

Tribunal da Relação do Porto
Processo nº 511/21.4IDPRT.P1

Relator: MARIA ÂNGELA REGUENGO DA LUZ

Sessão: 30 Abril 2025

Número: RP20250430511/21.4IDPRT.P1

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: CONFERÊNCIA

Decisão: NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELOS ARGUIDOS

EXECUÇÃO FISCAL

ACORDOS DE PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

Sumário

Os acordos de pagamento em prestações celebrados no âmbito dos processos de execução fiscal relativos à não entrega nos prazos legalmente estabelecidos das quantias devidas e sua inclusão no programa aprovado no domínio do SIREVE, em nada contendem com a verificação do crime e a sua punibilidade, sendo certo que não ocorreu sequer, com esses planos, o pagamento integral dos impostos em dívida. Na verdade, enquanto se não mostrarem pagos os impostos na sua integralidade, não existe pagamento total da dívida, mas apenas parcial, o que se traduz num não pagamento.

Texto Integral

Processo: 511/21.4IDPRT.P1

Acórdão deliberado em conferência na 1ªsecção criminal do Tribunal da Relação do Porto

*

I. A..., S.A., AA E BB arguidos nos autos apresentaram recurso da sentença proferida no processo comum singular nº 511/21.4IDPRT do juízo Local Criminal de Gondomar- Juiz 1, Tribunal Judicial da Comarca do Porto, que decidiu:

A. Condenar a arguido AA, em co-autoria, da prática de UM CRIME DOLOSO DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL, previsto e punível pelo artigo 105.º, n.os 1, 2, 4 e 5, do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, por referência aos artigos 27.º e 41.º, ambos do C.I.V.A., na pena de 1 (um) anos e 6 (seis) meses, suspensão por 5 (cinco) anos, subordinado tal suspensão ao pagamento, nesse período, da prestação tributária em dívida e acréscimos legais (devendo ter-se em conta os valores entretanto pagos e aqueles que, referentes ao mesmo período de tributação, forem sendo pagos no âmbito do PER em vigor ou de outros acordos com a Autoridade Tributária).

B. Condenar a arguido BB, em co-autoria, da prática de UM CRIME DOLOSO DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL, previsto e punível pelo artigo 105.º, n.os 1, 2, 4 e 5, do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, por referência aos artigos 27.º e 41.º, ambos do C.I.V.A., na pena de 1 (um) anos e 6 (seis) meses, suspensão por 5 (cinco) anos, subordinado tal suspensão ao pagamento, nesse período, da prestação tributária em dívida e acréscimos legais (devendo ter-se em conta os valores entretanto pagos e aqueles que, referentes ao mesmo período de tributação, forem sendo pagos no âmbito do PER em vigor ou de outros acordos com a Autoridade Tributária).

C. A sociedade arguida “A..., S.A.”, UM CRIME DOLOSO DE ABUSO DE CONFIANÇA, previsto e punível pelos artigos 7 e 105.º, n.os 1, 2, 4 e 5, todos do R.G.I.T., aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, por referência aos artigos 27.º e 41.º, do C.I.V.A., na pena de 400 (quatrocentos) dias de multa à razão diária de € 10,00 (dez euros), num total de € 4.000,00 (quatro mil euros).”

*

I.1. Sentença recorrida (que se transcreve parcialmente).

“(…)

II- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A) MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Da prova produzida e dos documentos juntos aos autos, com interesse para a decisão da causa, resultaram provados os seguintes factos:

1. A sociedade arguida “A..., S.A.” é uma sociedade comercial anónima, encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Gondomar sob o ..., tendo a sua sede social na Estrada ..., n.º ..., 1.º, em ..., Gondomar.

2. Tal sociedade foi constituída em 09 de Outubro de 1996 e dedica-se à “actividade de confecção de artigos de vestuário exterior, em sistemas de pronto-a-vestir, para homem, mulher e criança, e ainda comercialização de artigos de vestuário, podendo para tanto usar de quaisquer meios, designadamente a forma directa ou por catálogo”. Por tal actividade, a que corresponde o C.A.E. (Classificação das Actividades Económicas)/C.I.R.S. principal ... – “confecção de outro vestuário exterior em série” - e, os CAE secundários ... e ... a que corresponde, respectivamente, “comércio a retalho de vestuário para adultos, estabelecimentos especializados” e “comércio por grosso de vestuário e de acessórios”, a sociedade arguida encontra-se colectada no Serviço de Finanças de Gondomar - 2, como sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (I.V.A.), possuindo contabilidade organizada e enquadrando-se para efeitos de I.V.A. no regime normal de periodicidade mensal e, em sede de I.R.C., no regime geral de tributação.

3. Desde pelo menos o dia 18 de Abril de 2019 e até à presente data, os arguidos BB e AA integram o Conselho de Administração da sociedade arguida, ocupando o cargo de Administradores, ficando a sociedade arguida obrigada com a assinatura dos dois administradores ou de um procurador com poderes especiais.

4. Assim, em tal período temporal e nessa qualidade, a gerência e posterior administração da sociedade arguida esteve a cargo dos arguidos BB e AA competindo-lhes, em conjunto e de forma repartida, todos os actos de administração, gestão e direcção da mesma, sendo os responsáveis, quer de facto quer de direito, por toda a actividade nela desenvolvida dando as instruções e ordens a ela atinentes designadamente quanto ao pagamento de salários aos trabalhadores e dos débitos aos fornecedores, bem como para apuramento e pagamento dos respectivos impostos designadamente em sede de IVA, IRC, IRS, etc...

5. Deste modo no exercício da sua descrita actividade, a sociedade arguida através dos arguidos BB e AA, que actuavam em nome e no interesse da mesma, suportou o valor de I.V.A. nas aquisições de matérias-primas que efectuaram junto de fornecedores (I.V.A. dedutível) e, procedeu à cobrança desse mesmo tipo de imposto aos seus clientes pelas vendas e serviços prestados a quem foram emitidas as respectivas facturas (I.V.A. liquidado).

