, p. 111;

ao agente um comportamento diferente (art. 35.º nº1, in fine do C.P), para além de se ter de verificar os demais requisitos do art. 35.º nº 1 do C.P.

Na sua opinião, é exigível ao agente um comportamento diferente, aliás, refere que recai sobre o agente o dever de se apresentar à insolvência quando se veja impossibilitado de cumprir as suas obrigações, sendo punido criminalmente, através do disposto nos artigos 227.º e 228.º do C.P, quem não o faça encontrando-se nestas circunstâncias.

Quanto à aplicação do art. 35.º nº 2 do C.P, entende ser admissível pelas mesmas razões invocadas por Susana Aires de Sousa, as quais indicamos supra.³⁷⁹

Isabel Marques da Silva também partilha o entendimento de que nesta situação não se verificam os requisitos exigidos pelas causas de justificação, considerando correcta a posição que a jurisprudência tem tomado, contudo, não aceita que a jurisprudência lance mão na fundamentação dos seus acórdãos de “*afirmações desumanas e quase ofensivas da dignidade humana das pessoas*”³⁸⁰, dirigindo esta crítica, especificamente, para o Ac. do STJ de 15 de Janeiro de 1997, que já tivemos oportunidade de analisar.

Paulo Marques partilha o entendimento da inaplicabilidade de qualquer causa de justificação, pugnando contra o conflito de deveres com o argumento de que vigora no nosso sistema tributário o princípio da irrenunciabilidade do crédito tributário e tendo as prestações tributárias carácter coactivo, sempre que haja incumprimento, instaurar-se-á, necessariamente, um processo de execução fiscal (Art. 148.º ss do C.P.P.T).

Alega ainda, que o particular, enquanto fiel depositário de quantias que pertencem ao Estado, não pode dispor desse dinheiro, caso contrário, gozaria de prerrogativas que nem às autoridades tributárias compete, dado que, à A.T não é facultada sequer a possibilidade de conceder moratórias ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos legalmente previstos, havendo lugar a responsabilidade tributária subsidiária³⁸¹, nos casos em que a A.T de forma dolosa e fora dos casos legalmente admitidos conceda moratórias ou suspenda a execução fiscal.³⁸²

³⁷⁹ *Ibidem*, p.112;

³⁸⁰ SILVA, Isabel Marques da, Ob. Cit, p. 222 e 223;

³⁸¹ Art. 85.º nº 3 do C.P.P.T e art. 36.º nº 3 da LGT;

³⁸² MARQUES, Paulo, “*Crime de Abuso...*”, p. 68 e 69;

Quanto ao estado de necessidade desculpante, opta pela sua rejeição, considerando que tal causa só poderia proceder “*se esta situação não tivesse sido causada pelo agente do facto necessário, o que não é o caso, uma vez que o contribuinte em regra é alertado previamente pela Administração Fiscal diversas vezes, revestindo a falta de entrega de prestação tributária carácter doloso não raras vezes reiterado.*”³⁸³

Por sua vez, Augusto Silva Dias é defensor da procedência do conflito de deveres como causa justificativa, referindo que na actual conjuntura económica é-nos lícito afirmar que se cumpriu um dever legal de igual ou superior dignidade, face ao dever sacrificado.

Para que proceda o conflito de deveres, deverá se comprovar que o agente se encontrava impossibilitado de cumprir, simultaneamente, os dois deveres jurídicos; para essa comprovação é exigível que:

- a) A empresa não consiga mensalmente rendimentos que lhe permitam suportar o pagamento dos salários e a retenção das prestações devidas ao fisco e, portanto, que possibilitem o cumprimento de todas as obrigações concorrentes;
- b) Essa situação se verifique sempre no momento em que aquelas obrigações deviam ser satisfeitas;
- c) As prestações retidas sejam utilizadas, total ou parcialmente, no pagamento de salários aos trabalhadores, admitindo-se que uma parte possa ser investida na aquisição de equipamentos e matérias prima e, assim, simultaneamente, no auto perseveração da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores, valores estes que precedem e sustentam o dever de pagamento dos salários.³⁸⁴

³⁸³ *Ibidem*, p.74;

³⁸⁴ DIAS, Augusto Silva, “*Crimes e contra-ordenações Fiscais*”, in: Direito Penal Económico e Europeu, Textos doutrinários, Volume II, IDPEE da Faculdade de Direito de Coimbra, 1999, p. 462 e 463. Este autor, noutra sede, fez referência a uma decisão do BGH de 13 de Março de 1975, em que se colocou a questão de saber se teria aplicação o direito de necessidade respeitante ao art. 34 do StGB (correspondente ao nosso art. 34.º do C.P) num caso em que uma empresa de rolas emitiu para a atmosfera gases, provocando à população diferentes efeitos na saúde, entre os quais, inflamações oculares e respiratórias, dores de cabeça, insónias e náuseas. O responsável pela empresa tentou travar tal desastre ambiental junto das entidades competentes, mas sem sucesso. Decidiu assim, continuar a

Assunção Magalhães e Menezes e Tito Arantes Fontes também advogam a aplicação do conflito de deveres nestes casos e criticam as decisões da nossa jurisprudência, por entenderem que esta faz “*uma protecção cega e obstinada do tesouro público*”³⁸⁵ e que é injustificável que “*verificando-se as circunstâncias, de facto e de direito, previstas no artigo 36.º, não seja o mesmo aplicado. Ou seja, nada justifica que o Direito Penal Tributário possa prescindir de lei e, assim, da aplicação das causas de justificação previstas no Código Penal, como parece ser o entendimento adoptado pela Jurisprudência portuguesa existente até ao momento. Verificadas que se encontrem as condições que, em qualquer outro domínio conduziram à aplicação da disciplina do conflito de deveres e, conseqüentemente, à exclusão da ilicitude que adviria do incumprimento de um dever jurídico, nada obsta, antes impõe, à consideração de que a ordem jurídica considerada na sua globalidade aprova aquela conduta, não devendo a mesma ser sancionada.*”³⁸⁶

Defendem que não poderá se dar o mesmo tratamento a uma situação em que o agente se apropria das quantias pertencentes ao Estado para as empregar no pagamento de salários e outra em que o agente se apropria destas para necessidades próprias.

São situações distintas e que devem ser tratadas diferentemente, não devendo esta diferenciação de tratamento ser feita, apenas, para efeitos de medida de pena.³⁸⁷

Para fundamentarem a sua posição, argumentam que a C.R.P protege os dois bens em questão, tutelando no art. 103.º e 104.º o dever de pagar impostos,

laborar para que se mantivesse os postos de trabalho de 500 trabalhadores. Perante o argumento da manutenção dos postos de trabalho, o BGH entendeu que a “*«manutenção do emprego e a conservação dos postos de trabalho pode ser um bem jurídico no sentido do par.34 do StGB»*”, havendo um perigo actual e não removível de outro modo e que ,neste caso, o único meio de proteger esse bem seria a continuidade da produção. Embora, após a ponderação dos interesses em conflito, tenha decidido que não seria justificável colocar em perigo a saúde dos moradores daquela localidade, mesmo que, o fito fosse afastar o perigo de perda dos postos de trabalho. O autor, ao dar-nos conta desta decisão, quis chamar a nossa atenção para o facto de o BGH, apesar de no caso estar perante um bem jurídico supra individual, ainda assim, não descortinou, sem mais, a aplicação do direito de necessidade a esta situação, concluindo que “*tudo se decide, em última instância, em sede de ponderação de interesses*”. Vide o autor, “*Direitos do ambiente e à qualidade dos bens de consumo*”, in Jornadas de homenagem ao Prof. Dr. Cavaleiro de Ferreira, Lisboa, 1995,p. 200 e 201;

³⁸⁵ MENEZES, Assunção Magalhães e FONTES, Tito Arantes, Ob. Cit. p.46;

³⁸⁶ *Ibidem*.p.53;

³⁸⁷ Criticam também o facto de ser ainda muito pouca a Jurisprudência que tem em conta esta circunstância para efeitos de aplicação de atenuação de pena, vide os autores, Ob. Cit. p. 53;

constituindo este dever uma obrigação pública e no seu art. 59.º tutela o direito fundamental à retribuição do trabalho.

Embora, este último, esteja integrado nos «direitos económicos, sociais e culturais», os autores chamaram à colação os ensinamentos de Gomes Canotilho e Vital Moreira, onde estes defendem que os direitos dos trabalhadores expressos no art. 59.º da C.R.P são de categoria heterogénea, tendo o direito ao salário natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias (art. 17.º da C.R.P), devendo por isso, ser considerado como um direito equivalente aos clássicos direitos, liberdades e garantias.

Neste sentido, Assunção Magalhães e Menezes e Tito Arantes Fontes entendem que *“o direito ao salário é considerado, pela Constituição da República portuguesa como um direito fundamental, e, por isso, fundamental há-de ser considerado também o correspondente dever.”*³⁸⁸

No que diz respeito ao bem jurídico protegido por cada um destes deveres, referem que no direito à retribuição visa-se tutelar a dignidade da pessoa humana, *“na medida em que através deles se pretendem garantir necessidades, mínimas que sejam, dos trabalhadores e das respectivas famílias, de forma a que ambos possam usufruir de uma existência condigna”*³⁸⁹, ao passo que, no dever de pagar impostos o bem jurídico tutelado em primeira linha é a satisfação de necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, seguida da justa repartição dos rendimentos e da riqueza para que se combata a desigualdade da sua distribuição.

Neste último, só apenas de forma mediata, se protege a dignidade humana, sendo o património do Estado *“o bem jurídico primeiro em causa [...]e por via dele, ou seja, indirectamente, a protecção da existência humana.”*³⁹⁰

Pelo exposto, defendem que não se poderá afirmar, sem mais, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de pagar a retribuição, defendendo que, no mínimo, os dois terão igual valor, não podendo ser estabelecida uma hierarquia.

Deste modo, quando o empregador se deparar com estes dois deveres, sujeitos a um determinado prazo e se provar que não podia proceder à sua satisfação em simultâneo, só podendo um dever ser satisfeito se se sacrificar o outro, *“poderá o*

³⁸⁸ *Ibidem*, p.55;

³⁸⁹ *Ibidem*, p.55;

³⁹⁰ *Ibidem*, p.56;

*mesmo estar perante uma situação de conflito de deveres, tal como prevista no artigo 36.º do Código penal, reconhecendo-lhe a lei uma total liberdade de escolha para o cumprimento de um ou outro dever*³⁹¹, ainda que, quanto ao pagamento de salários, o empregador tenha aí um interesse próprio, uma vez que a lei não obsta a que este o prossiga nem impõe que opte pelo que cumpre somente interesses alheios, antes lhe dá total liberdade de escolha, *“pelo que também não se pode defender que a causa de justificação não pode actuar nestas situações”*³⁹².

Excepcionam, contudo, desta solução, os casos em que o devedor utiliza a quantia para outros fins que não, exclusivamente, o pagamento de salários, incluindo-se aqui o *“pagamento de fornecimentos, matérias-primas ou outros, isto é, quando utiliza a prestação tributária- relativa a IRS, em especial- para a auto- preservação, artificial, da empresa”*³⁹³.

Quanto à aplicação do conflito de deveres nas restantes situações que não as aqui mencionadas, defendem que a melhor solução deverá ser aquela que tem por base a função do direito penal de proteger subsidiariamente bens jurídicos, devendo se reservar a incriminação para os casos em que a incriminação, para além de adequada, é também absolutamente necessária para tutelar um bem jurídico.

Tendo o aplicador do direito consciência da função do direito penal e conhecendo a existência de causas de exclusão da ilicitude, deverá nas suas decisões *“fazer um esforço acrescido no sentido de averiguar se ao facto se justifica a aplicação de uma sanção penal e, por isso, «[reservar a incriminação para aqueles casos em que seja insuficiente a intervenção de outros ramos do direito].”*³⁹⁴

No mesmo sentido da admissibilidade das causas de exclusão da ilicitude, vai Teresa Serra e Cláudia Amorim defendendo que, também nos crimes fiscais, deverá ter aplicação as causas de exclusão da ilicitude e da culpa por ser a solução que melhor se coaduna com o regime geral previsto no art. 8.º do C.P e também pelo facto do legislador não proibir expressamente a sua aplicação.³⁹⁵

³⁹¹ *Ibidem*, p.56;

³⁹² *Ibidem*, p.58;

³⁹³ *Ibidem*, p.58;

³⁹⁴ SILVA, Germano Marques da, *apud* MENEZES, Assunção Magalhães e FONTES, Tito Arantes, Ob. Cit. P. 59;

³⁹⁵ As autoras, Ob.Cit.p.480;

Criticam a jurisprudência por considerarem que esta tem demonstrado uma total “desconsideração da situação e das circunstâncias do caso concreto que a ponderação da eventual existência de uma causa de exclusão da ilicitude ou de desculpa sempre imporia”³⁹⁶, tornando-se “penosa a leitura desta jurisprudência abstracta que se cita incessantemente, sem nunca se deter no caso concreto.”³⁹⁷.

Entendem que os dois deveres em confronto estão, no mínimo, em idêntico patamar axiológico, sendo de se rejeitar o argumento jurisprudencial de que o dever de pagar impostos é um dever hierarquicamente superior pelo facto de se tratar de um dever legal e supra- individual, ao passo que, o dever de pagar salários é um dever contratual e individual.

Para as autoras, os dois deveres são legais pois resultam directamente da lei e no que concerne ao facto de a jurisprudência alegar que o dever de pagar salários tem somente natureza individual e daí prevalecer o dever de pagar os impostos por este revestir natureza supra- individual, estas alegam que “os diversos arestos em que é defendida esta posição se mostram alheios à discussão doutrinária em redor do carácter mais ou menos personalista dos bens jurídicos a tutelar pelo Direito Penal, esquecendo a preocupação, designadamente no chamado Direito Penal secundário, de funcionalização à pessoa dos bens jurídicos protegidos pela incriminação”³⁹⁸.

Não é correcto a jurisprudência apoiar-se no critério da supra- individualidade do dever de pagar impostos pois também “o direito a receber a retribuição protege a dignidade da pessoa humana- direito com uma dimensão também ela universal. Mais, a norma que prevê a garantia de uma remuneração condigna ao trabalhador, e da correspondente manutenção dos postos de trabalho, também ela visa proteger interesses de cariz supra- individual, no âmbito do próprio Estado Social.”³⁹⁹

Concluem assim, pela aceitabilidade do conflito de deveres justificante, pelos mesmos motivos apontados por Augusto Silva Dias, os quais expusemos supra.⁴⁰⁰ Consideram ainda, acompanhando neste ponto Manuel da Costa Andrade, que a mora no pagamento a fornecedores com que diariamente nos deparamos por parte do

³⁹⁶ *Ibidem*,p.481;

³⁹⁷ *Ibidem*,p.481,nota n °46;

³⁹⁸ *Ibidem*,p.484;

³⁹⁹ *Ibidem*,p.486;

⁴⁰⁰ *Ibidem*,p.486;

Estado, causa uma cadeia de efeitos perversos, conduzindo a sistemáticos incumprimentos por parte das empresas que se vêem a braços com falta de liquidez provocada, tantas vezes, pela mora nos pagamentos devidos pelo Estado.