6. Enquanto sujeito passivo de I.V.A. a sociedade arguida deveria apurar aritmeticamente e mensalmente, o imposto devido ao Estado, deduzindo ao imposto por si facturado e incluído no preço dos bens e serviços que vendera e prestara, o imposto por si suportado nas aquisições de matérias-primas efectuadas e, sempre que o montante de I.V.A. por si facturado a terceiros fosse superior ao montante de I.V.A. pago pela arguida nas aquisições efectuadas, proceder à entrega à Fazenda Nacional da diferença até ao 15.^o dia do segundo mês seguinte ao mês a que se referia a liquidação.

7. Porém, no ano de exercício de 2020, os arguidos, não entregaram nos Serviços de Finanças de Gondomar-2 ou em qualquer outro serviço da Administração Fiscal, do montante de imposto liquidado e arrecadado, a título de I.V.A., que atempadamente declararam, nas prestações de serviços e venda de bens a dinheiro cobradas aos seus clientes.

8. Tal actuação contabiliza um montante de I.V.A. efectivamente liquidado e não entregue à Administração Fiscal, no ano de exercício de 2020, no quantitativo e período seguinte:

(...)

9. Deste modo, os arguidos, no período de tributação supra referido liquidaram I.V.A., apurando montantes a favor do Estado, num total de € 55.206,94 (cinquenta e cinco mil, duzentos e seis euros e noventa e quatro cêntimos) de imposto de I.V.A. que efectivamente receberam dos seus clientes e retiveram em seu poder e no da sociedade, não os entregando à Administração Fiscal no termo e prazo atrás referidos, relativo ao período mencionado, nem nos 90 dias subsequentes ao termo de entrega da declaração periódica a que diziam respeito.

10. E, pese embora tenham sido notificados, em 17 de Outubro de 2022 e 21 de Novembro de 2022, para proceder ao pagamento de tal quantia no prazo de 30 dias, bem como dos respectivos juros de mora e coimas aplicáveis, os arguidos também não efectuaram tal pagamento integral em tal período, assim se apoderando de tal montante fazendo coisa sua.

11. Todos os arguidos sabiam que a sua descrita conduta era proibida e penalmente punível.

12. Os arguidos agiram livre, deliberada e conscientemente, em conjugação de esforços e sintonia de vontades de acordo com um plano entre ambos gizado, em nome e no interesse da sociedade arguida porquanto seus representantes

de facto e de direito, no propósito de não efectuar a entrega nos competentes serviços da Administração Tributária do montante pecuniário que no período descrito integraram, sem causa justificativa, no giro comercial para satisfação das suas despesas, assim o enriquecendo no respectivo valor, depois de terem realizado, nos termos da lei fiscal, a retenção daquele montante efectivamente recebido pela arguida dos seus clientes pelas vendas e prestações de serviços efectuadas, bem sabendo os arguidos que como legais representantes da sociedade estavam obrigados por lei a entregá-lo ao Estado, seu credor tributário, o que lograram alcançar.

13. Tais montantes dos quais os arguidos sabiam serem meros depositários foram, assim, desviados para serem utilizados para outros fins e interesses da sociedade arguida, como seja o pagamento de salários, fornecedores, dívidas a credores, etc... como os arguidos pretenderam e efectivamente conseguiram.

14. Na presente data encontra-se, ainda, em dívida o montante de €46.471,41 (sendo €39.159,41 de imposto, € 6.728,40, de juros de mora e €583,60 de custas).

15. Do relatório social do (...)."

B) MATÉRIA DE FACTO NÃO PROVADA

Inexistem fatos não provados.

Consigna-se que a matéria constante da contestação é conclusiva e/ou de direito.

C) MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

A convicção do tribunal, alicerçou-se na confissão livre, integral e sem reservas do arguido, em conjugação com os documentos juntos aos autos e com as regras da experiência comum, de acordo com o critério estabelecido no artigo 127.º do C.P.P.

(...)

*

Da prova produzida resulta claro que a firma arguida incumpriu com os deveres tributários, nos moldes constantes dos factos provados, ou seja, no período de tributação supra referido liquidaram I.V.A., apurando montantes a favor do Estado, num total de € 55.206,94 (cinquenta e cinco mil,duzentos e seis euros e noventa e quatro cêntimos) de imposto de I.V.A. que efectivamente receberam dos seus clientes e retiveram em seu poder e no da sociedade, não os entregando à Administração Fiscal no termo e prazo atrás referidos, relativo ao período mencionado, nem nos 90 dias subsequentes ao termo de entrega da declaração periódica a que diziam respeito, tendo optado por reter o dinheiro para, nomeadamente, pagar salários de trabalhadores e funcionários, de molde a que a firma arguida conseguisse continuar a laborar.
(...)

*

III. O DIREITO

I) ENQUADRAMENTO JURÍDICO-PENAL

Estabelecido o quadro factual apurado, importa proceder ao respectivo enquadramento jurídico-penal.

Os arguidos vêm acusados da prática de:

Os arguidos AA E BB, em co-autoria, UM CRIME DOLOSO DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL, previsto e punível pelo artigo 105.º, n.os 1, 2, 4 e 5, do R.G.I.T., aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, por referência aos artigos 27.º e 41.º, ambos do C.I.V.A.;

A sociedade arguida “A..., S.A.”, UM CRIME DOLOSO DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL, previsto e punível pelos artigos 7.º e 105.º, n.os 1, 2, 4 e 5, todos do R.G.I.T, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, por referência aos artigos 27.º e 41.º, do C.I.V.A..

*

Vejamos.

Dispõe o artº 105º, nº 1 do RGIT que:

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 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.

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

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - (Revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

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

Assim exige-se, para a verificação do tipo legal de crime, que:

- O agente esteja obrigado a entregar ao credor tributário (administração fiscal) determinada prestação tributária de valor superior a €7500;

- Essa prestação tributária tenha sido deduzida nos termos da lei tributária;

- O agente não proceda à entrega de tal prestação;

- O faça com dolo;

Refere ainda o artigo 105º/ 1 e 4- a) e b), do RGIT, conforme o já exposto, que a não entrega à administração tributária, total ou parcial, de prestação tributária legalmente devida só é punível se tiverem decorridos mais de 90 dias sobre o termo legal da entrega da prestação, e se a prestação comunicada à autoridade tributária através da correspondente declaração, não for paga (acrescida de juros e coima aplicáveis) no prazo de 30 após notificação para o efeito.