Questionam se o Estado, enquanto devedor e tanta vez causador de dificuldades económicas às empresas, terá legitimidade para punir quem utilizou o dinheiro que tinha disponível no pagamento de salários, quando tinha a obrigação de o entregar ao fisco ou à segurança social, fazendo-o, porque acreditara que o Estado lhe iria pagar a dívida que tinha para consigo, o que se efectivamente sucedesse, teria evitado que o empresário incumprisse os seus compromissos fiscais.

Ora, estas autoras entendem que quando se verifique uma situação destas, dentro deste circunstancialismo, o acto do empresário que opta por pagar aos seus trabalhadores, deverá ser considerado um acto lícito, estando justificado pelo ordenamento jurídico, não devendo os agentes ser condenados pelo crime de abuso de confiança fiscal.⁴⁰¹

Defendem que o agente que se depare com esta situação deverá, no mínimo, gozar da dispensa de pena, nos termos do art. 35.º nº 2 do C.P, por se verificar a *“igualdade dos valores em presença e a diminuta dignidade penal do facto sancionado”*⁴⁰².

Também no sentido de aceitar que nestes casos seja de se ponderar a aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa temos Manuel José Miranda Pedro. Este autor, entende que quando um empresário se depare com dificuldades económicas transitórias, exigir-se-lhe que parta de imediato para a falência, tratar-se-á de uma medida drástica e que trará inconvenientes para o próprio Estado e restantes credores.

Rejeita alguns argumentos avançados pela jurisprudência como, por exemplo, o de a sua maioria defender que o arguido tem de ser nestes casos condenado e não devemos enveredar pela via da desculpa pois, se assim não se entender, poderá haver um perigo de «contaminação», isto é, o perigo do «e se todos fizessem o mesmo?».

⁴⁰¹ *Ibidem*, p.487 a 489;

⁴⁰² *Ibidem*, p.491;

O autor alega que, ainda que haja efectivamente este perigo, será da competência do legislador regular a aplicação das causas de exclusão da ilicitude e da culpa na criminalidade económica, podendo, se o achar adequado, alterar as regras gerais sobre esta matéria previstas no C.P ou criar regras específicas para este tipo de criminalidade, aliás, tal como o fez, menciona o autor, com a Lei nº 5 /2006 de 23 de Fevereiro⁴⁰³, onde no seu art. 42.º vem regulado o que o legislador entende como um uso excepcional de arma de fogo e, por conseguinte, legitima aqui o seu uso pelo portador.⁴⁰⁴

Uma vez que o nosso legislador ainda não seguiu este mesmo rumo na criminalidade económica, deverá se aplicar aqui o regime geral, por imposição do art. 8.º do C.P e não se deverá afastar, *à priori*, o recurso ao conflito de deveres, ao direito de necessidade ou ao estado de necessidade desculpante.

Para este autor o caso ficará devidamente tutelado com o recurso a estas causas, devendo⁴⁰⁵ se aplicar o estado de necessidade desculpante, apenas de forma residual, nos casos em que não se possa aplicar aquelas causas de exclusão da ilicitude.

O argumento de que deve prevalecer o dever de pagar impostos por revestir natureza colectiva, na opinião do autor, também não é válido, não vendo grandes entraves na aplicação destas causas a estes casos, do que aqueles com que também já nos confrontamos noutra tipo de situações, dando-nos o exemplo da causação da morte em legítima defesa.⁴⁰⁶

Tem por razoável a aplicação do estado de necessidade, preenchendo-se a alín. a) do art. 34.º do C.P, no caso em que a não entrega da prestação tributária ou da cotização social se deveu a um perigo actual para a subsistência da família, para a liberdade ou para a vida ou integridade do próprio agente ou de terceiro.

⁴⁰³Acessível em <http://dre.pt/pdf1s/2006/02/039A00/14621489.pdf>, onde no seu art. 42.º vem regulado o que o legislador entende como um uso excepcional de arma de fogo e, por conseguinte, estará legitimado aqui o seu uso pelo portador;

⁴⁰⁴PEDRO, Manuel José Miranda, Ob. Cit. p. 221, nota nº 39;

⁴⁰⁵ Note-se ainda que o autor entende que deverá ser tomada em consideração a motivação do agente na determinação da medida concreta da pena (art. 71.º nº 1 e 2, alín.. a), b), c) e d) do C.P; *vide* o autor, Ob. Cit., p. 228;

⁴⁰⁶ *Ibidem*,p.226;

Dá-nos como exemplo de um caso em que admite a aplicação desta causa de justificação, o da utilização do dinheiro retido para o pagamento de uma operação cirúrgica num estabelecimento de saúde privado, após o agente ter esperado muitos anos por uma vaga num hospital público, mas sem sucesso, embora, seja necessário o preenchimento dos restantes requisitos do direito de necessidade.⁴⁰⁷

Neste caso, entende que deve proceder o estado de necessidade por estarmos perante interesses que “*são sensivelmente superiores ao interesse da Fazenda Nacional, devendo este dever ser sacrificado em atenção à natureza e ao valor dos interesses ameaçados (als. b) e c) do art. 34.º do Código Penal)*”⁴⁰⁸. Considera, igualmente, que será razoável conceder a exclusão da ilicitude por via do estado de necessidade, quando o agente seja um empresário em nome individual e utilize o dinheiro que reteve para cumprir a obrigação de alimentos, cuja violação é punida criminalmente pelo nosso art. 250.º do C.P.⁴⁰⁹

Critica o sentido da jurisprudência, por esta manifestar uma excessiva preocupação com a prevenção geral, não aceitando o autor, de forma alguma, que “*o Direito Penal garanta a vigência da norma à custa da culpa*”⁴¹⁰, defendendo que as causas de exclusão da ilicitude são um instituto de elevada importância nos tempos correntes em que assistimos a uma crescente proliferação de normas punitivas, muitas das quais, caso não fosse a previsão destas causas de exclusão da ilicitude, sofreriam de inconstitucionalidade.

Será o caso, de um tipo de crime que seja em si uma antecipação da tutela penal, aliando-se ainda, ao facto de se querer explicar nestes casos as causas de exclusão da culpa a partir de finalidades preventivas da pena; para o autor, seguramente estaremos aqui perante um caso de inconstitucionalidade material por violação do art. 18.º nº 2 da C.R.P.

Defende ainda a aplicação das causas de exclusão da ilicitude, pelo facto do direito ao salário possuir carácter fundamental, revestindo natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias e, por conseguinte, beneficiando da aplicação do regime

⁴⁰⁷ *Ibidem*,p.227, nota nº53;

⁴⁰⁸ *Ibidem*,p.227;

⁴⁰⁹ *Ibidem*,p.227;

⁴¹⁰ *Ibidem*,p.221;

previsto no art. 17.º da C.R.P e até por uma questão de sistemática da C.R.P, dado que, surge regulado primeiro do que o dever de pagar impostos, encontrando-se o direito à retribuição previsto no art. 59.º nº 1 alín. a) e o dever de pagar impostos nos art. 103.º e 104.

No entanto, refere que uma dificuldade financeira, só por si, não permite ao empresário que incumpra o dever fundamental de pagar impostos, sendo as dificuldades económicas um risco empresarial natural a que os empresários estão sujeitos.

Teremos de estar perante uma situação em que o *“infortúnio económico colocou o agente na impossibilidade de cumprir, no todo ou em parte mas simultaneamente, a obrigação de entrega das prestações tributárias ou sociais e o dever de pagar os salários ou outras dívidas que possam garantir a continuação da actividade empresarial enquanto substracto indispensável à protecção do emprego como forma de realização da dignidade humana.”*⁴¹¹

Rui Duarte Morais também deu a sua opinião relativamente a esta problemática e quando nos seus trabalhos discutiu a questão de saber se se deverá exigir a apropriação ou não, referiu que se a lei o previr expressamente, é porque o legislador não considera indiferente o destino que efectivamente foi dado às quantias pelo agente, referindo que no RJFNA, na versão que foi dada ao seu art. 24.º, pelo Decreto – Lei nº 394/93 de 14 de Janeiro, consagrou-se expressamente a exigência da apropriação da quantia retida.

No seguimento deste quadro legislativo, Nuno Sá Gomes teceu a sua opinião, com a qual Rui Duarte Morais concordou, apenas lhe fazendo um reparo, aliás, reparo esse que derivou do facto de, tal como já referimos supra, Rui Duarte Morais considerar que não há lugar à retenção de qualquer quantia por parte do empresário aos seus trabalhadores.

Concorda portanto, com Nuno de Sá Gomes, quando este afirma que *“se o infractor, transitoriamente, sem intenção dela se apropriar, utiliza a prestação recebida ou retida para pagar os salários devidos aos seus trabalhadores ou pagar mercadorias aos seus fornecedores, com intenção de manter em laboração a empresa e os*

⁴¹¹ *Ibidem*, p.227 e 228;

*respectivos postos de trabalho, parece não se ter verificado crime de abuso de confiança fiscal, pelo que o processo de averiguações deve ser remetido ao Ministério Público com a informação de que a não entrega da prestação retida não constitui crime fiscal*⁴¹², embora, para Rui Duarte Morais, este entendimento estaria ainda mais correcto se fosse formulado do seguinte modo : ““ *se o infractor, no momento em que deveria proceder ao pagamento do imposto, entende dever dar prioridade ao pagamento dos salários devidos aos seus trabalhadores (...)* ”⁴¹³.

Note-se que, actualmente, este requisito da apropriação, não é exigido de forma expressa pelo RGIT, o que para Rui Duarte Morais tratou-se de uma alteração legislativa revestidora de uma “*violência inaudita*”⁴¹⁴, adiantando que, ainda que se entenda que já não é necessária a *apropriação* (e como já mencionamos, se se entender que esta é necessária, para o autor não haverá crime fiscal se a entrega da prestação não for feita, nos termos e pelos motivos mencionados supra), ainda assim, considera ser possível que haja absolvição do arguido com base na utilização das quantias retidas no pagamento dos salários, face ao novo teor da lei.

Assim sucederá, quando ao agente “*não se lhe possa imputar culpa, p. ex., quando se lhe reconheça a inexigibilidade de um outro comportamento na situação concreta*”⁴¹⁵, rejeitando por completo, que a solução do caso passe pelo entendimento de que o dever de pagar os impostos é superior e portanto prioritário, face aos demais deveres, e que se considere que o agente actuou culposamente, pelo simples facto, de violar essa regra de prioridade.⁴¹⁶

Por sua vez, Germano Marques da Silva refere que no que respeita às causas de justificação ou de desculpa, o legislador no RGIT, não tomou partido da questão por

⁴¹² GOMES, Nuno Sá, “*Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*”, 2000, p. 264, e MORAIS, Rui Duarte, Ob. Cit. p. 59. Quanto a esta posição de Nuno Sá Gomes que foi tecida, frise-se, em relação à exigência do elemento apropriação na reforma legislativa levada a cabo pelo Dec. Lei nº 394/93 de 14 de Janeiro no seu art. 24º, o autor criticou esta solução por considerar que com esta alteração legal passaria a ser mais difícil provar o elemento subjectivo do tipo legal e, conseqüentemente, haveria uma “*diminuição da eficácia da punição dos crimes de abuso de confiança fiscal*”. Referiu ainda, que a seu ver, trata-se de um crime ainda mais censurável do que a fraude fiscal, “*na medida em que o infractor não procura evitar a amputação tributária do seu próprio património mas utiliza dolosa e indevidamente a prestação tributária retida ou recebida de terceiros e que lhe não pertence*”; vide o autor, Ob. Cit. p. 264 e 265;

⁴¹³ MORAIS, Rui Duarte, Ob.Cit.p.59;

⁴¹⁴ *Ibidem*,p.59;

⁴¹⁵ *Ibidem*,p.60;

⁴¹⁶ *Ibidem*,p.60;

entender que esta deve ficar a cargo da doutrina e da jurisprudência, não sendo caso para previsão de normas especiais nesta matéria⁴¹⁷.

Contudo, refere que *“tanto no que respeita à hierarquização dos ilícitos a lei tomou já posição pela via da respectiva punição”*⁴¹⁸, embora admita, que em *“circunstâncias concretas muito especiais é possível considerar essas circunstâncias”*⁴¹⁹, referindo-se o autor, expressamente, à necessidade de utilização das quantias retidas a título de impostos para o pagamento de salários e na manutenção da laboração.

Essa excepcionalidade de admissão, resulta para si, no facto de lhe parecer que o legislador hierarquizou *“claramente os interesses conflitantes dando predominância ao pagamento dos impostos retidos na fonte e cuja não entrega constitui o crime de abuso de confiança.”*⁴²⁰

Por sua vez, Mário Ferreira Monte considera que face ao nosso direito penal, especificamente, ao art. 36.º do C.P, será *“legítimo sustentar aqui a existência de uma causa de justificação relativamente ao conflito de deveres”*⁴²¹, por entender que os dois deveres são positivos, tal como exigido pelo art. 36.º do C.P e que o dever de pagar os salários, sendo os salários *“absolutamente indispensáveis para a sobrevivência dos trabalhadores e das suas famílias [...] cumpre-se à custa do sacrifício de um dever igual ou inferior [...] que é o de efectuar a entrega ao Estado da quantia tributada.”*⁴²²

Porém, considera que só será procedente esta causa de justificação da ilicitude, se se provar que a empresa não conseguiu obter rendimentos suficientes para pagar os salários e que, por esta razão, utilizou as quantias retidas para que satisfizesse aqueles pagamentos. Nesta situação *“estamos perante, não uma incorporação no património do obrigado, mas uma utilização para a realização de outros interesses, igualmente*

⁴¹⁷ Rui Duarte Morais partilha neste ponto o mesmo entendimento que Germano Marques da Silva. Vide MORAIS, Rui Duarte, Ob. Cit. p. 61, nota nº 127;

⁴¹⁸ SILVA, Germano Marques da, *“Notas Sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”*, in Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Vol. XV, Tomo II, p. 68;

⁴¹⁹ *Ibidem*, p.68, nota nº 5;

⁴²⁰ *Ibidem*, p.68, nota nº 5;

⁴²¹ MONTE, Mário Ferreira, Ob.Cit, p. 284;

⁴²² *Ibidem*, p.284;

*legítimos, o que se traduz, isso sim, numa não entrega ao Estado da prestação tributária*⁴²³.

Será ainda necessário que o empresário não disponha de rendimentos para cumprir, simultaneamente, os dois deveres, isto é, “*se isto se produz no momento em que se deveriam satisfazer as obrigações fiscais, é sustentável que aqui opere uma causa de justificação*”⁴²⁴, embora tenha consciência de que, ao aceitar-se esta causa de justificação, poderá estar a comprometer-se os objectivos de política criminal que estão na base do tipo, podendo significar “*uma janela aberta para o crime, ainda que se feche a porta com o próprio tipo*”⁴²⁵.

Ainda assim, o autor entende que “*o que cabe fazer, contudo, é aplicar a lei*”⁴²⁶ e sendo que esta não exclui a aplicação das causas de justificação a este tipo de situações, sempre que se prove que esta situação ocorreu, deverá ter aplicação esta causa de justificação.