Assim, e atento desde logo o sentido literal da lei, conclui-se que se verifica sempre a condição objetiva de punibilidade quando, decorrido o indicado prazo de 30 dias da notificação para o efeito, não esteja integralmente paga (acrescida de juros e coima aplicáveis) a prestação tributária. **Como se costuma afirmar, o tipo legal de crime em causa é um crime omissivo próprio, que se consuma no momento em que o autor deveria ter entregado a prestação, e não o fez.** Não o tendo feito, o crime haverá que dar-se como consumado.

Já a existência de acordo de pagamento em nada contende com a punibilidade da conduta, uma vez que os arguidos não procederam ao pagamento integral da prestação devida e legais acréscimos e coimas, nos prazos cuja verificação é considerada condição de punibilidade. Assim o é, porque a responsabilidade penal não se confunde com a responsabilidade tributária.

A reposição de parte da verdade fiscal pelo contribuinte com o pagamento em prestações, já depois de efetuada a notificação para proceder ao pagamento em dívida total no prazo de 30 dias ocorre já depois da consumação do crime e da verificação da causa objetiva de punibilidade. Tal pagamento prestacional pressupõe a consumação do crime em causa consubstanciada na omissão e entrega atempada, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária, nada tendo sido alterado em sede de tipicidade, com o posterior acordo com obtido com a autoridade tributário do pagamento em prestação. O Estado viu-se prejudicado patrimonialmente, com a apropriação de prestações recebidas pelos arguidos para posterior entrega àquele.

Consequentemente a posterior redução da prestação tributária, através do cumprimento de parte de plano de pagamento, como causa de transformação – posterior de uma conduta típica, em atípica, carece de sentido.

Desde logo, porque confronta, diretamente, com um princípio de legalidade vigente.

Com efeito, e como se costuma afirmar o tipo legal de crime em causa é um crime omissivo próprio, que se consuma no momento em que o autor deveria ter entregado a prestação, em montante não inferior ao legalmente indicado, e não o fez.

Não o tendo feito, o crime haverá que dar-se como consumado, sendo assim absolutamente irrelevante para a sua verificação, o que tenha lugar a título de responsabilidade tributária, pois esta em nada contende com a responsabilidade penal. Ou seja, consumado o crime, só o pagamento integral das indicadas quantias e no prazo da al. b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT afasta a punibilidade da conduta.

Os 7.500 euros são um “patamar” do tipo de ilícito e este verificava-se – estava preenchido - no momento da consumação do ilícito criminal. O momento chave para fazer operar o nº 1 do preceito (logo, para verificar o requisito 7.500 €) é o momento da consumação do crime e não o momento de verificação da condição objetiva de punibilidade, já que estas são duas realidades distintas.

Neste aspeto convém ter presente o afirmado no Acórdão (AUJ) do Supremo Tribunal de Justiça n.º 6/2008:

“As condições objectivas da punibilidade são aqueles elementos da norma, situados fora do tipo de ilícito e tipo de culpa, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção antijurídica tenha consequências penais. Apesar de integrarem uma componente global do acontecer, e da situação em que a acção incide, não são, não obstante, parte desta acção.

(...) para Jeschek, as condições objectivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação directa com o facto mas que não pertencem nem ao tipo de ilícito, nem ao tipo de culpa e de cuja presença depende a punibilidade do facto.

(...) a verdadeira essência das condições objectivas de punibilidade como categoria dogmática autónoma no marco dos pressupostos materiais de punibilidade é, na perspectiva substancial, a sua autonomização em relação à ilicitude. O que sucede dado que esta classe de condições se coloca à margem da conduta ilícita e, conseqüentemente, a sua verificação vem a colocar em relevo tão -somente a questão da necessidade da pena. Nessa sequência, e

num plano de conceitos, os elementos do tipo de ilícito e condições objectivas de punibilidade são noções que se excluem mutuamente.

A origem histórica do instituto reflecte a necessidade de conciliar exigências contrapostas. Por um lado, existem desde sempre razões de conveniência prática e de oportunidade de política criminal que levam a subordinar a efetiva punibilidade de alguns tipos de comportamentos ao verificar de determinadas circunstâncias: proceder a uma punição incondicionada pode em certos casos conflitar efectivamente com a tutela de outros interesses merecedores de consideração ou, mais vulgarmente, provocar inconvenientes superiores às vantagens que do sancionamento se retiram».

Isto é, preenchidos os tipos de ilícito e de culpa, o acréscimo das condições previstas nas alíneas do nº 4, inserindo-se numa política pragmática de cobrança fiscal, que faz depender a punibilidade do agente, pelo crime já consumado, do decurso de um prazo e do pagamento integral das quantias ali indicadas, não afeta a já existente consumação criminosa.

E a condição objetiva de punibilidade contida na al. b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT encontra-se verificada pois que, regularmente notificadas os arguidas (com indicação da prestação tributária e coima respectiva) e decorrido o prazo de 30 dias, não se mostram pagas as quantias referidas no preceito: prestação, coima e juros.

Como referido em Acórdão do TR. Do Porto, processo nº 2607/13.7IDPRT.P1 “O pagamento imediato como modo de liquidação de uma prestação tributária é um facto que ocorreu numa data determinada; o acordo de pagamento, diferido no tempo, reportando-nos à mesma prestação tributária, só se transforma em pagamento total, que é o que releva no caso, com a liquidação da última prestação, facto que à data da acusação (...) ainda não tinha ocorrido e não se pode ficcionar.”

Nesse sentido, a título meramente exemplificativo, ainda Ac. Relação de Évora de 19.12.13, Ac. da Relação de Coimbra, processo n.º 89/15.8 IDCBR.C1, de 02.02.2022, e Ac. da Relação do Porto, processo n.º 35/19.0 IDPRT.P, de 17.02.2021, TRGuimarães, processo nº480/15.0T9PTL.G1, do TRCoimbra, processo nº122/09.IDVIS.C1e TRÉvora, processo nº388/11.8IDFAR.E1, disponíveis em www.dgsi.pt). em www.dgsi.pt.

Não há dúvida que existe o acordo de pagamento em prestações da dívida fiscal.

Por natureza tal dívida só se extingue com o pagamento da totalidade das prestações, pelo que enquanto isso não ocorrer não existe pagamento total da dívida mas apenas pagamento parcial, que no caso equivale ao não pagamento.

“Dívida regularizada” na sequência de um acordo de pagamento, não equivale a “dívida paga” enquanto todas as prestações acordadas não tiverem sido satisfeitas.

Não estando a dívida paga, obviamente que nos termos legais, teriam as arguidas (como responsáveis criminalmente) de ser notificadas nos termos e para os efeitos do artº 105º 4º b) RGIT que dispõe que os factos só são puníveis “b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.”

Impunha-se por isso a sua notificação, para esse efeito, como foi feito, preenchendo com isso a condição de punibilidade tal como o STJ pelo AFJ 6/2008 de 15/5 estabeleceu: “A exigência

prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a respectiva obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo [alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT].”

Os arguidos, na contestação apresentada, confundem assim situação regularizada com dívida de imposto paga quando são realidades diferentes, tal como o são a execução fiscal (que visa o pagamento da dívida do imposto) e o crime fiscal que visa sancionar os comportamentos criminais, no caso traduzidos na falta de pagamento do mesmo imposto, de desvalor perante o bem jurídico que essa incriminação visa obviar pondo em causa o sistema financeiro público do Estado, através do qual este obtém as receitas necessárias ao funcionamento do próprio Estado, propiciador de bem estar a todos os seus cidadãos. Tal como mesmo que o crime estivesse extinto (por qualquer razão que não o pagamento), nem por isso a dívida tributária estava extinta. Ora esse pagamento em prestações, não equivale a pagamento da dívida nem à extinção desta, mas a um pagamento que se vai realizando. Tal como não exclui o crime (por exclusão da ilicitude por constituir causa de

justificação), o facto de o valor da dívida (imposto não pago) ter sido afecto a outros fins empresariais, (como alegam de sobrevivência da empresa e postos de trabalho) pois como aliás os arguidos assumem, está assente na Jurisprudência que a apropriação não deixa de existir quando se prova que o arguido utilizou os valores em causa para pagamento de outras dívidas da sociedade, uma vez que assim, se inverteu o título da posse (cfr. Ac.TRP 07/03/2003, proc. nº 0111289, www.dgsi.pt e o Ac.STJ Proc. nº 2448/01-5) convindo referir que as quantias declaradas e retidas pertenciam ao Estado, razão pela qual apenas era consentido que actuasse como detentor, encontrando-se-lhe vedado que das mesmas dispusesse como sendo bens próprios, e ao omitir a entrega do valor deduzido e retido, assenhorou-se das prestações que lhe estavam confiadas, integrando-as no seu património e revelando através de concludente conduta, a apropriação das mesmas;

Por isso não pode servir como tentativa de explicar ou justificar a conduta, no que a Jurisprudência tem sido uniforme ao não a considerar como um estado de necessidade, não integrando a causa excludora da ilicitude (cfr. Ac. R. P. 22/9/04 Proc. 0412635 Des.Fernando Monterrosso, de 26/9/07 Proc. 0712239 Des. Borges Martins, Ac. TRP 15/2/06 Ac.TRP 18/2/09 Proc. 0846954 www.dgsi.pt/jtrp., e Ac. R. Lx, 12/7/05 CJ 2005, IV, 133), pois não compete às arguidas decidir do destino de um dinheiro que já não lhes pertence, e reafectá-lo à satisfação de outras necessidades ou ao cumprimento de outras obrigações, pois isso seria inócuo pois que como se expressa o Ac. R. Lx, 12/7/05 CJ 2005, IV, 133 “ O dever de pagar os salários dos trabalhadores e a necessidade de subsistência da respectiva empresa não podem ser considerados como justificação da falta de pagamento (...) das importâncias descontadas naqueles salários para esse efeito”, ou o Ac. R.Ev. de 19/4/2005 de que “O facto de se ter dado com o provada a situação económica difícil da empresa não afasta a consciência da ilicitude e a culpa dos arguidos na prática do crime p.p.pelo artº 107º do RGIT” ou ainda o Ac. R.P. de 15/2/2006 de que “Em geral não é correcto falar em conflito de deveres, direito ou estado de necessidade nos casos em que a entidade patronal, em vez de os entregar ao Estado utiliza os valores retidos ou deduzidos a título de imposta para manter a empresa em funcionamento. Não é pois legítimo que uma empresa erija e aplique os seus critérios fazendo tábua rasa dos comandos legais....” Expressa-se o STJ no ac. 13/12/2001 www.dgsi.pt/: “O conflito de deveres que exclui a culpa é, necessariamente, um conflito de deveres para com os outros. Por isso, na actuação dos arguidos, que integraram montantes de IVA liquidados no património da sociedade de que eram sócios gerentes, e os afectaram a outras finalidades, para assegurar a continuação da laboração

da empresa, designadamente ao pagamento dos salários dos trabalhadores, não se verifica qualquer conflito de deveres juridicamente relevante; com efeito, um dos deveres conflituantes - o de assegurar o funcionamento do negócio - não é alheio mas próprio (a satisfação do interesse dos trabalhadores é secundária relativamente à daquele interesse próprio prevalente).” E o STJ no Ac de 20.6.01 (in CJSTJ, II, pág. 227) expressa «nada permite concluir que o dever de empresa a funcionar, nomeadamente através do pagamento dos salários aos seus trabalhadores, seja superior ao de cumprir as obrigações fiscais, sendo certo que esse dever é uma obrigação legal e assim superior ao interesse em manter a empresa com os pagamentos».

Donde não têm fundamento estas razões invocadas, pois a dívida não se mostra integralmente paga nem existe causa que justificando as suas condutas exclua a ilicitude e a culpa dos arguidos, improcedendo a questão suscitada.

Como referimos, o artº 105º, nº 5 do RGIT dispõe que «Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas».

Resulta dos factos provados que a prestação tributária não entregue se cifrava em € 55.206,94 (cinquenta e cinco mil, duzentos e seis euros e noventa e quatro cêntimos) de imposto de I.V.A. Por isso, resulta provada a forma agravada do crime em causa de que os arguidos vêm acusados.

Em face do exposto, resultam preenchidos os elementos objetivos e subjetivos do crime de que os arguidos vêm acusados, inexistindo quaisquer causas de exclusão da ilicitude e/ou da culpa.

(...)

Tendo em conta os princípios supra expostos, conexcionados com a matéria fáctica que nos autos ficou demonstrada supra e que aqui se evita de repetir, dúvidas não há de que relativamente à prática do sobredito crime, os arguidos agiram em co-autoria.(...)”