Neste mesmo sentido, aderindo a estes argumentos e, conseqüentemente, afirmando a aplicação das causas de justificação, mormente, o conflito de deveres, temos Ricardo Rodrigues Pereira.⁴²⁷

Já para Luís dos Milagres e Sousa a causa de justificação que poderá se lograr aqui será o exercício de um direito pelo facto de haver uma multiplicidade de normas, constituindo muitas delas excepções a outras e, muito embora, alguma norma estipule a responsabilidade criminal do agente por praticar um determinado facto, poderá haver outra norma que retire essa responsabilidade e considere o acto lícito.

Dá-nos como exemplo, o Estatuto dos benefícios fiscais que comporta normas cujo objectivo será o de constituírem excepções a outras que regulam o pagamento de impostos.⁴²⁸

Rejeita que possa se aplicar a figura do conflito de deveres, alegando que, ao contrário do direito penal comum, aqui, o que está em causa, é o pagamento de

⁴²³ *Ibidem*, p.284;

⁴²⁴ *Ibidem*, p.284 e 285;

⁴²⁵ *Ibidem*, p.287 e 288;

⁴²⁶ *Ibidem*, p.288;

⁴²⁷ PEREIRA, Ricardo Rodrigues, “*O crime de abuso de confiança fiscal*”, in Revista Fiscal nº 6, Setembro e Outubro de 2010, p. 13

⁴²⁸ SOUSA, Luís dos Milagres, “*Fraudes Tributárias e o Crime tributário continuado*”, Almedina, 2010, p. 14;

impostos, rejeitando assumidamente a posição de Taipa de Carvalho, onde este último defende que poderá se aplicar a este tipo de situações a causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres, pois para que haja um caso de conflito de deveres, os dois deveres em questão não têm de ser ambos tutelados penalmente, bastará que apenas um o seja.

E quando tenhamos em confronto um dever jurídico tutelado penalmente e um dever jurídico não penal (social, administrativo ou laboral), não terá, necessariamente, o dever jurídico-penal de ser superior, podendo dar-se o inverso. Não podemos por isso negar, sem mais, a aplicação do conflito de deveres quando um empresário na impossibilidade de pagar simultaneamente os salários e os impostos, opte pelo cumprimento dos primeiros.⁴²⁹

Luís dos Milagres Sousa discorda deste entendimento, alegando que, só faria sentido admitir esta causa de justificação da ilicitude e, mesmo assim, não seria pacífico, se vivêssemos numa sociedade que não censurasse quem foge aos impostos.⁴³⁰

O autor para fundamentar a sua posição, lança mão de argumentos idênticos aos que encontramos na fundamentação de acórdãos dos nossos tribunais superiores ao rejeitarem as causas de exclusão da ilicitude e da culpa neste tipo de crimes.

Argumenta o autor que levar-se “às últimas consequências a equiparação entre a obrigação e o desejo de pagar os salários, com a manutenção da laboração da empresa, e a obrigação de entregar as quantias devidas ao Fisco, estaria a distorcer gravemente as regras do mercado. Conhecida que é a forte e por vezes feroz concorrência entre as empresas, estaria encontrada a medicação perfeita que permitiria que algumas empresas, além de evitarem a perseguição criminal pelos crimes fiscais, usufruíssem de inadmissíveis vantagens de concorrência relativamente àquelas que cumprem as suas obrigações. Além do mais, para equiparar os deveres, seria ainda necessário que o não pagamento de salários provocasse uma efectiva degradação de vida das famílias que vivem desses ordenados. Tal não nos parece exequível. (...) Antes de mais, é natural que as famílias possuam recursos alternativos, ou que o

⁴²⁹ Vide CARVALHO, Américo Taipa de, “Direito Penal Parte Geral...”, p. 250 e 251;

⁴³⁰ SOUSA, Luís dos Milagres, Ob. Cit. p.16;

*próprio mercado de trabalho rapidamente supra as eventuais dificuldades temporárias. Mesmo que tal não acontecesse, é o Estado que possui os meios e as políticas para ultrapassar estas dificuldades, nomeadamente através de prestações sociais, como o fundo de desemprego e o rendimento de inserção social.*⁴³¹

Ainda assim, admite que se possa verificar um caso que esteja coberto pelo estado de necessidade desculpante, mas somente, quando as verbas que deveriam ser entregues ao Estado tenham sido utilizadas para proteger bens jurídico- penais pessoais, como a vida, a liberdade e a integridade física e não fosse exigível ao agente, naquelas circunstâncias concretas, um comportamento diferente; será o caso de o agente usar o dinheiro que é pertença do Estado (a título de impostos), para pagar uma operação urgente no estrangeiro de um familiar ou funcionário do empresário.

Nesta situação, o agente deverá ser desculpado, pois não está em causa meros interesses patrimoniais; o mesmo já não acontece quando o dinheiro é usado para o pagamento de salários, estando aqui em causa meros interesses patrimoniais e por isso não deverá ser aplicado o estado de necessidade desculpante.⁴³²

12. Breve Esquisto Crítico e Tomada de Posição

Como ficou demonstrado supra, a jurisprudência de modo praticamente unânime, rejeita a aplicação das causas de exclusão da ilicitude e as causas de exculpação e, na sua larga maioria, rejeita, igualmente, que a conduta do agente seja valorada a nível da culpa para efeitos de atenuação da pena.

Na sua tomada de posição refugia-se em argumentos abstractos sem chegar a analisar o caso concreto, sendo nosso entendimento, que esta análise das circunstâncias concretas seria sempre necessária para a averiguação de uma eventual causa de justificação ou de desculpa.⁴³³

⁴³¹ *Ibidem*, p. 18 e 19, nota de rodapé nº 23;

⁴³² *Ibidem*, p.21 e 22;

⁴³³ Tal como nos denota SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob. Cit. p. 481;

Os critérios de que lança mão a jurisprudência para negar, *a priori*, a aplicação de uma eventual causa de justificação ou de desculpa são, em suma, o facto de neste tipo de casos não se provar a sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado para efeitos do preenchimento do direito de necessidade (art. 34.º do C.P).

Quanto ao estado de necessidade desculpante, afastam a sua aplicação, por considerarem que nos casos em que se debruçaram não se provou que tenha sido dado ao dinheiro um destino concreto que permitisse afastar um perigo actual e não removível de outro modo que ameaçasse a vida, integridade física ou a liberdade do agente/ de terceiro, não sendo exigível, face às circunstâncias, um comportamento diferente (requisitos exigidos pelo art. 35.º nº 1 do C.P).

Quanto a uma hipotética aplicação do conflito de deveres, rejeitam liminarmente a sua aplicação, alegando que a entrega das prestações tributárias é um dever superior pelo facto de consubstanciar uma obrigação legal, ao passo que, o dever de pagar salários é, no seu entendimento, uma obrigação funcional e pelo facto da violação do dever de entregar as quantias retidas ser punida criminalmente e, ao invés, o não pagamento da retribuição na data do vencimento ou em dia útil anterior é punido a título de contra ordenação grave (art. 278.º nº 4 e 6 do C.T).

É comum, igualmente, encontrarmos o argumento de que os empregadores ao pagar os salários e as dívidas aos fornecedores estão a salvaguardar um interesse próprio e não alheio o que, na sua óptica, obsta a que se aplique o conflito de deveres.

Por outro lado, referem que não deverá se admitir causas de exclusão da ilicitude ou da culpa porque há o perigo da universalização da conduta proibida.

Por último, mas não menos usual, vemos repetidas vezes o recurso ao argumento de que não se poderá admitir o conflito de deveres por o dever de entregar os impostos retidos ter inerente a si a protecção de um bem colectivo, ao passo que, o dever de pagar os salários protege bens pessoais.

Mas que dizer destes argumentos? Terão apoio na doutrina?

O primeiro ponto que se nos afigura frisar, é o de que o legislador, em lugar algum, excluiu a possibilidade de se recorrer às causas de exclusão da ilicitude ou às

causas de exculpação nos crimes fiscais e, em particular, ao tipo legal que nos ocupa, o abuso de confiança fiscal.

Não basta renegar o tratamento desta questão e deixar a sua solução a cargo da doutrina e da jurisprudência por se entender que esta já está resolvida, *a priori*, pelo legislador ao este ter hierarquizado “*claramente os interesses conflitantes dando predominância ao pagamento dos impostos retidos na fonte e cuja não entrega constitui o crime de abuso de confiança*”⁴³⁴.

Frisamos ainda, que a possibilidade do recurso às causas de exclusão da ilicitude ou de exculpação não foi totalmente afastada por Germano Marques da Silva, jurista que presidiu à elaboração do anteprojecto do diploma sobre as infracções tributárias, que veio a ser convertido no Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei nº 15/2001 de 5 de Junho).

É esta a conclusão que retiramos da sua obra “ *Notas sobre o regime geral das infracções tributárias*”, onde se pode ler que num caso em que a justificação para a falta de entrega dos impostos retidos seja a necessidade de utilização daquelas quantias para pagar salários e manter a empresa a laborar poderá, “ *em circunstâncias concretas muito especiais*”⁴³⁵ ,ser tida em consideração, embora acabe por concluir que, em regra, dá-se predominância ao pagamento dos impostos retidos na fonte pelo facto de o legislador ter criminalizado essa conduta.⁴³⁶

Ordena o nosso art. 8.º do C.P que as disposições previstas nele são aplicáveis aos factos puníveis pelo direito penal militar e da marinha mercante e pela restante legislação de carácter especial, salvo disposição em contrário.

O Regime Geral das infracções tributárias é legislação de carácter especial e como demonstramos supra, a proibição de recurso às causas de exclusão da ilicitude e às causas de exculpação não foram liminarmente excluídas pelo legislador, o que por aplicação do artigo 8.º do C.P, leva a que se deva averiguar, caso a caso, a sua hipotética aplicação ao abrigo do regime geral.

Também Américo Taipa de Carvalho refere-nos que as causas de justificação têm autonomia sistemática o que se manifesta na possibilidade de se aplicarem a uma

⁴³⁴ SILVA, Germano Marques da, “*Notas sobre...*” p. 68;

⁴³⁵ *Ibidem*,p.68, nota nº5;

⁴³⁶ *Ibidem*,p.68,nota nº 5;

diversidade de tipos legais, embora estejam lógica e economicamente contidas na parte geral do Código Penal, somente por uma questão de “*economia técnico- legislativa*”⁴³⁷.

Vemos assim a possibilidade de estas causas de justificação se aplicarem ao abuso de confiança fiscal que, embora tipificado e regulado em legislação especial, tal não será obstáculo à sua aplicação.

Quanto à questão que nos ocupa, a admissibilidade ou não de causas de exclusão da ilicitude ou causas de exculpação quando o empresário utiliza as quantias que reteve e as canaliza no pagamento de salários aos seus trabalhadores, pagamento aos fornecedores e na aquisição de matérias-primas, é nosso entendimento, que a causa de justificação mais adequada será o conflito de deveres.⁴³⁸

O C.P dispõe no seu art. 36.º nº 1 que não será ilícito o “*facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas da autoridade, satisfazer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar.*”

Para estarmos perante um caso de conflito de deveres, ambos os deveres deverão ser deveres de acção e só um dos deveres pode ser cumprido, caso em conflito esteja um dever de acção e um dever de omissão, a solução do caso passará pelo direito de necessidade justificante.⁴³⁹ Consideramos que este requisito está preenchido dado estarmos perante o dever de entregar os impostos retidos e o dever de pagar os salários, sendo ambos, deveres de acção.

Têm de ser ambos deveres jurídicos, não havendo “*em princípio*”⁴⁴⁰, um verdadeiro conflito de deveres entre um dever jurídico e um dever moral, costumeiro ou religioso.

⁴³⁷CARVALHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal Parte Geral...*”, p. 147;

⁴³⁸ Acompanhamos assim, por exemplo, Assunção Magalhães Menezes e Tito Arantes Fontes; Augusto Silva Dias; Mário Ferreira Monte e Ricardo Rodrigues Pereira. *Vide supra* as suas posições;

⁴³⁹ Neste sentido *vide* CARVALHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal Parte...*”, p. 252; SILVA, Germano Marques da, “*Direito Penal Português, Teoria Geral...*”, p.213; DIAS, Jorge de Figueiredo, “*Pressupostos da punição e causas que excluem a ilicitude e a culpa*”, in *Jornadas de Direito criminal*, Centro de Estudos Judiciários, Fase I, 1983, p. 63; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, “*Comentário do Código Penal*”, Universidade Católica Editora, 2008, p. 164;

⁴⁴⁰ CARVAHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal Parte Geral...*”, p. 249 e 250. Este autor defende que, em casos excepcionais, poderá se dar um conflito entre um dever jurídico-penal de omissão e um dever moral, em que prevalecerá o cumprimento do segundo, dando-nos como exemplo a ,violação por parte de um médico de uma norma jurídico- penal em vigor num Estado xenófobo onde se proibiu a assistência médica de estrangeiros ilegais. Em confronto temos esta norma jurídica e o dever ético, deontológico e

Ambos os deveres que estamos a tratar na presente dissertação são deveres jurídicos e não podemos concordar com a jurisprudência, quando esta rejeita a aplicação da causa de justificação do conflito de deveres a este tipo de casos, por considerar que o dever de pagar salários é um dever funcional/ contratual do empregador pois, é nossa opinião, que o dever de pagar os salários é um dever legal, derivando do Código do Trabalho, onde no seu art. 127.º nº 1 alín. b), se prevê a obrigação do empregador pagar pontualmente a retribuição ao trabalhador.

Saliente-se ainda, que tal obrigação decorre, desde logo, da nossa Lei fundamental, a C.R.P, que no seu art. 59.º nº 1 alín. a), prevê o direito do trabalhador ao salário, sendo por isso ilegal um contrato de trabalho onde não se estabeleça o direito à retribuição do trabalhador. Partilhamos assim, o entendimento de Mário Ferreira Monte⁴⁴¹, quando este critica, neste ponto, o entendimento da jurisprudência, invocando os mesmos fundamentos que expusemos acima.