I.2. Recurso do arguido (conclusões que se transcrevem parcialmente).

“CONCLUSÕES

*A Negou o Tribunal a quo a existência de um qualquer dever social de uma empresa que possa entrar em conflito com o seu dever de pagamento de impostos, no entanto, há certos e determinados deveres sociais que, pelo contrário, se podem revelar tão ou mais valiosos que o referido dever de pagar impostos, sendo **certo que tal não pode ser liminarmente rejeitado**.*

B. A sociedade ora arguida emprega cerca de 100 trabalhadores, e à data da prática dos factos encontrava-se, e encontra-se, numa situação económica difícil, tanto que inclusive iniciou a tramitação de um processo PER conforme supra descrito, pelo que se viu num conflito de deveres entre o dever de pagar as retribuições e o dever de pagar o imposto referente ao IVA do mês de Janeiro de 2020.

*C. Salvo melhor opinião, é de admitir a possibilidade da **existência da causa de justificação do conflito de deveres** no crime de abuso de confiança previsto no artigo 105.º, n.º 1 do RGIT e punível nos termos dos artigos 114.º, n.º 2, n.º 5, al. a) e 26.º, n.º 4 do RGIT.*

D. A opção do devedor em utilizar o montante da prestação tributária para cumprimento do dever legal de pagamento da retribuição dos trabalhadores, ao invés de entregar à Administração Fiscal, poderá, na modesta opinião dos arguidos e salvo o devido respeito, revelar para efeitos da exclusão da ilicitude, quando neles se instale colisão de deveres, a cujo cumprimento, simultâneo e tempestivo, aquele se encontra obrigado.

*E. Atendendo ao artigo 36.º, n.º 1 do CP, atua como uma causa de justificação e aplica-se **às** situações em que o agente, confrontado com a impossibilidade de cumprimento concomitante e tempestivo de, pelo menos, dois deveres que sobre ele recaem, opta pelo cumprimento de um em detrimento do outro.*

F. Como não é a própria lei a estabelecer a hierarquia entre o dever de pagar os impostos e o dever de pagar a retribuição ao trabalhador, como acontece no número 2 do artigo 36.º do CP, os dois deveres deverão ser objecto de avaliação e posterior comparação.

G. Assim, não sendo possível determinar a hierarquização, não verá a sua conduta criminalizada se preterir o cumprimento de um dos deveres em confronto a outro dever conflituante, sendo este o entendimento vertido tanto

no Código Penal como também no Código Civil, no artigo 335.º relativo à colisão de direitos.

H. A Constituição da República Portuguesa (CRP) tutela os dois bens jurídicos que estão em causa na douda decisão, sendo que nos seus artigos 103.º e 104.º estabelece um dever de pagar impostos e, por meio do artigo 59.º, estabelece que “Todos os trabalhadores (...) têm direito à retribuição do trabalho (...) de forma a garantir uma existência condigna (...)”,

I. A Constituição da República Portuguesa tutela os bens jurídicos referentes a ambos os deveres (artigo 103.º, 104.º e 59.º da CRP) e tendo em consideração a ordem axiológica constitucional, os dois bens jurídicos estão previstos e protegidos constitucionalmente, sendo, inclusive, de realçar que, de acordo com a organização do diploma, o direito à retribuição precede o dever de pagar impostos, a qual fornece critérios decisivos para a determinação da juridicidade.

J. Apesar do direito à retribuição se encontrar integrado nos direitos económicos, sociais e culturais, a verdade é quem e como salientam os constitucionalistas, os direitos dos trabalhadores têm natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, nomeadamente o direito à retribuição do trabalho, que tutela de um bem jurídico fundamental a dignidade da pessoa humana, de acordo com o artigo 17.º da CRP.

K. Pese embora se reconheça que a satisfação das necessidades do Estado corresponde à realização do bem-estar social, de forma a garantir a todos uma existência em condições dignas, é possível afirmar que o bem jurídico primeiro em causa é justamente o património do Estado, sendo que a dignidade humana é um objetivo apenas mediato ou indireto.

L. O direito à retribuição visa assegurar as necessidades de vida mínimas, quer sejam dos trabalhadores quer seja das suas famílias, de forma que os mesmos possam ter uma existência condigna, indispensável ao gozo efetivo dos seus direitos e liberdades.

M. Ora, quanto ao segundo dever, o dever de pagar impostos, estabelece a Constituição da República Portuguesa que o “sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, in Constituição da República Portuguesa Anotada, Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3.º Ed. Pág. 457.

N. Decorre que o objectivo primeiro do sistema fiscal, em geral, e do dever de pagar impostos, em especial, é a satisfação das necessidades financeiras do estado, e outras entidades públicas, a que se segue a justa repartição dos rendimentos e riqueza, de forma à realização do bem-estar, a garantir a todos uma existência em condições condignas nos termos referidos pelo Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão de 18.06.2003, in dgsi.pt.

O. Assim, o bem jurídico primeiramente em causa é o património do Estado, o qual aparece em termos sistemáticos na Constituição depois do direito à retribuição, não se encontrando, inclusive, no leque de direitos fundamentais dos cidadãos.

P. Não é possível asseverar, sem mais, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de retribuir o trabalho prestado, ambos são obrigatórios e em caso de incumprimento são ambos puníveis.

Q. Ambos os deveres jurídicos pretendem salvaguardar bens jurídicos de grande importância, não sendo possível estabelecer uma hierarquia entre eles.

R. Veja-se que a questão central a ser equacionada se prende com o escolher entre: o não pagamento de impostos como forma de assegurar o emprego dos trabalhadores, pagando-lhes os salários e mantendo os postos de trabalho e o não pagamento dos vencimentos podendo provocar a paragem da atividade da empresa e a sua insolvência, sendo deste modo mais prejudicial tanto para os funcionários como para o estado que teria de arcar com os respetivos apoios sociais.

S. Assim sendo, quando um devedor, por insuficiência de receitas, usa a prestação tributária exclusivamente para pagamentos dos salários dos trabalhadores, em vez de proceder ao pagamento de impostos, como ocorre no presente caso, estará o mesmo perante uma situação de conflito de deveres, tal como previsto no artigo 36.º do CP, reconhecendo-lhe a lei uma total liberdade de escolha para cumprimento de um ou de outro dever.