Note-se que ambos os deveres, não têm de ser tutelados penalmente, basta que apenas um o seja, mas é necessário que um desses deveres tenha tutela penal porque a causa de justificação do conflito de deveres é uma causa de exclusão da ilicitude penal do não cumprimento de um dever que é lógico e, necessariamente, jurídico- penal, sendo que, a resolução deste conflito de deveres não terá de passar necessariamente por dar prevalência ao dever jurídico-penal, podendo prevalecer um dever civil, laboral ou administrativo; tal sucederá quando se conclua pela superioridade do interesse ou do bem protegido pelo dever jurídico não penal.⁴⁴²

Resta-nos quanto a este ponto referir, tal como salienta Américo Taipa de Carvalho, que para que um dever jurídico ascenda à tutela penal, é necessário que o respectivo bem jurídico seja um bem jurídico – penal, o que por imposição constitucional (art. 18.º nº 2 da C.R.P) exige dois requisitos: que o bem, valor ou interesse em causa tenha dignidade penal e que seja indispensável o recurso às penas

até mesmo moral do médico de prestar assistência médica. Ora, numa situação destas, o autor defende que deverá se excluir a ilicitude penal da acção do médico. Também Boaventura de Sousa Santos defende que em certos casos poderá valer o dever moral; *vide* o autor, “*O Conflito de deveres em Direito Criminal*”, Coimbra, 1965, p. 57 e ss. Por sua vez, Eduardo Correia considera que a solução deste tipo de conflitos não deverá passar pelo plano da licitude, mas antes pelo plano da não exigibilidade. *Vide* o autor, “*Direito Criminal*”, Volume II, Reimpressão, Almedina, 2007, p.112;

⁴⁴¹ *Vide* o autor, Ob. Cit. p.286 a 288;

⁴⁴² Neste sentido *vide* CARVALHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal Parte Geral...*”, p. 250 e 251;

para que se consiga uma adequada protecção do bem, isto é, é necessário que haja necessidade penal, sendo esta exigência uma decorrência do princípio da subsidiariedade.⁴⁴³

Também Manuel Da Costa Andrade refere a exigência da necessidade da carência de tutela penal, comportando esta, na sua opinião, um duplo e complementar juízo, consistindo o primeiro, num juízo de necessidade (*Erforderlichkeit*) por não se mostrar idóneo e eficaz o recurso a uma tutela não penal e em segundo lugar, será necessário um juízo de idoneidade (*Geeignetheit*) do direito penal para realizar a tutela, sem que daí, resultem custos desmesurados no sacrifício de outros bens jurídicos, nomeadamente, a liberdade.⁴⁴⁴

Por isso, adianta ainda Américo Taipa de Carvalho, que poderá “*em princípio, haver bens muito valiosos e que, apesar disto, não estejam tutelados penalmente*”⁴⁴⁵ e a solução num caso de conflito entre um dever jurídico tutelado penalmente e um não, poderá passar por se considerar o dever não tutelado penalmente como de valor igual ou superior ao dever jurídico penal.

Dá-nos o exemplo de um patrão que na impossibilidade de pagar os salários e os impostos cumpre o dever laboral, defendendo que, nesta situação “*não pode, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e a eventual exclusão da ilicitude penal*”⁴⁴⁶, embora tenhamos de admitir, como o faz Boaventura de Sousa Santos, que havendo um conflito de deveres deverá ser cumprido o mais valioso à luz dos critérios jurídicos da ponderação e a aplicação destes critérios “*conduzirá normalmente a considerar superior o dever jurídico- criminal, isto por atenção, não só, à maior valiosidade dos bens e interesses protegidos pelas normas penais e pelos deveres delas resultantes, como também, à maior gravidade das sanções criminais.*”⁴⁴⁷

⁴⁴³ Neste sentido vai também Anabela Miranda Rodrigues que referiu a exigência destes requisitos, especificamente, quanto aos crimes fiscais; vide a autora, “*Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II. Problemas Especiais, IDPEE da FDUC, Coimbra Editora, 1999, p. 482;

⁴⁴⁴ ANDRADE, Manuel da Costa, “A “*Dignidade Penal*” e a “*Carência de Tutela Penal*” como Referências de Uma Doutrina Teleológico- Racional do Crime””, in RPCC, Ano 2, 1º, Janeiro-Março, 1992, p. 186;

⁴⁴⁵ O autor, “*Direito Penal Parte Geral...*”, p. 231;

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p.251

⁴⁴⁷ SANTOS, Boaventura de Sousa, Ob. Cit. p. 39;

Por outro lado, embora o não pagamento pontual da retribuição seja punido a título de contraordenação grave⁴⁴⁸, casos há, em que, não tendo o empregador procedido ao pagamento da retribuição aos seus funcionários e pratique os actos de pagamento referidos no art. 313 do C.T, nas condições aí estabelecidas, poderá ser punido com pena de prisão até 3 anos, sem prejuízo de pena mais grave aplicável ao caso, nos termos do art. 324.º nº 1 e 3 do C.T.

Por outro lado, em caso de falta de pagamento pontual da retribuição e tendo disposto o empregador do património da empresa, tais actos de disposição, poderão ser anulados, nos termos do art. 324.º nº 2 e 314.º do C.T.

Cabe ainda referir que, na doutrina, são inúmeras as vozes defensoras da punição a título penal do empregador que não proceda ao pagamento dos salários aos seus trabalhadores⁴⁴⁹, baseando-se na incumbência Constitucional presente no art. 59.º nº 2 da C.R.P que sobre o Estado recai e, desde logo, sobre o legislador, de proteger o direito ao salário e pelo facto de os salários em atraso serem um problema gravíssimo, devido à crise que Portugal tem atravessado.

Apesar de o direito penal ser um direito de última ratio, João Leal Amado refere que tem consciência desta sua natureza e tendo por referência a ordem axiológica jurídico- constitucional e a protecção que é conferida ao direito ao salário, tendo por função o direito penal a protecção de bens jurídicos e para que haja a elevação de um interesse à categoria de bem jurídico com protecção penal, tal dependerá da ordem axiológica jurídico- constitucional, por esta ser um espaço de consenso comunitário,

⁴⁴⁸ Art. 278.º nº 2, 4 e 6 do C.T;

⁴⁴⁹ Embora se refiram à falta de pagamento culposa (dolosa), vide, por exemplo, AMADO, João Leal, “A Protecção do Salário”, in Boletim da Faculdade de Direito de Universidade de Coimbra, Suplemento, Volume XXXIX, Coimbra, 1994, p. 237 e António Bernardo Colaço que defende a criminalização da falta de pagamento do salário “*não realizado mas que se pode realizar*”, vide o autor, “A Dignidade Criminal de uma indignidade social- “Salários em atraso”, in RPCC, Ano 13, Nº 1, Janeiro-Março, 2003, p. 67. Também João Caupers defende a criminalização do não pagamento doloso do salário por ficar comprometida a sobrevivência do trabalhador, “*desenvolvendo uma acção de significado social não muito diversa daquela que constitui o crime de «omissão de assistência material à família», previsto e punido pelo art. 197.º do Código Penal*”, vide o autor, “Os Direitos Fundamentais dos trabalhadores e a Constituição”, Livraria Almedina, Coimbra, 1985, p. 190. Note-se que, actualmente, o tipo legal de crime indicado por João Caupers mudou de designação e de localização, situando-se, presentemente, no art. 250.º do C.P, sob o título “*violação da obrigação de alimentos*”. Ainda no sentido da defesa da tese da criminalização vide MOURA, José Barros, “A inspecção do trabalho e a efectividade do Direito do Trabalho”, in R.M.P, Ano 7, nº 26, Abril-Junho, 1986, p. 102 e 103; CORREIA, João, “O ilícito Penal Laboral perante o novo Código Penal”, in R.M.P, Ano 4º, Vol. 16, pág. 60 e 61; RIBEIRO, Vitor, “Breve Reflexão sobre a Infracção Penal do Trabalho”, in R.M.P, Ano 1, Vol.1, 1980, p. 171e 181;

devendo haver entre estas duas ordens uma articulação, embora admita que esta é complexa e não é redutível a uma “*pura e simples “identidade” ou “recíproca cobertura”, entendidas de forma mecânica*”⁴⁵⁰, não havendo uma relação linear- automática.

Tendo em conta estas exigências, o autor considera que a nossa Constituição consagrou um conjunto de direitos fundamentais dos trabalhadores, alguns deles, incluídos no capítulo dos direitos, liberdades e garantias, significando isto, nas suas palavras, a “*clara e indiscutível assunção, por parte da nossa ordem jurídica, do grande relevo de que se reveste a dimensão “trabalhador por conta de outrem”*”⁴⁵¹, acentuando-se aqui, uma terceira dimensão do ser humano, onde este é perspectivado ,não só, como pessoa – indivíduo ou como cidadão membro de uma comunidade política. Ora a promoção ético social destes valores laborais não poderá, na opinião de João Leal Amado, deixar de se repercutir a nível penal.⁴⁵²

Vemos assim, que o autor tomou como parâmetro de legitimação da sua posição, a protecção conferida ao salário pela Constituição e o facto do direito à retribuição revestir carácter alimentar⁴⁵³, podendo, em última análise, dar-se a violação da dignidade humana, nos casos em que é violado o direito à retribuição, dado que, poderá ficar comprometido o nível existencial mínimo do trabalhador.⁴⁵⁴

Sendo em direito laboral a sanção penal vista como uma mal, trata-se na opinião de João Leal Amado, de “*um mal necessário [...] o direito ao salário não só merece uma adequada tutela penal como ainda carece efectivamente dessa tutela.*”⁴⁵⁵

Quanto ao argumento de o dever de entregar a prestação de imposto ter um carácter supra- individual em contraposição a uma dimensão, alegadamente, individual do dever de pagar os salários e, por esse facto, não considerar a nossa jurisprudência

⁴⁵⁰ O autor, Ob. Cit. p. 240;

⁴⁵¹ Ibidem, p. 241;

⁴⁵² Ibidem, p. 241;

⁴⁵³ Neste sentido vai também CORREIA, João, Ob. Cit. p. 46 e COLAÇO, António Bernardo. Este último, parafrazeando Jorge Leite refere que “*se é certo que o salário não se confunde com o direito à vida, traduz, porém, uma das suas mais significativas exigências podendo dizer-se que constitui uma necessidade vital do trabalhador e respectiva família*””. E se, quanto à sua natureza, o direito ao salário se assume como um direito de crédito, funcionalmente “*envolve seguramente a esfera vivencial imediata do trabalhador*”, vide o autor, Ob. Cit. p. 67 e 68;

⁴⁵⁴ AMADO, Leal, Ob. Cit., p. 242;

⁴⁵⁵ Ibidem, p. 244;

possível a aplicação do conflito de deveres, é nossa opinião, que este argumento é erróneo.

Acompanhamos a posição de Jorge de Figueiredo Dias ao considerar que o resultado da ponderação dos deveres jurídicos não deverá ter apenas como apoio a hierarquia dos bens em colisão⁴⁵⁶, devendo ser feita uma “**ponderação concreta dos interesses em conflito no quadro da situação global.**”⁴⁵⁷ Também Boaventura de Sousa Santos considera necessária uma ponderação em que se tenha em consideração todos os elementos possíveis conducentes a uma justa solução, impedindo-se assim que sejam fixadas, *à priori*, “*as suas posições de importância relativa, admitindo que de caso para caso possa mudar o elemento predominante da solução dada*”⁴⁵⁸.

Reconhece que “*o dever encontra a sua objectividade no bem que protege*”⁴⁵⁹, pelo que, a ponderação dos deveres terá de começar pela ponderação dos bens que lhe subjazem, embora ,não possa acabar nesta, pois “*a consideração da estrutura específica do dever em si é susceptível de conduzir a resultados totalmente diversos daqueles a que se chegaria pela mera ponderação dos bens.*”⁴⁶⁰; contudo admite que “*na ponderação justa dos deveres dêmos especial relevo à ponderação de bens.*”⁴⁶¹

Referindo-se à distinção entre bens jurídicos da comunidade e bens jurídicos individuais, adiantou que devemos olhar para ela, não na sua total pureza, sob pena de não se adequar à realidade, pois “*partindo da própria estrutura da ordem jurídica como normatividade ao serviço de uma existência comunitária, temos de concluir que todo o*

⁴⁵⁶ Já para Germano Marques da Silva a solução do conflito de deveres deverá ser a mesma que o autor dá para o conflito de direitos, “*trata-se sempre de hierarquização dos bens jurídicos que são tutelados mediante o direito ou dever*”; vide o autor, “*Direito Penal Português...*”, p. 215;

⁴⁵⁷ O autor, “*Direito Penal, Parte Geral*”, Tomo I, p. 468. Também Olindo Geraldes defende que no juízo de ponderação dos deveres em conflito devemos começar por aferir a desigualdade dos deveres em termos abstractos, mas este exercício poderá ser insuficiente, sendo indispensável recorrer a um “*juízo de superioridade, para alcançar a hierarquização dos deveres*”, feita em termos concretos em que será tida em conta todas as circunstâncias do caso. Refere-se o autor à “*ponderação global e concreta dos interesses em conflito*” que é defendida por Jorge Figueiredo Dias. Vide GERALDES, Olindo, “*Conflito de deveres*”, in O Direito, Ano 141, Nº 2, 2009, Almedina, p. 416;

⁴⁵⁸ O autor, Ob.Cit.p.125. Veja-se também Manuel Cavaleiro de Ferreira onde este defende, igualmente, que o valor do dever não se formula abstractamente, “*mas em concreto, podendo derivar das circunstâncias do caso concreto*”, vide o autor, “*Lições de Direito Penal*” Parte Geral I, Editorial Verbo, 4ª Edição, 1992, p. 247;

⁴⁵⁹ *Ibidem*, p.102;

⁴⁶⁰ *Ibidem*, p.102;

⁴⁶¹ *Ibidem*, p.125;

bem jurídico individual possui uma dimensão social suficientemente ampla para ter ascendido ao reconhecimento jurídico. A vida comunitária é a vida das pessoas em comunidade e a comunidade não será viável se não for viável a existência das pessoas que a compõem. Deste modo se compreende que os valores fundamentais da pessoa possam logicamente ser ao mesmo tempo “eminente individuais” e “eminente sociais”. Isto é sobretudo evidente em bens como a vida e a liberdade pessoais pois que é tão absurda uma comunidade de cadáveres como uma comunidade de autómatos.”⁴⁶²

Ainda no sentido de haver bens jurídicos individuais com dimensões sociais e referindo-se, particularmente, aos direitos dos trabalhadores, temos João Correia que defende que as relações de trabalho desenvolveram-se e perderam a natureza própria de relações individuais e, apesar da sua dimensão obrigacional, “*não podem deixar de reflectir interesses coincidentes com os da própria sociedade*”⁴⁶³

Também Teresa Serra e Cláudia Amorim defendem que a norma que prevê e garante uma remuneração condigna do trabalhador e a respectiva manutenção do seu posto de trabalho, “*também ela visa proteger interesses de cariz supra- individual, no âmbito do próprio estado social*”⁴⁶⁴.

É ainda nossa opinião, que em última instância, com a protecção do direito ao salário visa-se tutelar a dignidade da pessoa humana, contendo este direito uma inegável dimensão universal; por outro lado, decorre da concepção liberal do Direito Penal que os bens jurídicos por ele protegidos e que tenham um cariz supra- individual têm, na sua maioria, também uma base personalista, estando os bens colectivos tutelados penalmente ao serviço da pessoa pois só assim é que adquirem funcionalidade e legitimidade⁴⁶⁵.

⁴⁶² *Ibidem*, p.125 e 126;

⁴⁶³ O autor, *Ob.Cit.* p.60;

⁴⁶⁴ As autoras, *Ob.Cit.* p.486;

⁴⁶⁵ É o que acontece por exemplo no direito penal do ambiente, onde Augusto Silva Dias lança mão do conceito de interesse difuso e realça que a protecção do ambiente está dirigida imediatamente à protecção da pessoa, defendendo assim uma concepção antropocêntrica da tutela penal do ambiente; vide o autor, “*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 *Separata de Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1995, p. 184 a 192;

Quanto à corrente que defende a primazia incondicional do interesse geral face ao particular, a qual Boaventura de Sousa Santos apelidou de “*linha dura*”⁴⁶⁶, defende o autor, que esta encontra-se “*abandonada e substituída por aquela outra menos dogmática e mais adequada à realidade.*”⁴⁶⁷

Referiu-se Boaventura de Sousa Santos à orientação moderada, adoptada por Jansen e que correspondeu à linha dominante do RG e do BGH⁴⁶⁸ e de outros tribunais como o OLG Hamm, BayOLG e OLG Stuttgart⁴⁶⁹, onde se admitiu que um interesse pessoal tivesse primazia quando confrontado com um interesse geral, embora defendam que em princípio a prevalência será do interesse geral.