T. De modo a determinar também qual o dever em conflito que deve ser realizado, salvo melhor opinião deverão os danos realizados em cada um dos bens tutelados pelas normas, passar pelo crivo do princípio da proporcionalidade.

U. O não pagamento da retribuição dos trabalhadores provoca danos indirectos em diversos direitos constitucionalmente consagrados, enquanto a não entrega do IVA em questão no prazo legal, pelos arguidos, aqui

recorrentes, decorreu de graves dificuldades económicas que a sociedade arguida atravessou e ainda atravessa.

V. No crivo do princípio da proporcionalidade tem-se igualmente em conta na balança a circunstância de o atraso no pagamento da retribuição aos trabalhadores ser geradora de contraordenações graves e aplicação de coimas desmesuradas.

W. Pelo que, as receitas auferidas pela sociedade arguida não eram suficientes para suportar o pagamento dos salários dos trabalhadores e, simultaneamente, entregar as prestações retidas à Administração Tributária, de forma que, apenas era possível cumprir uma das obrigações à custa do incumprimento da outra.

X. Nestas situações a lei não exige que o agente escolha cumprir o dever que se lhe afigure mais custoso, pelo contrário, antes lhe reconhece uma total liberdade de escolha.

Y. O fundamento do conflito de deveres é ainda uma situação de necessidade, nos termos do artigo 34.º do CP, uma vez que a alegada atuação dos recorrentes antes de mais seria o meio necessário usado para conseguirem cumprir um outro dever.

Porquanto, esta invariável recusa de aplicação da causa de exclusão da ilicitude prevista no artigo 36.º do CP não deverá prosseguir. Foi e é o próprio titular do bem jurídico, neste caso a autoridade tributária, que aceitou e celebrou com os arguidos o pagamento prestacional das quantias em referência nos presentes autos, e encontrando-se a quantia a ser paga, no modesto entendimento dos arguidos, colide com a sua responsabilização penal, impondo-se a absolvição da sua imputada prática, pois, pagamento parcial determinado num acordo não deixa de ser pagamento da dívida em causa.

Nestes termos e nos melhores de direito, sempre com o duto suprimento de V. Exas., requer-se que seja julgado procedente o presente recurso, alterando-se a decisão recorrida, extinguir-se nos termos dos artigos 22.º e 61.º, al. c) do RGIT por extinção da responsabilidade criminal, quando estão a ser pagos os impostos devidos.

Por fim, se assim não se entender, devem os arguidos ser absolvidos por estar prevista a causa de exclusão da ilicitude na figura do conflito de deveres nos termos do artigo 36.º do Código Penal (...)”

*

I.3. Resposta do M^oP^o (transcrição parcial).

“Concluindo, dir-se-á que:

- 1. A doutrina e a jurisprudência têm-se revelado uniformes em considerar que não existe um conflito de deveres entre a obrigação de pagar salários e a obrigação de entregar as prestações retidas ao Fisco, embora ambas estejam consagradas constitucionalmente, e a existir deverá prevalecer o dever de pagar impostos.*
- 2. Pois como explica Susana Aires de Sousa “o conflito de deveres não se poderá aplicar uma vez que estamos perante um dever de ação (pagamento de salários) e um dever geral de omissão (não retenção e apropriação de prestações pertencentes ao Estado)”.*
- 3. No mais, refere Nuno Lumbreres que: “o facto de a não entrega ao Fisco, pelo substituto, das receitas tributárias em seu poder, estar criminalizada, ao contrário do que sucede com o não pagamento dos salários, permite aferir essa prevalência do dever de pagar impostos”.*
- 4. Ademais, Germano Marques da Silva defende que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários é sensivelmente superior aos interesses patrimoniais individuais e provados do contribuinte, dos seus trabalhadores ou credores, mencionando, de forma expressa que: “nos crimes tributários o que está em causa não é simplesmente o património do Estado, mas um património destinado à realização de interesses comunitários, ou seja, destinado à realização do Estado fiscal social.*
- 5. Por sua vez, a Jurisprudência tem sido uniforme ao considerar que estando em causa, como no caso sub judice, um crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelo artigo 105^o, nºs 1, 2 e 4, alíneas a) e b), do Regime Geral das Infrações Tributárias, a circunstância de o agente canalizar as verbas não entregues à administração tributária para o pagamento de salários e outros pagamentos que permitam manter a empresa a funcionar, não integra a figura do direito de necessidade, do estado de necessidade desculpante, do conflito de deveres ou de qualquer outra situação de inexigibilidade de comportamento diverso e, portanto, não integra causa de exclusão da ilicitude ou da culpa (cfr. Acórdãos supra citados e que aqui se dão como totalmente reproduzidos e integrados).*

6. Mais conclui, o Tribunal da Relação de Guimarães, no Acórdão datado de 04.02.2013, Proc. nº 285/11.7IDBRG.G1, que: “a obrigação de entregar os impostos ao Estado é uma obrigação legal, mais relevante que a obrigação de pagar os salários aos trabalhadores ou que o pagamento das despesas correntes de uma empresa”, que é uma obrigação contratual.

7. Por sua vez, o Supremo Tribunal de Justiça, esclareceu, no Acórdão datado de 08.11.2001, Proc. nº 2988/01-5, seguido pelo Tribunal da Relação de Lisboa, no Acórdão datado de 22.09.2004, Proc. nº 4855/2004-3, que esta situação não cabe sequer no conflito de deveres uma vez que estamos perante um confronto entre interesses próprios, isto é, manter a sociedade em funcionamento, tendo que satisfazer as obrigações para com os trabalhadores e interesses alheios (cumprir a obrigação de entregar as quantias ao Estado).

8. Acresce que, mesmo a aceitar-se que há um conflito de deveres relevante – o que apenas se configura por necessidade argumentativa- como refere o Tribunal da Relação de Évora no Acórdão datado de 15.11.2011, Proc. 120/03.0IDFAR.E1: “o dever de pagar impostos e o de pagar salários não são, em face da ordem jurídica, qualitativamente equiparáveis, atendendo quer à sua fonte, que é legal, no caso do primeiro, e contratual, no do segundo, quer à natureza dos interesses, que têm por função tutelar, que é pública, quanto ao primeiro e privada, relativamente ao segundo, com a natural prevalência do primeiro”.

9. Sem prescindir, dispõe ainda o Tribunal da Relação de Lisboa, no Acórdão datado de 30.01.2025, Proc. nº 978/20.8T9LSB.L1-9, que: “Para que a conduta seja justificada ao abrigo do art.º 36º, nº 1 do Código Penal, para além da verificação de pelo menos dois deveres jurídicos diferentes, cujo cumprimento de um inviabiliza o cumprimento do outro, é também necessário que os deveres sejam de igual valor ou, sendo um de valor superior, ser este cumprido em detrimento do dever de menor valor. (...) A tutela penal do dever de pagar as contribuições permite-nos concluir que o legislador atribuiu a este dever um valor muito superior ao dever de pagar os salários aos trabalhadores. Tendo os arguidos, perante conflito de deveres de diferente valor, optado por satisfazer o do menor valor (pagar aos trabalhadores), a ilicitude da sua conduta (omissiva e integradora do crime de abuso de confiança), não está excluída.

10. Por outra perspetiva, também não se poderá falar da existência de um estado de necessidade desculpante, pois que o mesmo se reporta só e apenas à proteção de bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de terceiro

(cfr. Acórdãos supra citados e que aqui damos como totalmente reproduzidos e integrados para todos os efeitos legais)

11. Refere ainda o Tribunal da Relação do Porto, no Acórdão datado de 20.06.2012, Proc. nº 6651/08.8TAVNG.P1, que: “Não está a coberto do estado de necessidade desculpante, previsto no art.º 35º do C. Penal, a conduta daquele que, para manter a sociedade em laboração, desvia as quantias devidas à Segurança Social/Autoridade Tributária”.

12. Acresce que o Tribunal da Relação de Lisboa, no Acórdão datado de 19.12.2006, Proc. nº33602006-5, refere que: “não colhe a argumentação que se verificam os requisitos do estado de necessidade desculpante, quando estando perante dois interesses de natureza patrimonial, um tem natureza particular (particular para o arguido que beneficia uma vez que a situação lhe permite continuar a sua atividade) e o outro colativa. Tendo o arguido optado por cumprir o primeiro, não se pode considerar que este interesse é superior ao interesse coletivo de satisfazer a obrigação fiscal que se destina à proteção e cumprimento de necessidades coletivas essenciais”.

13. Aliás, e como refere Manuel Miranda Pedro, “as consequências da igualação dos dois deveres, são a distorção das regras de concorrência, podendo as empresas obter vantagens patrimoniais abusivas em relação a outras”, para além de conduzir ao colapso da Segurança Social ou do Estado Social.

14. Sem prescindir, quanto ao argumento invocado do acordo de pagamento ao Fisco, o mesmo não é relevante, pois como refere expressamente a sentença: “(...) os arguidos não procederam ao pagamento integral da prestação devida e legais acréscimos e coimas, nos prazos cuja verificação é considerada condição de punibilidade. Assim o é, porque a responsabilidade penal não se confunde com a responsabilidade tributária. A reposição de parte da verdade fiscal pelo contribuinte com o pagamento em prestações, já depois de efetuada a notificação para proceder ao pagamento em dívida total no prazo de 30 dias ocorre já depois da consumação do crime e da verificação da causa objetiva de punibilidade. (...)”

15. Em conformidade, a douda sentença recorrida deve ser mantida na íntegra, por não ter sido violada a aplicação do conflito de deveres, nos termos do artigo 36º do Código Penal, nem o estado de necessidade desculpante do artigo 35º do mesmo Código, nem por ter existido acordo de pagamento prestacional, porque posterior à já consumação do crime.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exas., Venerandos Desembargadores, não deixarão de doutamente suprir, deve o recurso ser julgado improcedente, por não provado, mantendo-se a sentença condenatória, nos seus precisos termos, fazendo-se, desse modo, a costumada Justiça. “

*

I.4. O Ministério Público neste Tribunal da Relação do Porto é do parecer que deve ser negado provimento ao recurso, confirmando-se integralmente a douda sentença recorrida.

*

II. Objecto do recurso e sua apreciação.

O objecto do recurso está limitado pelas conclusões apresentadas pelo recorrente (cfr. Acórdão do STJ, de 15/04/2010, in <http://www.dgsi.pt>: “*Como decorre do artigo 412.º do CPP, é pelas conclusões extraídas pelo recorrente na motivação apresentada, em que resume as razões do pedido que se define o âmbito do recurso. É à luz das conclusões da motivação do recurso que este terá de apreciar-se, donde resulta que o essencial e o limite de todas as questões a apreciar e a decidir no recurso, estão contidos nas conclusões(...)*”, sem prejuízo da eventual necessidade de conhecer oficiosamente da ocorrência de qualquer dos vícios a que alude o artigo 410º, do Código de Processo Penal nas decisões finais (Acórdão nº 7/95, do STJ, in DR, I Série-A, de 28/12/95).

São as conclusões da motivação que delimitam o âmbito do recurso. Se ficam aquém a parte da motivação que não é resumida nas conclusões torna-se inútil porque o tribunal de recurso só pode considerar as conclusões e se vão além também não devem ser consideradas porque são um resumo da motivação e esta é inexistente (neste sentido, Germano Marques da Silva, Direito Processual Penal Português, Vol. 3, 2015, págs. 335 e 336).

Os recorrentes não questionam a decisão da matéria de facto, o enquadramento jurídico dos mesmos ou a natureza/quantum das penas aplicadas. Limitam a sua discordância a dois pontos.

A- pugnam pela constatação da causa de exclusão da ilicitude, prevista no artigo 36.º do Código Penal, no caso de conflito de deveres entre o pagamento de impostos (IVA) e o pagamento de salários aos trabalhadores;

B- pugnam pelas respectivas absolvições uma vez que a autoridade tributária aceitou e celebrou com os arguidos o pagamento prestacional das quantias em referência nos presentes autos, e encontrando-se a quantia a ser paga, tal pagamento colide com a sua responsabilização penal pois, o pagamento parcial determinado num acordo não deixa de ser pagamento da dívida em causa.

*

Apreciando:

A) Do Enquadramento jurídico-penal da conduta dos arguidos/verificação dos pressupostos da actuação em estado de necessidade, direito de necessidade ou conflito de deveres.