Boaventura de Sousa Santos deu-nos conta de uma decisão do T.R.P.⁴⁷⁰ onde esteve em causa o conflito entre a proibição legal de não romper os selos⁴⁷¹ e o dever jurídico de assistência à mulher e aos filhos⁴⁷², onde o TRP considerou justificada por via do estado de necessidade objectivo, a conduta do agente ao este preferir cumprir o dever de assistência em detrimento da proibição legal de não romper os selos.

Na sua ponderação foi fulcral o facto de estar em causa a saúde e vida de várias pessoas, possuindo estes valores, uma dimensão social inestimável e o facto de a agressão ao interesse geral ter sido de diminuta extensão, revelando-se de maior intensidade o perigo e necessidade de protecção do dever de prestar assistência à família quando confrontado com o dever de não romper os selos.

Embora o autor concorde com a exclusão da ilicitude no caso, considera que a via mais correcta seria a do conflito de deveres, por estar em causa o dever de omissão imposto no interesse geral, o interesse na organização das indústrias e o dever predominantemente ao serviço de interesses particulares, o da sobrevivência dos familiares do agente.

⁴⁶⁶ O autor, Ob.Cit.p.128. Nesta linha incluiu-se Kühn e OLG Cella, entre outros;

⁴⁶⁷ *Ibidem*,p.129;

⁴⁶⁸ Veja-se supra a nossa referência à decisão do BGH de 13 de Março de 1975, onde este tribunal não rejeitou, sem mais, a aplicação do direito de necessidade a uma situação em que estava em conflito um interesse geral (a saúde pública) e um interesse particular (o interesse de manter a empresa a laborar), embora numa ponderação global do caso a decisão do BGH tenha sido desfavorável para o empresário;

⁴⁶⁹ O autor, Ob.Cit.p.129;

⁴⁷⁰ *Ibidem*,p.129 e 130;

⁴⁷¹ À data previsto no art. 310 n.º 2 do C.P;

⁴⁷² Regulado à data no decreto n.º 1 de 25-12-1910, art. 38.º e 39.º;

Como vemos, não se poderá concluir, sem mais, que um dever só pelo simples de facto de tutelar interesses gerais deva prevalecer sobre um que tutele interesses particulares, não constituindo a natureza colectiva do bem um facto impeditivo da aplicação das causas de exclusão da ilicitude ou da culpa.⁴⁷³

Estando em causa um conflito de deveres, a doutrina⁴⁷⁴ tem avançado com alguns critérios de ponderação que poderão ajudar o julgador na avaliação do caso, temos por exemplo Américo Taipa de Carvalho que, embora admita que estes critérios muitas vezes são “*complementares na decisão sobre qual é o dever mais importante ou se são iguais*”⁴⁷⁵, refere-nos que o primeiro critério a ter em conta será o “**do valor dos bens jurídicos em confronto**”⁴⁷⁶, onde, por regra, prevalecerá um bem jurídico pessoal face a um patrimonial e em princípio um bem jurídico- penal face a um bem jurídico não penal; estando em causa dois bens jurídicos penais a prevalência de um deles poderá ser aferida tendo por base as molduras penais.

Outro critério será o “**da gravidade dos danos**”⁴⁷⁷, devendo o agente praticar a acção impeditiva dos danos patrimoniais mais elevados em detrimento da acção que impediria danos patrimoniais claramente inferiores, devendo se aplicar, igualmente, este critério quando em causa esteja danos corporais.

⁴⁷³ Neste sentido *vide* SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob. Cit., p. 484;

⁴⁷⁴ Quanto a esta questão, mas referindo-se ao direito civil temos Olindo Geraldês que avança com os seguintes critérios para aferir a superioridade de um dever, são eles: 1.º- a antiguidade relativa; 2.º- os danos pelo não cumprimento; 3.º- a prevalência em abstracto; 4.º- o igual sacrifício; 5.º- a composição aleatória e equilibrada; 6.º- a composição aleatória. Os critérios deverão se aplicar pela ordem descrita; *vide* o autor, Ob. Cit., p. 417 e ss. Também António Menezes Cordeiro tratou esta questão no direito civil e defende que a desigualdade dos deveres deverá ser constatada em termos abstractos, mas o juízo de superioridade deve ser realizado em termos concretos. Avança com alguns critérios de que se poderá lançar mão para se concluir pela superioridade de um dever, embora admita que a questão é delicada e poderá em concreto dar-se o caso de todos esses critérios se demonstrarem inadequados. Considerando, por isso, que estes não deverão ser tidos com rigidez. Avança com sete critérios, prevalecendo os três primeiros pela ordem indicada uns sobre os outros, constituindo estes os critérios normais; os restantes quatro são de recurso, mas não imprescindivelmente, dado que, em concreto, poderá outro se demonstrar mais ponderoso. Apela assim a uma “*ideia de sistema móvel*”. Os critérios avançados foram: 1.º- a antiguidade relativa; 2.º- os danos pelo não- exercício; 3.º- os lucros do exercício; 4.º- a prevalência em abstracto; 5.º- o igual sacrifício; 6.º- a composição aleatória equilibrada; 7.º- a composição aleatória. *Vide* o autor, “*Da colisão de direitos*”, in O Direito, Ano 137, I, Almedina, 2005, p. 47 e ss;

⁴⁷⁵ O autor, “*Direito Penal Parte Geral...*”, 2004, p. 251;

⁴⁷⁶ *Ibidem*, p. 256;

⁴⁷⁷ *Ibidem*, p. 257;

O terceiro ponto de referência é o “**grau de perigo**”⁴⁷⁸ e ,por último, refere o critério da “**espécie do dever jurídico**”⁴⁷⁹, lançando-se mão deste último, se após a aplicação dos outros critérios não se concluir pela prevalência de nenhum dever.

Segundo este último critério, estando em conflito dois deveres, consistindo um no dever jurídico pessoal de garante (art. 10.º nº 2 do C.P) e o outro no dever geral de auxílio (art. 200.º do C.P), deverá se dar prevalência ao primeiro.

Também Jorge Figueiredo Dias avança com o critério da “*relação de hierarquia dos interesses conflitantes e a da exigibilidade ético-social do sacrifício imposto*”⁴⁸⁰, embora reconheça a dificuldade de avaliar em concreto a hierarquia dos interesses conflitantes. Nesta situação, o autor aponta-nos alguns pontos de apoio que poderão ajudar o julgador, são eles: a medida das sanções penais previstas para a violação dos respectivos bens jurídicos, os princípios ético- sociais vigentes na comunidade num dado momento, “*as modalidades do facto, a medida da culpa ou por pontos de vista político- criminais. Como ainda e também, noutro plano, pela extensão do sacrifício imposto e pela extensão e premência do perigo existente*”⁴⁸¹.

Mediante todos os critérios que expusemos supra, não é possível afirmar com firmeza que o dever de pagar impostos é superior, sendo nossa opinião, que os deveres em conflito protegem, no mínimo, interesses de igual valor.⁴⁸²

Note-se, que ambos os bens jurídicos em presença, têm dignidade constitucional, prevendo o art. 63.º da C.R.P o direito à segurança social, o art. 59.º alínea a) o direito do trabalhador à retribuição e os artigos 103.º e 104.º da C.R.P tratam do sistema fiscal e prevêm os princípio pelos quais se deve reger este sistema.

Partilhámos a opinião de João Caupers quando este autor manifesta as suas mais sérias reservas “*quanto à razoabilidade - e à legitimidade- da ordenação das*

⁴⁷⁸ *Ibidem*,p.257;

⁴⁷⁹ *Ibidem*,p.258;

⁴⁸⁰ O autor, “*Pressupostos da punição e causas que excluem...*”, p. 62;

⁴⁸¹ *Ibidem*, p. 62 e 63. Note-se que o autor avançou com estes critérios referindo-se ao direito de necessidade; porém o mesmo refere que as considerações feitas por si nesta sede valem, *mutatis mutandis*, para o problema da hierarquização de bens ou interesses para efeitos da causa de justificação do conflito de deveres;

⁴⁸² Em igual sentido *vide* SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob. Cit. p. 486; MENEZES, Assunção Magalhães e FONTES, Tito Arantes, Ob. Cit., p. 54. Atente-se ainda ao Ac. Do STJ de 15 de Janeiro de 1997 onde o mesmo refere que estes interesses em conflito “*se consideram igualmente relevantes*”, embora no caso *sub judice* estivesse em causa a hipotética aplicação do direito de necessidade, *vide* o Ac. em questão, *in* C.J do STJ , Ano 5, 1997 ,p. 192

*normas e princípios constitucionais segundo critérios de dignidade ou importância, quando tal ordenação se pretenda fundar o afastamento de um ou outro preceito constitucional*⁴⁸³, entre os valores e princípios constitucionais há uma igualdade abstracta e o critério de solução de um possível conflito deverá passar pela tentativa de uma “*concordância prática*”⁴⁸⁴.

É entendimento dos nossos maiores constitucionalistas que a categoria dos direitos dos trabalhadores é heterogénea, constituindo alguns deles natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias (art. 17.º da C.R.P); será o caso do direito à retribuição (art. 59.º nº 1 alínea a); do direito ao repouso (art. 59.º nº 1 alínea d) da C.R.P); do direito a um limite máximo da jornada de trabalho, ao descanso semanal; a férias periódicas pagas (art. 59.º nº 1 alínea d) da C.R.P), entre outros.

Portanto, vemos que o direito à retribuição goza de natureza negativa e aplicabilidade directa, sendo um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias.⁴⁸⁵

Sendo assim, concluímos que a nossa C.R.P não nos dá uma resposta “*clara e inequívoca sobre qual dos valores em causa deve prevalecer*”⁴⁸⁶, assim como, de uma análise do nosso direito ordinário, não nos parece que seja legítimo concluir pela prevalência do dever de entregar as quantias retidas a título de impostos.

Veja-se a título de exemplo, as regras sobre as graduações de créditos previstas no art. 733.º até ao art. 753.º do C.C e o artigo 333.º do C.T, dispondo este último preceito, que os créditos do trabalhador emergente de contrato de trabalho, ou da sua violação ou cessação gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário especial sobre bem imóvel do empregador no qual o trabalhador presta a sua actividade.

⁴⁸³ O autor, Ob. Cit. p. 170;

⁴⁸⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de, “*Os direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*”, Almedina, Coimbra, 1998, p. 220 e ss;

⁴⁸⁵ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital Moreira, Ob. Cit. p. 770; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “*Constituição Portuguesa anotada*”, Tomo I, Art. 1.º a 79.º, Coimbra Editora, 2005, p. 596 a 598. Veja-se ainda o Ac. do T.C nº 373/91 e 498/03;

⁴⁸⁶ Com a mesma opinião temos LUMBRALES, Nuno B. M., Ob. Cit., p. 108;

Estes créditos salariais serão graduados antes do crédito do Estado previsto nos artigos. 747.º do C.C e art. 748.º do C.C , entre os quais, se incluem os créditos tributários.

Certamente que, na elaboração das normas de graduação de créditos, o legislador tendo em conta os princípios orientadores da nossa ordem jurídica e os interesses que estão subjacentes a cada crédito, ponderou qual o crédito que é merecedor de uma maior tutela.

Veja-se ainda, a título de exemplo outras disposições que dão uma forte protecção aos trabalhadores na matéria salarial, nomeadamente, a Lei Nº 105/2009 de 14 de Setembro, onde nos seus artigos 25.º a 31.º, prevê-se a protecção do trabalhador com salários em atraso, nomeadamente, no que concerne a execuções fiscais e execuções de sentença de despejo que sejam contra si instauradas, suspendendo-se estas, se o trabalhador provar que o facto que está na base destes processos se deveu ao facto de ele não receber o seu salário a um período superior a 15 dias.

Também por o legislador estar ciente dos problemas graves que poderá se deparar um trabalhador que fique sem o seu posto de trabalho e sem que o empregador possua bens para proceder ao pagamento da indemnização a que este tenha direito, por motivo de insolvência ou de situação económica difícil, para estes casos, criou-se o Fundo de Garantia Salarial ⁴⁸⁷ e o mais recente Fundo de Compensação do Trabalho, que irão assegurar esse pagamento, nas condições previstas na respectiva legislação.

Posto isto, também no nosso direito ordinário não vemos fundamento para afirmar que o dever de entregar os impostos retidos seja superior, pois como demonstramos, há disposições que dão prevalência aos créditos salariais face aos tributários.

O art. 36.º nº 1 do nosso C.P, exige apenas que se cumpra um dever ou ordem de valor igual ou superior, sendo que, os dois deveres protegem, no mínimo, interesses / valores iguais e, não sendo necessário, para que o facto esteja justificado, que o dever

⁴⁸⁷ Art. 336.º do C.T;

cumprido seja sensivelmente superior ao sacrificado⁴⁸⁸ e, sendo-nos ainda legítimo afirmar, que a nossa ordem jurídica considerada na sua totalidade não nos dá critérios que nos permitam concluir de forma clara e inequívoca pela superioridade de um destes deveres, nestes casos, como refere Eduardo Correia, “*quando a ordem jurídica exige o cumprimento de vários deveres incompatíveis, não dando ao respectivo destinatário critério de escolha, tem de contentar-se com o cumprimento de qualquer deles.*”⁴⁸⁹

Por outro lado, é ainda relevante referir, que as dificuldades económicas que uma empresa atravessa podem ser transitórias e advogar que não deverá haver espaço para a aplicação do conflito de deveres ou para a desculpa, sendo o único caminho possível a apresentação do agente à insolvência, poderá se revelar, dentro deste circunstancialismo, uma posição demasiado radical.

Também não nos parece legítimo concluir pela inaplicabilidade das causas de exclusão da ilicitude e da culpa por esta situação ser demasiado frequente para se poder socorrer daquelas causas que, na opinião da jurisprudência, são tidas pelo nosso legislador num quadro de características excepcionais pois, se é certo, que pelo menos em termos dogmáticos são tidas como situações excepcionais, têm-se demonstrado na realidade como situações de não rara ocorrência⁴⁹⁰.

É nossa opinião, que a causa de justificação do conflito de deveres constitui protecção bastante do agente, embora “*as dificuldades financeiras não autorizam por si só a prática do ilícito, por serem conaturais ao risco empresarial. Só se poderá*

⁴⁸⁸ Neste sentido vide DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal, Parte Geral...”, p. 467. Veja-se ainda, Manuel Cavaleiro de Ferreira onde este defende com base nas Actas da Comissão Revisora do CP de 1982, que foi precisamente por esta razão, isto é, pelo facto de no conflito de deveres não se exigir uma «sensível» superioridade do bem a salvaguardar, bastando a igualdade deste face ao bem sacrificado, que houve a necessidade de se autonomizar o conflito de deveres; vide o autor, Ob.Cit., p. 246;

⁴⁸⁹ O autor, Ob. Cit., p. 93. No mesmo sentido, considerando que nestes casos fica ao critério da pessoa a escolha do dever a cumprir temos CARVALHO, Américo Taipa de, vide “*Direito Penal, Parte Geral...*”, 2004, p. 256. Veja-se ainda, Manuel Cavaleiro de Ferreira que defende que tendo os interesses igual valor “*é lícito o não cumprimento de qualquer dos deveres em conflito, dada a impossibilidade de cumprimento simultâneo*”, vide o autor, Ob.Cit. p. 247;

⁴⁹⁰ Neste sentido LUMBRALES, Nuno B.M, Ob. Cit. p. 107, nota nº 64 e ainda Américo Taipa de Carvalho que refere que as situações de justificação só serão excepcionais em termos “*estatísticos, que não em termos normativos*”, vide o autor, “*Direito Penal, Parte Geral...*”, p. 151. Este último autor, noutra sede, defendeu ainda, que é errado conceber a causa de justificação como uma excepção, “*como algo apenas tolerado. Ora, tal pressuposto está errado, pois, como já o dissemos, a justificação de um acto, posto que tipificado numa norma penal, tem um sentido de positividade normativo-jurídica, ou seja, é algo de positivamente valorado e aprovado pela ordem jurídica. Não é, portanto, algo que apenas seja tolerado a contra-gosto*”; vide o autor, “*Direito Penal*”, Parte Geral, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008, p. 337;

*sustentar o conflito de deveres quando o infortúnio económico colocou o agente na impossibilidade de cumprir, no todo ou em parte mas simultaneamente, a obrigação de entrega de prestações tributárias ou sociais e o dever de pagar os salários ou outras dívidas que possam garantir a continuação da actividade empresarial*⁴⁹¹, por exemplo, uma parte dessas quantias pode ser *“investida na aquisição de equipamentos e matéria prima e, assim, simultaneamente, na auto-preservação da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores, valores que precedem e sustentam o dever de pagamento dos salários”*⁴⁹².

Tal impossibilidade de cumprimento das prestações deve verificar-se sempre no momento em que estas devam ser satisfeitas, isto é, deve existir à data do vencimento do prazo para entrega das prestações tributárias, pois o sacrifício de um interesse em conflito tem de ser consequência *“da impossibilidade de cumprimento tempestivo ou simultâneo dos deveres colidentes. Ad impossibilita nemo tenetur. Donde a necessidade de dar prevalência ao cumprimento de um dos deveres.”*⁴⁹³

Se o julgador não entender que deva aqui ter aplicação o conflito de deveres, deverá ter em atenção o disposto no art. 35.º n.º 2 do C.P e atenuar especialmente a pena ou até mesmo dispensar o agente da mesma, dado que, aqui o desvalor da acção será diferente do que seria se o empresário não entregasse as quantias retidas ao Fisco ou à Segurança Social para pura e simplesmente enriquecer à custa dessas receitas.⁴⁹⁴

Por último, na determinação da medida da pena deverá ser tido em conta o artigo 71.º do C.P que, entre muitos outros factores, ordena que seja tida em conta pelo tribunal a motivação do agente⁴⁹⁵.

Por último, resta-nos referir, que partilhamos as mesmas críticas que Manuel da Costa Andrade⁴⁹⁶ e de Teresa Serra e Cláudia Amorim⁴⁹⁷, relativamente à questão com que começamos a exposição desta problemática, isto é, ao facto de ser

⁴⁹¹ PEDRO, Manuel Miranda, Ob. Cit., p. 227 e 228;

⁴⁹² DIAS, Augusto Silva, *“Crimes e Contra-ordenações...”*, p. 463;

⁴⁹³ FERREIRA, Cavaleiro de, *“Lições de Direito Penal...”*, p. 246 e 247;

⁴⁹⁴ No mesmo sentido *vide* LUMBRALES, Nuno B.M, Ob. Cit., p. 112; SOUSA, Susana Aires de, *“Os crimes fiscais...”*, p. 135 e SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob.Cit.,p. 491;

⁴⁹⁵ Art. 71.º n.º 2 alínea c) do C.P;

⁴⁹⁶ ANDRADE, Manuel da Costa, *“Comentário ao Acórdão nº 54/04...”*, p. 322 e 323;

⁴⁹⁷ SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, Ob.Cit.,p.487 e 488;

incompreensível que o Estado puna um agente que entra em incumprimento fiscal por não ter condições económicas para cumprir, simultaneamente, o seu dever de pagar os salários e o dever de entregar os impostos retidos, devido em grande parte, ao facto do Estado se encontrar em mora para consigo.

É certo que o art. 90-A do C.P.P.T prevê a compensação com créditos não tributários por iniciativa do contribuinte, mas somente, sobre créditos de qualquer natureza que o contribuinte detenha sobre a administração directa, excluindo-se os créditos sobre a administração indirecta, mormente, sobre os municípios.

Mas haverá algum motivo razoável para estes créditos ficarem excluídos da possibilidade de compensação?

Creemos que não e tudo leva a crer que a solução mais proporcional e justa seria a de se enquadrar nesta disposição a possibilidade de compensação para os créditos que o particular possua sobre a administração indirecta do Estado.

Para apoiar este nosso entendimento, temos a lei dos compromissos e pagamentos em atraso⁴⁹⁸ que teve como objectivo controlar a despesa e evitar a acumulação de pagamentos em atraso por parte das entidades públicas, entre as quais, entidades pertencentes à administração indirecta, nomeadamente, os municípios.

Assim, há uma maior garantia de um pagamento mais atempado, o que outrora poderia demorar anos e talvez foi por este motivo que o legislador excluiu da possibilidade de compensação, nos termos desta disposição, os créditos dos particulares para com a administração indirecta do Estado.

Por outro lado, note-se que mais um motivo para a inclusão destes créditos para efeitos de compensação é o facto de estarem excluídas do processo de insolvência as entidades públicas empresariais e as pessoas colectivas públicas⁴⁹⁹.

Face a todo o exposto, há a garantia de que o Estado irá pagar, não havendo razões ponderáveis para excluir esses créditos deste instituto da compensação, conduzindo antes a sua exclusão, a um sentimento de injustiça.

⁴⁹⁸ Lei nº 8/2012 de 21 de Fevereiro e o Dec. Lei nº 127/2012 de 21 de Junho;

⁴⁹⁹ Art. 2.º nº 2 alín. a) do CIRE;

CONCLUSÃO

Como demonstramos o contribuinte tem direito de, numa perspectiva de gestão dos seus rendimentos, fazer tudo o que estiver ao seu alcance para tentar diminuir a carga tributária, isto é, é-lhe permitido realizar uma gestão fiscal. Para isso contribui, em muito, o carácter lacunar do nosso sistema tributário.

Porém, há actos de planeamento fiscal que estão vedados aos sujeitos passivos, comportando alguns um comportamento de evasão e outros de fraude fiscal.

Vimos que evasão e fraude fiscal não são a mesma coisa, sendo que na evasão a conduta não está expressamente proibida legalmente, embora o seu resultado, não seja admissível face a ela, trata-se de actos praticados *extra legem*, visando uma diminuição da carga fiscal através do recurso a estruturas negociais típicas para obterem fins atípicos, tendo como único intuito a redução da carga fiscal.

Por sua vez, a fraude fiscal viola a lei através do recurso a meios fraudulentos, tratando-se de comportamento *contra legem*.

Em Portugal foi criada uma Cláusula Geral Anti-Abuso (art. 38.º nº 2 da LGT) que será aplicada quando os actos são praticados *extra legem* e já não nos *contra legem*, sendo necessário para a sua aplicação, o preenchimento de dois requisitos, um respeitante à necessidade de recurso a meios artificiosos/ fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, o segundo é relativo ao ânimo fraudulento, isto é, o único intuito do sujeito passivo, foi a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos, caso fossem adoptados actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico.

Enquadrar-se-á aqui, em geral, a figura dos negócios indirectos. A aplicação da CGAA obedece ao procedimento previsto no art. 63.º do C.P.P.T, recaindo, em regra, sobre a A.T o ónus da prova. Os negócios a que sejam aplicados a CGAA, serão ineficazes para com o direito fiscal, embora produzam os efeitos negociais privados.

O nosso T.C manifestou-se no sentido da admissibilidade do recurso pelo legislador, a tipos suficientemente abertos com o escopo de permitir o combate a comportamentos de evasão, devendo haver uma articulação entre a criação deste tipo de normas com conceitos indeterminados e o princípio da determinabilidade,

sacrificando-se o mínimo possível, os valores subjacentes a cada uma; sendo assim, é ponto assente a recusa de uma concepção da tipicidade fechada por parte do nosso T.C.

Também o TJCE pronunciou-se no sentido da proibição de práticas abusivas no campo do direito Comunitário, não devendo os particulares se fazer prevalecer sobre as disposições de direito Comunitário de forma abusiva, não devendo ter aplicação as normas comunitárias, face a transacções comerciais inusuais, não sendo, porém, esta proibição relevante, caso haja uma justificação relevante para a adopção destes actos, que não só, os motivos fiscais, cabendo ao órgão jurisdicional de cada E.M, verificar se estão preenchidos os elementos constitutivos de uma prática abusiva.

Por outro lado, defendeu o direito dos sujeitos passivos a um planeamento fiscal legítimo, não tendo o sujeito de optar pela via mais onerosa, quando confrontado com a possibilidade de escolha de diferentes vias, sendo uma mais tributada do que outra. Frisou ainda, a necessidade da legislação Comunitária ser certa, indo assim ao encontro do princípio da segurança jurídica.

Vimos que as EMN dão cada vez mais importância às questões fiscais, almejando a retirada do maior lucro possível, aproveitando-se da disparidade das leis fiscais e da falta de cooperação no que concerne à transmissão de informações entre os diferentes países onde estão instaladas, colocando as suas unidades onde possam retirar daí o maior proveito económico.

Estas adoptam vários mecanismos de evasão, entre os quais, podemos destacar a constituição de sociedades- base, a utilização de paraísos fiscais e a manipulação dos preços de transferência. Esta problemática é transnacional, merecendo a atenção de diferentes entidades, nomeadamente, por parte da OCDE.

Demonstramos a dificuldade que há em definir um paraíso fiscal, por este ser um conceito relativo, dependendo dos critérios adoptados na definição, embora, em geral, possamos destacar as seguintes características: adopção de taxas reduzidas/nulas em relação a certos impostos, havendo discriminação de tratamento entre residentes e não residentes, saindo beneficiados os segundos; trata-se de locais onde há um apertado sigilo bancário e falta de cooperação com outros países na prestação de informações; a legislação respeitante à constituição de sociedades é

flexível e trata-se de um local com estabilidade política e económica e onde não há restrições cambiais.

Contudo, a nota derradeira trata-se de um elemento subjectivo, referente ao objectivo de atracção de capitais.

Também a OCDE tentou dar uma definição de paraíso fiscal no seu relatório “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, datado de 1998, distinguindo este dos regimes fiscais preferenciais, contudo, os critérios de distinção foram muito ténues.

A OCDE indicou assim como critérios definidores de um paraíso fiscal a ausência de tributação/ tributação baixa em impostos sobre o rendimento; a ausência de troca efectiva de informações; falta de transparência e ausência de actividades substanciais. Com estes trabalhos a OCDE procurou pôr fim à evasão fiscal, através de uma luta conjugada de esforços.

Entre nós, o nosso legislador preferiu dar uma definição de regime fiscal claramente mais favorável, recorrendo ao método da listagem e ao método comparativo; contudo, a adopção destes foi alvo de crítica por parte de alguma doutrina.

Quanto ao método de evasão dos preços de transferência, concluímos que é um método a que recorrem empresas do mesmo grupo a fim de concentrarem os lucros em zonas onde os seus sistemas tributários tributem menos pesadamente. Foi criado entre nós, medidas anti-abuso nesta matéria, adoptando-se como princípio a ideia de plena concorrência, tendo sido criados diferentes métodos para tentar se alcançar o preço que seria acordado em condições normais de mercado.

A regra será as empresas serem tributadas no seu lucro real, porém há casos em que isso não é possível, sendo aqui tributados os lucros presumivelmente auferidos, tal mostra-se em consonância com a nossa Constituição, dado que, esta apenas dispõe que a tributação incida «fundamentalmente» sobre os lucros reais das empresas.

Quando isso não seja possível, lançar-se-á mão da determinação da matéria tributável através de métodos indirectos; será o caso dos preços de transferência.

É possível aos sujeitos passivos realizarem um acordo prévio com a A.T, onde se estabelecerá o método susceptível de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam acordados em condições normais de mercado, tendo por

referência uma dada operação, num respectivo período de tempo. Parte da iniciativa das empresas este acordo e tem como fim evitar futuros problemas entre a A.T e as empresas.

No que concerne ao Abuso de Confiança Fiscal, tema fulcral da nossa dissertação, concluímos que para que a conduta do agente seja punida é necessário que se preencham os requisitos do art. 105.º n.º 4 alín. a) e b) do RGIT, sendo que esta alín. b), apenas foi introduzida com a Lei Nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro, sendo dúbio que com este quadro jurídico se tenha dado cumprimento ao princípio da legalidade, desde logo, através da fonte da qual emanou e por colocar em causa o princípio da segurança jurídica, no sentido de não se poder determinar com segurança a separação do que é lícito ou ilícito e por merecer reservas o facto de competir a um funcionário da A.T a determinação de momentos da factualidade típica.

A natureza deste requisito, foi alvo de controvérsia na doutrina e na jurisprudência, tendo em 2008, o STJ posto um ponto final à discussão, fixando jurisprudência no sentido de estarmos perante uma condição objectiva de punibilidade (Ac. Nº 6/2008, de 9 de Abril de 2008).

Quanto ao elemento da apropriação exigido pelo anterior RJIFNA, no seu art. 24.º, na redacção dada pelo Dec. Lei Nº 394/93 de 24 de Novembro, actualmente podemos afirmar que este elemento já não é exigido pelo tipo, na sua conformação dada pelo RGIT, tratando-se por parte de quem presidiu à elaboração do RGIT, de uma alteração de verbo propositada, presumindo-se que quem deduziu, retendo as quantias e não as entregou, delas se apropriou, evitando-se assim, as dificuldades de prova da apropriação e do dolo específico do agente.

Basta por isso, actualmente, a mera não entrega das prestações, havendo um afastamento do tipo legal previsto no art. 205.º do C.P.

Posto isto, é-nos lícito afirmar, que hoje este tipo apresenta-se-nos como um crime de mera inactividade, uma omissão pura, configurando como que um crime de desobediência dos deveres que são impostos ao substituto fiscal para com a A.T, sendo indício disso, o facto do legislador permitir que o agente se exima da responsabilidade penal se pagar as prestações em dívida, após a notificação da A.T, nos termos do art. 105.º n.º 4 alín. b), sendo esta notificação obrigatória, apenas quando

o sujeito passivo tenha cumprido o seu dever de declaração das quantias em dívida à A.T.

Desta feita, o tipo legal perdeu a danosidade social própria dos crimes contra o propriedade, o que se visa tutelar já não é, como o deveria ser, as receitas tributárias, mas antes, a violação dos deveres impostos ao sujeito passivo, não havendo uma diferença material entre o crime e a mera contra-ordenação, sendo que, o que se pune agora, é mera mora, podendo a mesma conduta ser crime e contra-ordenação.

Ora, tal constatação fez com que Manuel da Costa Andrade desse-nos conta das suas suspeitas de inconstitucionalidade material de que poderá sofrer o tipo legal em análise. Certo é que o T.C já se pronunciou, várias vezes, sobre uma possível inconstitucionalidade deste preceito e do anterior art. 24.º do RJFNA, tendo sempre se pronunciado no sentido da sua constitucionalidade.

Contudo, é merecedor de reservas a sua pronúncia no Ac. Nº 54/04, que teve por base o art. 105.º do RGIT, dado que, para fundamentar a sua posição, o T.C lançou mão da jurisprudência e doutrina, outrora citados nas suas decisões face a este tipo legal; porém, é dúbio que estas continuem a ter validade por terem sido dadas num tempo em que o elemento da apropriação ainda integrava a factualidade típica, o que não tem paralelo hoje, na configuração do tipo dada pelo RGIT.

Relativamente à admissibilidade das causas de exclusão da ilicitude ou da exculpação quando um empresário utiliza as quantias retidas a título de impostos para pagar os salários, por se ver impossibilitado de cumprir, simultaneamente, os dois deveres, constatamos que a jurisprudência é particamente unânime na sua rejeição, refugiando-se em argumentos, tidos para nós como erróneos, para concluir pela superioridade do dever de pagar impostos, tais como, alega que o dever de pagar impostos é uma obrigação legal; a sua falta é punida criminalmente; trata-se de um dever que tutela bens jurídicos colectivos e a admitir-se a aplicação de causas de justificação nesta matéria, haverá o perigo da universalização da conduta.

Posto isto, não chega a analisar caso a caso, a pertinência da aplicação destas causas. Como deixamos claro supra, entendemos que estes argumentos não têm validade pois, é nossa opinião, que ambas as obrigações são legais e o facto de a violação do dever de entrega da prestação tributária ser punida criminalmente, também

não é argumento idóneo, pois um dever pode ter um valor igual ou até superior a um outro que esteja tutelado penalmente, embora não lhe tenha sido conferida a tutela penal, devido a diferentes motivos.

Salienta-se ainda, que em algumas situações, a falta de pagamento de salários pode ser considerada crime, quando o agente encontrando-se em dívida para com os trabalhadores, pratique determinados actos de dissipação do seu património, além de que, há diversa doutrina que pugna pela incriminação da violação do dever de pagar salários.

Por outro lado, temos para nós, que o dever de pagar salários visa tutelar o direito do trabalhador e do seu agregado familiar, à existência de uma vida condigna, dando cumprimento ao princípio da dignidade da pessoa humana, valor este, também de cariz universal.

Deste modo e dado que o art. 8.º do C.P, prevê a aplicação das suas disposições ao direito penal especial, salvo disposição legal em contrário, e dado que o legislador no RGIT não o exclui expressamente, nada obsta, antes impõe, a aplicação destas causas de exclusão da ilicitude a este tipo legal.

A doutrina nesta matéria divide-se, sendo que a que pugna pela sua admissibilidade, na sua maioria, entende que a causa mais correcta é o conflito de deveres, partilhando nós, da mesma opinião.

Assim quando numa situação se preenchem os requisitos do art. 36.º do C.P, deverá ter aplicação esta causa de justificação, caso assim não se proceda, estará a agir-se *contra legem*.

Mas, ainda que assim não se entenda, este motivo que levou o agente a não entregar as quantias retidas ao fisco deverá, no mínimo, ser valorado para efeitos de atenuação ou dispensa de pena, nos termos do art. 35.º nº 2 do C.P.

Por fim, consideramos que seria justo haver uma alteração legislativa do art. 90.º-A do C.P.P.T, no sentido da admissibilidade de compensação de créditos dos particulares para com a Administração Indirecta do Estado, não havendo motivos razoáveis que levem à sua exclusão.

A actual solução despoleta, não raras vezes, sentimentos de injustiça, sendo assim, concluímos que, com uma alteração legislativa nesta matéria, se ganharia em termos de justiça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, “*Comentário do Código Penal*”, Universidade Católica Editora, 2008;
- AMADO, João Leal, “*A Protecção do Salário*”, in Boletim da Faculdade de Direito de Universidade de Coimbra, Suplemento, Volume XXXIX, Coimbra, 1994;
- ANDRADE, Fernando Rocha, “*Concorrência Fiscal Internacional Na Tributação Dos Lucros Das Empresas*”, in Boletim de Ciência Económicas, Vol. XLV, Faculdade De Direito Da Universidade de Coimbra, 2002;
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, “*Os direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*”, Almedina, Coimbra, 1998;
- ANDRADE, Manuel Da Costa e SOUSA, Susana Aires de, “*As metamorfoses e desventuras De um Crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto*”, in Revista Portuguesa De Ciência Criminal, Ano 17,Nº 1, Janeiro-Março, I.D.P.E.E, Coimbra, Coimbra editora, 2007;
- ANDRADE, Manuel da Costa, “*A “ Dignidade Penal” e a “ Carência de Tutela Penal” como Referências de Uma Doutrina Teleológico- Racional do Crime**”, in RPCC, Ano 2, 1º,Janeiro-Março, 1992;
- ANDRADE, Manuel da Costa, “*Comentário ao Acórdão nº 54/04- Processo nº 640/03*” in RLJ, Ano 134, Nº 3931 e 3932, Coimbra, 1 de Maio de 2001;
- ASSUNÇÃO, Maria Leonor Machado Esteves de Campos e, “*Medidas de “Combate” aos Paraísos Fiscais numa economia globalizada subordinada ao dogma liberal- um paradoxo incurável?*”, in Revista do Ministério Público, Ano 30, Nº 120, Outubro-Dezembro de 2009;

- BACIGALUPO, Enrique, *“El Delito Fiscal”*, Curso de Derecho Penal Económico, Marcial Pons, Madrid, 1998;
- BRITO, Hugo de, *“Algumas Questões Relativas aos Crimes Contra a Ordem Tributária”*, in *Ciência e Técnica Fiscal* Nº 394, Abril-Junho, 1999;
- BRITO, Teresa Quintela de, *“O DIREITO DE NECESSIDADE E A LEGÍTIMA DEFESA NO CÓDIGO CIVIL E NO CÓDIGO PENAL: UMA PERSPECTIVA DE UNIDADE DA JUSTIFICAÇÃO”*, LEX, Edições Jurídicas, Lisboa, 1994;
- CABO, Ana Isabel, *“Há Receio em dar razão ao contribuinte”*, in *Boletim da Ordem dos Advogados*, Nº 58, Setembro, 2009;
- CAEIRO, Pedro, *“Colóquio Internacional de Direito Penal”*, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 1, 1º, Janeiro- Março, Aequitas Editorial Notícias, 1991;
- CAMPOS, Diogo Leite de, *“A cláusula geral anti- abuso: artigo 38º nº 2 da Lei Geral (e artigo 46º, 10 do CIRC)”*, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Ano 7, Abril/ Junho de 2005, Trimestral;
- CAMPOS, Diogo Leite de, *“O Estatuto Jurídico Da Pessoa (Direitos da Personalidade) E Os Impostos”*, in *Revista da Ordem Dos Advogados*, Ano 65, Lisboa, 2005;
- CAMPOS, Diogo Leite de, *“Repercussão e Abuso de Confiança em IVA”*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 404, Outubro- Dezembro de 2001;
- CAMPOS, Diogo Leite e ANDRADE, João da Costa, *“Cláusula Anti- abuso e crimes fiscais”*, in *Boletim da Ordem dos Advogados*, Nº 58, Setembro de 2009;
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *“Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”*, 4ª Edição, 2012, Editora encontro da escrita;
- CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, Artigos 1º a 107º, Volume I, Coimbra Editora, 4ª Edição revista, 2007;

- CAROLINO, Cassilda, “*Abuso de confiança fiscal, Análise dogmática e controvérsias*”, in Revista Fiscal, Julho- Agosto, 2008;
- CAROLINO, Cassilda, “Planeamento fiscal e os novos deveres de informação perante a Administração Tributária”, in Revista Fiscal, Nº 5, Maio de 2008;
- CARVALHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal Parte Geral, Volume II, Teoria Geral do Crime*”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004;
- CARVALHO, Américo Taipa de, “*Direito Penal*”, Parte Geral, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008;
- CARVALHO, Américo Taipa de, “*O crime de Abuso de Confiança Fiscal*”, Coimbra Editora, 2007;
- CATARINO, João Ricardo, “*A Concorrência Fiscal Inter- Regiões do Quadro Europeu: A Dialéctica Entre a Regionalização e o Tributo*”, in Ciência e Técnica Fiscal Nº 402, Abril- Junho, 2001;
- CAUPERS, João, “*Os Direitos Fundamentais dos trabalhadores e a Constituição*”, Livraria Almedina, Lisboa, 1985;
- COLAÇO, António Bernardo, “*A Dignidade Criminal de uma indignidade social- “Salários em atraso”*”, in RPCC, Ano 13, Nº 1, Janeiro-Março, 2003;
- CORDEIRO, António Menezes Cordeiro, “*Da colisão de direitos*”, in O Direito, Ano 137, I, Almedina, 2005;
- CORREIA, Eduardo, “*Direito Criminal*”, Vol.I, Reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1993;
- CORREIA, Eduardo, “*Direito Criminal*”, Vol. II, Reimpressão, Almedina, 2007;

- CORREIA, Eduardo, “*DIREITO PENAL E DIREITO DE MERA ORDENAÇÃO SOCIAL**”, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Ano 49, 1973;
- CORREIA, Eduardo, “*Estudos sobre a reforma do Direito Penal depois de 1974*”, in Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 119, Nº 3742-3753, Coimbra Editora, 1986-1987;
- CORREIA, Eduardo, “*Estudos sobre a Reforma do Direito Penal depois de 1974*”, in Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 118, 1985-1986;
- CORREIA, Eduardo, “*Os Artigos 10.º do DECRETO-LEI Nº 27 153, De 31-10-1936, E 4.º, Nº1, Do DECRETO-LEI Nº 28 221, De 24-11-1937, A REFORMA FISCAL E A JURISPRUDÊNCIA*”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Problemas Especiais, IDPEE da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;
- COSTA, José de Faria, “*DIREITO PENAL ECONÓMICO*”, Quarteto, 2003;
- DIAS, Augusto Silva, “*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 Separata de Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1995;
- DIAS, Augusto Silva, “*«Delicta in se» e «Delicta mere Prohibita», uma análise das Descontinuidades do Ilícito Penal Moderno à Luz da Reconstrução de uma Distinção Clássica*”, Coimbra Editora, 2008;
- DIAS, Augusto Silva, “*«WHAT IF EVERYBODY DID IT?» SOBRE A «(IN)»CAPACIDADE DE RESSONÂNCIA» DO DIREITO PENAL À FIGURA DA ACUMULAÇÃO*”, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 13, Nº1, Janeiro-Março, I.D.P.E.E, Coimbra Editora, 2003;

- DIAS, Augusto Silva, “*Crimes e contra- ordenações Fiscais*”, in: *Direito Penal Económico e Europeu, Textos doutrinários, Volume II, IDPEE da Faculdade de Direito de Coimbra, 1999;*
- DIAS, Augusto Silva, “*Direitos do ambiente e à qualidade dos bens de consumo*”, in *Jornadas de homenagem ao Prof. Dr. Cavaleiro de Ferreira, Lisboa, 1995;*
- DIAS, Augusto Silva, “*O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro*” in *Fisco, Ano 2, Nº 22, Julho de 1990;*
- DIAS, Augusto Silva, “*Os crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político- Criminais*”, in *Ciência e Técnica Fiscal, Nº 394, Abril – Junho, Lisboa,1999;*
- DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa, “*O crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português*”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, Fasc. 1.º, Janeiro-Março de 1996, Coimbra Editora, p. 81;*
- DIAS, Jorge de Figueiredo, “*Breves Considerações Sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas Em Direito Penal Económico**”, in *Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais. Visão Luso Brasileira, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, Outono, 2006;*
- DIAS, Jorge de Figueiredo, “*Comentário Conimbricense do Código Penal*”, Parte Especial, Tomo II, Artigos 202.º a 307.º, Coimbra Editora,1999;
- DIAS, Jorge de Figueiredo, “*Direito Penal, Parte Geral, Tomo I*”, 2ª Edição, 2007;
- DIAS, Jorge de Figueiredo, “*O SISTEMA SANCIONATÓRIO DO DIREITO PENAL PORTUGUÊS NO CONTEXTO DOS MODELOS DA POLÍTICA CRIMINAL*”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Eduardo Correia, Número Especial I, Coimbra, 1984;*

- DIAS, Jorge de Figueiredo, *“Para uma Dogmática do direito penal secundário”*, in Revista de Legislação e Jurisprudência Nº 117, Ano 1984-1985, Nº 3718-3729, Coimbra Editora;
- DIAS, Jorge de Figueiredo, *“Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilícitude e a Culpa”*, in Jornadas de Direito Criminal, Centro de Estudos Judiciários, Face I, 1983;
- DORDIO, Victor M.C e SILVA, Manuel A.C, *“A evasão e a fraude fiscais”*, in Economia e Sociologia, Nº 52, Gabinete de Investigação e Acção Social do Instituto Superior Económico e Social de Évora, Évora, 1991;
- DOURADO, Ana Paula, *“Substituição e Responsabilidade Tributária”*, in Ciência e Técnica Fiscal, Nº 391, Julho-Setembro, 1998;
- FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, *“Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal”*, in Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direcção Geral dos Impostos, Nº 409-410, Janeiro- Junho de 2003;
- FERREIRA, Cavaleiro de, *“Lições de Direito Penal”* Parte Geral I, Editorial Verbo, 4ª Edição, 1992;
- FERREIRA, Mónica Sónia, *“Concorrência e Evasão Fiscal Internacional”*, Tese de mestrado, acessível em <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>;
- GERALDES, Olindo, *“Conflito de deveres”*, in O Direito, Ano 141, Nº 2, 2009, Almedina;
- GOMES, Nuno Sá, *“Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal”*, Editora Rei dos Livros, 2000;
- GOMES, Nuno Sá, *“Notas Sobre a Aplicação no tempo do novo Regime Jurídico Das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”*, in Ciência e Técnica Fiscal Nº 358, Abril-Junho, 1990;

- GONÇALVES, Rui Miguel Marques, *“Fraude fiscal e branqueamento de capitais”*, Almeida & Leitão, Lda, 2007;
- JAKOBS, Günther, *“Intimidación De Otros, Prevención Especial”*, Tradución de Manuel Cancio Meliá, Bernardo Feijoo Sanchez, *La Pena Estatal: Significado Y Finalidade*, Cuadernos Civitas, 2006;
- LEITÃO, Luís Manuel Menezes de, *“O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 409-410, Janeiro- Junho de 2003;
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *“Código da Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado”*, 5ª Edição, Almedina, 2009;
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *“Direito da Insolvência”*, Almedina, 3ª Edição, 2011;
- LEITÃO, Luís Teles de Menezes, *“Aplicação de Medidas Anti- Abuso na Luta Contra a Evasão Fiscal”*, in *Fisco*, Ano XIV, Nº 107/108, Lex, Março de 2003;
- LESERVOISIER, Laurent, *“Os Paraísos Fiscais”*, Europa – América, Economia & Gestão, 1992;
- LOMBA, Pedro e MACEDO, Joaquim SHERMAN de, *“O Crime de Abuso de Confiança Fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias”*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, Dezembro, Lisboa, 2007;
- LUMBRALES, Nuno B. M., *“O abuso de confiança fiscal no regime geral das infracções tributárias”*, in *Fiscalidade* Nº 13/14, Janeiro- Abril de 2003;
- MARITNS, António Carvalho, *“SIMULAÇÃO na Lei Geral Tributária e pressuposto do Tributo em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal”*, Coimbra Editora, 2006;
- MARQUES, Dora Cristina, *“O Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemática das Alterações Legislativas”*, 2009;
- MARQUES, Paulo, *“Crime de abuso de confiança Fiscal”*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2012;

- MARQUES, Paulo, "*Elogio do imposto, a relação do Estado com os contribuintes*", Coimbra Editora, 2011;
- MENEZES, Assunção Magalhães e ARANTES, Tito, "*O conflito de deveres e o abuso de confiança fiscal*", in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*/12-2005, acessível em <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1469/documento/art3.pdf?id=2066>;
- MILHEIRO, Tiago, "*Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança Fiscal e de Abuso de Confiança contra a Segurança Social*", in *Julgar* Nº 11, Coimbra Editora, 2010;
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, "*Constituição Portuguesa anotada*", Tomo I, Art. 1.º a 79.º, Coimbra Editora, 2005;
- MONTE, Mário Ferreira, "*Da legitimação do Direito Penal Tributário em particular o paradigmático caso de facturas falsas*", Coimbra Editora;
- MORAIS, Rui Duarte, "*A execução fiscal*", Almedina, 2005;
- MORAIS, Rui Duarte, "*Paraísos Fiscais E Regimes Fiscais Privilegiados*", in *Revista da Ordem Dos Advogados*, Ano 66, Lisboa, 2006;
- MOURA, José Barros, "*A inspecção do trabalho e a efectividade do Direito do Trabalho*", in *R.M.P*, Ano 7, nº 26, Abril-Junho, 1986;
- NABAIS, José Casalta, "*Algumas Considerações Sobre a Solidariedade E A Cidadania*", in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LXXV, Coimbra, 1999;
- NABAIS, José Casalta, "*Investir e Tributar: Uma Relação Simbólica?**", in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 141, Nº 3972, Janeiro- Fevereiro, Coimbra Editora, 2012;

- NABAIS, José Casalta, “*O dever fundamental de pagar impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, Teses, Almedina, Coimbra, 2009;
- NABAIS, José Casalta, “*Reflexões Sobre Quem paga a Conta Do Estado social*”, in revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, VII, Especial, 2010;
- NEVES, João Curado, “*A problemática da culpa nos crimes passionais*”, Coimbra Editora, 2008;
- PALMA, Clotilde Celorico, “*A OCDE, a Concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 403, Julho-Setembro, 2001;
- PALMA, Fernanda, “*O princípio da desculpa em Direito Penal*”, Almedina, 2005;
- PEDRO, Manuel José Miranda, “*Justificação do facto e exclusão da culpa nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social*”, in *Colectânea de textos da parte especial do direito penal 6*, AAFDL, 2008;
- PEREIRA, Paula Rosado, “*Acordos prévios sobre preços de transferência- Breve contributo*”, in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Volume III, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2006;
- PEREIRA, Ricardo Rodrigues, “*O crime de abuso de confiança fiscal*”, in *Revista Fiscal nº 6*, Setembro e Outubro de 2010;
- PEREIRA, Rui Carlos, “*Justificação do Facto e Erro Em Direito Penal*”, in *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, Lisboa, 1995;
- PINTO, Albano Morais, “*Questões atinentes à liquidação da prestação e à sua notificação ao arguido- as formas jurídico- penalmente relevantes e a natureza jurídica da notificação para pagamento da prestação tributária em dívida o crime de abuso de confiança fiscal*”, in *Revista do Ministério Público*, Ano 33, Nº 130, Abril- Junho, 2012;

- *Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados- Membros, Reunidos no Conselho, de 27 de Junho de 2006*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 418, Julho-Dezembro de 2006;
- RIBEIRO, Vítor, “*Breve Reflexão sobre a Infracção Penal do Trabalho*”, in *R.M.P*, Ano 1, Vol.1, 1980;
- RODRIGUES, Anabela Miranda Rodrigues, “*Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II. Problemas Especiais, IDPEE da FDUC, Coimbra Editora, 1999;
- RODRIGUES, Carlos Augusto, “*O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*”, in *Revista Fiscal*, Setembro de 2006;
- SANCHES, J.L Saldanha, “*Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*”, que teve lugar em 14 de Fevereiro de 2008, na Universidade Nova de Lisboa, acessível em <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>;
- SANCHÉZ, Bernardo Feijoo, “*Prevención General Positiva: Estabilización Normativa Mediante Imposición De Males. Una Réplica A La Teoría De La Pena De Günther Jakobs*”, Manuel Cancio Meliá Bernardo Feijoo Sanchez (Ed.), *Teoria Funcional De La Pena Y de La Culpabilidad*, Seminario Con Günther Jakobs En La UAM; Cuardenos Civitas, 2008;
- SERRA, Teresa e AMORIM, Cláudia, “*Abuso de Confiança Fiscal, Algumas reflexões a partir de um caso concreto*”, in *Estudos de homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume V, Coimbra Editora, 2011;
- SERRA, Vaz, “*Causas Justificativas do Facto Danoso*”, in *BMJ*, Nº 85, Abril, 1959;
- SILVA, Germano Marques da, “*Direito Penal Português*” *Teoria do Crime*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2012;

- SILVA, Germano Marques da, “*Direito penal tributário sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*”, Universidade Católica editora, Lisboa, 2009;
- SILVA, Germano Marques da, “*Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias*”, in *Direito e Justiça*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Vol. XV, Tomo 2;
- SILVA, Isabel Marques da, “*Regime Geral das Infracções Tributárias*”, Cadernos IDEFF, Nº 5, 3ª edição;
- SILVA, Suzana Tavares da e NABAIS, José Casalta, “*O Estado Pós- moderno e a figura dos tributos*”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 140, Nº 3965, Novembro- Dezembro, Coimbra Editora, 2010;
- SOUSA, Boaventura de Sousa Santos, “*O Conflito de deveres em Direito Criminal*”, Coimbra, 1965;
- SOUSA, Jorge Lopes de e SANTOS, Manuel Sima, “*Regime geral das infracções Tributárias Anotado*”, Áreas Editora, 2010;
- SOUSA, Luís dos Milagres, “*Fraudes Tributárias e o Crime tributário continuado*”, Almedina, 2010;
- SOUSA, Susana Aires, “*Os Crimes fiscais, Análise Dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*”, Coimbra Editora, 2009;
- VICTORINO, Nuno e CATARINO, João Ricardo, “*Sentido e Perspectivas do Combate à Fraude nos Novos Tipos Contraordenacionais Criminais previstos do RGIT (Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Nº 1, Ano V, Primavera, 0312, Almedina;
- XAVIER, Alberto, com a colaboração de PALMA, Clotilde Celorico e XAVIER, Leonor, “*Direito Tributário Internacional*”, Almedina, 2011

SITES

http://www.noticiasominuto.com/economia/45249/quem-n%C3%A3o-pedir-factura-arrisca-multa#.UX_oRXms31U;

<http://dre.pt/pdf1s/2006/02/039A00/14621489.pdf>;

<http://dre.pt/pdf1sdip/2012/08/16400/0466604677.pdf> ;

<http://dre.pt/pdf2sdip/2007/03/056000000/0752707534.pdf>;

<http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/137463.html>;

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0255:PT:HTM>;

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0181:PT:PDF>;

<http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>;

<http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>;

<http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/59fb14403a7de5e68025716b004d995b?OpenDocument&Highlight=0,processo,n%C2%BA,1852%2F05-2>;

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/a8c08e91b0afaeed80257a2b003d31b8?OpenDocument&Highlight=0,abuso,de,confian%C3%A7a,fiscal,causas,de,exclus%C3%A3o,da,ilicitude>;

<http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=20100739&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12->

21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=Lei&v12=&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar;

http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_087_B_98.htm;

http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_igf/IRC/Leg_complementar/PORTARIA_1446_C_2001.htm;

http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/multar_consumidores_que_nao_exijam_factura_so_e_possivel_no_acto_da_venda.html;

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>;

<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>;

<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>;

http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/CLAUSULA_GERAL_ANTI-ABUSO__PRIMEIRA_DECISAO_JUDICIAL.pdf;

http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano_combate_fraude_evasao_fiscal.pdf;

<http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/tp/artigo-relevancia-margem-liquida-gfm-fev-06.pdf>;

<http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>;

<http://www.slideshare.net/pedropamorim/reflexes-em-torno-do-primeiro-acrdo-sobe-a-aplicao>;

<http://www.stj.pt/ficheiros/jurisp-sumarios/criminal/criminal2001.pdf>

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950756.html>

<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1469/documento/art3.pdf?id=2066>

www.verbojuridico.com

ACÓRDÃOS

Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. de 08 de Novembro de 2011, Proc. Nº 2988/01, 5ª Secção, *in* www.dgsi.pt;
- Ac. de 13 de Dezembro de 2001, Proc. Nº 01P2448, *in* www.dgsi.pt;
- Ac. de 15 de Janeiro de 1997, C.J do STJ, Ano 5, 1997,p.190 e ss;
- Ac. de 20 de Junho de 2001 *in* C.J do STJ, Tomo II, p.227;
- Ac. de 24 de Março de 2003 (Recurso nº 620/03), *in* C.J, Ano XI, Janeiro- Fevereiro, Nº 166, Tomo I,Coimbra,2003,p.234;
- Ac. de 28 de Fevereiro de 2002, Proc. Nº 4234/01, 5ª Secção, *in* www.dgsi.pt;
- Ac. de 5 de Novembro de 1986, Processo nº 38 607, 3ª secção, *In* B.M.J, Nº 361, Dezembro de 1986, p. 374 e ss;
- Ac. de 8 de Novembro de 2001, Proc. Nº 2988/01, da 5ª secção, *in* <http://www.stj.pt/ficheiros/jurisp-sumarios/criminal/criminal2001.pdf>;
- Ac. Nº 6/2008 de 9 de Abril de 2008, Proc. Nº 4080/07, Publicado em Diário da República, I Série, nº 94, em 15-05-2008, p. 2672;
- Proc. Nº 06P4079 de 21 de Março de 2007, *in* www.dgsi.pt;
- Proc. Nº 07P2077 de 10 de Outubro de 2007, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 3220/097-5 de 20 de Dezembro de 2007, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 4086/06-3, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 956/06 de 31 de Outubro de 2007, *in* www.dgsi.pt;

Tribunal Constitucional

- Ac. do T.C Nº 54/04; Proc. Nº 640/03;

- Ac. do T.C Nº 663/98;

- Ac. do T.C Nº 312/00 de 20 de Junho, Proc. Nº 442/99- 1ª Secção, *in* BMJ Nº 498, Julho de 2000;

- Ac. do T.C Nº 389/01;

- Ac. do T.C Nº 61/2006, Proc. Nº 642/2006;

- Ac. do T.C Nº 61/2006; Proc. Nº 642/2006;

- Ac. do T.C Nº 61/2007, Proc. Nº 642/2006;

- Ac. do T.C Nº 756/95 de 20 de Dezembro de 1995, Proc. Nº 134/94;

- Ac. do T.C Nº 516/00, Proc. Nº 640/03;

Tribunal da Comarca de Santarém

- Ac. do 2º Juízo Criminal do Tribunal da Comarca de Santarém, Proc. Nº 59/05.4DSTR, de 22 de Novembro de 2006, acessível em www.verbojuridico.com;

Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

- Caso Elmeka, Proc. Elmeka NE Contra Y pourgos Oikonomikon, Ac. de 14/09/2006, nos Processos Apensos C- 181/04 a C- 183/04;

- Caso Halifax, *Halifax Plc Group Contra Commissioners of Customs & Excise*, Proc. Nº: C- 255/02;

Tribunal da Relação de Guimarães

- Proc. Nº 1852/05 – 2, de 6 de Novembro de 2005, *in* www.dgsi.pt;

- Ac. de 11 de Novembro de 2002, *In C.J.*, Ano XXVII, 2002, Tomo V,

Tribunal da Relação do Porto

- Proc. Nº 0416130 de 5 de Dezembro de 2007, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0644055 de 6 de Junho de 2007, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 6651/08.8TAVNG.P1, de 20 de Junho de 2012, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15 de Maio 2013, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0210289 de 12/03/2003, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº: 0110911, de 07 de Maio de 2003, *in* www.dgsi.pt;

- Ac. de 10 de Novembro de 2004, *In* C.J. nº 178, Ano XXIX, Tomo V, Novembro-Dezembro de 2004, p. 209 e ss;

- Proc. Nº 0543604 de 08 de Fevereiro de 2006, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15 de Maio de 2013, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0516360, de 24 de Maio de 2006, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0210289 de 12 de Março de 2003, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0210027, de 2 de Abril de 2003, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15 de Maio de 2013, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0516360, de 24 de Maio de 2006, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0543604 de 08 de Fevereiro de 2006, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 6651/08.8TAVNG.P1 de 20 de Junho de 2012, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15 de Maio de 2013, *in* www.dgsi.pt;

- Proc. Nº 0210289 de 12 de Março de 2003, *in* www.dgsi.pt;
- Proc. Nº 15312/09.OIDPRT.P1 de 15 de Maio de 2013, *in* www.dgsi.pt;
- Ac. de 10 de Novembro de 2004, *in* C.J, Nº 178, Ano XXIX, Tomo V, Novembro e Dezembro de 2004;
- Proc. Nº 0714688, de 30 de Janeiro de 2008, *in* www.dgsi.pt;
- Proc. Nº 0543604, de 08 de Fevereiro de 2006, *in* www.dgsi.pt;

Tribunal da Relação de Lisboa

- Ac.12 de Julho de 2005, *in* C.J, Nº 185, Ano XXX, Tomo IV, Agosto, Setembro e Outubro de 2005, p. 133 e ss;

Legislação

- Código Civil;
- Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;
- Código de Imposto Sobre o Rendimento Singular;
- Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- Código do Imposto Sobre o Rendimento Colectivo;
- Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentando;
- Código do Trabalho;
- Código Penal;
- Constituição da República Portuguesa;
- Dec. Lei nº 127/2012 de 21 de Junho;
- Dec. Lei nº 198/2012 de 24 de Agosto;
- Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- Lei Geral Tributária;
- Lei nº 8/2012 de 21 de Fevereiro;

- Portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro;
- Portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho;
- Regime Geral das Infracções Tributárias;