Por força do preceituado no artigo 2º, nº 1, do RGIT, constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, considerando-se praticada a infracção no momento e no lugar em que o agente actuou ou devia ter actuado, sendo que, no que concerne a infracções tributárias omissivas, consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários – artigo 5º, nºs 1 e 2.

Reza o artigo 105º, do RGIT:

“1.Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido (...).

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

(...)

4.Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a)Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b)A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.”

Com este normativo pretende o legislador proteger o bem jurídico - património fiscal do Estado – para o qual contribuem as receitas fiscais provenientes das prestações tributárias, as quais permitem ao Estado satisfazer as necessidades financeiras do mesmo e de outras entidades públicas, e deste modo assegurar uma maior justeza na repartição dos rendimentos e da riqueza – cfr. Ac. R. do Porto de 18/02/2009, Proc. n.º 0846954, que pode ser lido em www.dgsi.pt.

Posicionamo-nos perante um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, consuma-se no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava obrigado^[1] e específico, porquanto, primacialmente, o destinatário da norma é aquele sobre quem impende a dever de proceder à entrega da prestação, sem prejuízo da aplicabilidade do regime de comunicabilidade enunciado nos artigos 28º e 29º, do Código Penal ex vi artigo 3º, alínea a), do RGIT, como salientam Carlos Adérito Teixeira e Sofia Gaspar, Comentário das Leis Penais Extravagantes, vol. II, UCE, 2011, pág. 470. Donde decorre que o elemento constitutivo do tipo objectivo deste crime traduz-se em que o agente esteja legalmente obrigado a entregar à administração fiscal a prestação tributária em dívida.

Ora, apesar dos recorrentes não impugnarem a matéria de facto dada como assente, os mesmos alegam que a sua actuação ocorreu em situação de conflito de deveres, estado ou direito de necessidade. Segundo os mesmos “*A sociedade ora arguida emprega cerca de 100 trabalhadores, e à data da prática dos factos encontrava-se, e encontra-se, numa situação económica difícil, tanto que inclusive iniciou a tramitação de um processo PER conforme supra descrito, pelo que se viu num conflito de deveres entre o dever de pagar as retribuições e o dever de pagar o imposto referente ao IVA do mês de Janeiro de 2020.*”. E com base nesta alegação defendem que “*(...) é de admitir a possibilidade da existência da causa de justificação do conflito de deveres no crime de abuso de confiança previsto no artigo 105.º, n.º 1 do RGIT e punível nos termos dos artigos 114.º, n.º 2, n.º 5, al. a) e 26.º, n.º 4 do RGIT.*

Entendendo, por isso, que se impõe a absolvição dos recorrentes, isto é, por estar prevista a causa de exclusão da ilicitude na figura do conflito de deveres nos termos do artigo 36.º do Código Penal.

A propósito desta problemática, relembramos que, como tem afirmado repetidamente a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, posição esta também sufragada pela doutrina, a circunstância de o agente canalizar as verbas não entregues à administração tributária (ou Segurança Social) para o pagamento de salários e outros pagamentos que permitam manter a empresa a funcionar, não integra a figura do direito de necessidade – artigo 34º, do Código Penal - do estado de necessidade desculpante – artigo 35º - ou do conflito de deveres – artigo 36º, do mesmo diploma - e, portanto, não constitui uma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa – cfr. por todos, Acs. do STJ de 13/12/2001, Proc. nº 01P2448 e de 31/05/2006, Proc. nº 06P1294; Acs. R. de Lisboa de 22/09/2004, Proc. nº 4855/2004-3, 19/12/2006, Proc. nº 3360/2006-5 e 15/02/2007, Proc. nº 1552/07-9; Acs. R. do Porto de 18/02/2009, Proc. nº 0846954 e de 14/01/2015, Proc. nº 2689/13.1IDPRT.P1; Acs. R. de Coimbra de 25/05/2011, Proc. nº 472/04.4TAAGD.C1, 28/03/2012, Proc. nº 1133/10.0IDLRA.C1 e 09/03/2016, Proc. nº 843/12.2TARLA.C1; Ac. R. de Guimarães de 04/02/2013, Proc. nº 285/11.7IDBRG.G1; Ac. R. de Évora de 15/11/2011, Proc. nº 120/03.0IDFAR.E1, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Como se elucida cabalmente no referenciado Ac. R. de Coimbra de 28/03/2012: *“Quanto ao facto de saber se as dificuldades financeiras e económicas da empresa, justificam a conduta do arguido, tem vindo a ser afirmado jurisprudencialmente, que a obrigação legal de entregar impostos ao Estado é superior ao dever funcional de manter a empresa a funcionar e de pagar os salários aos trabalhadores e as dívidas aos fornecedores.*

Também o Acórdão da Relação de Lisboa de 17/1/2007 refere que:

«I-No nosso ordenamento jurídico optou-se por criminalizar a apropriação de prestações tributárias ou equiparadas, o que significa que o dever de não apropriação das mesmas prevalece sobre o dever de as entidades patronais pagarem os salários.

II-Não se pode apelar, neste âmbito, à figura do conflito de deveres, já que estão em confronto interesses próprios (que emergem da necessidade de manutenção do negócio) e interesses alheios (a obrigação de entregar ao Estado as quantias que lhe pertencem).

III-O estado de necessidade abrange as situações perigosas em que se encontra significativamente diminuído o desvalor da acção ilícita e que colidem com o processo de formação da vontade de tal forma que não é exigível ao agente comportamento diverso.

IV-Não se verifica tal estado de necessidade quando inexistem dados de facto que apontem no sentido de se encarar o não pagamento dos salários como tendo um perigo actual, nem no sentido de o único meio de que o arguido dispunha para pagar os salários consistia na assunção da conduta criminosa»”.

E é esta também a posição que perfilhamos no quadro da referenciada problemática das causas de exclusão da ilicitude no quadro do crime de abuso de confiança fiscal.

Subsumindo-nos agora ao caso em apreço recordemos, aqui, a factualidade dada por assente, e que os recorrentes não vieram impugnar:

“(...)em tal período temporal e nessa qualidade, a gerência e posterior administração da sociedade arguida esteve a cargo dos arguidos BB e AA competindo- lhes, em conjunto e de forma repartida, todos os actos de administração, gestão e direcção da mesma, sendo os responsáveis, quer de facto quer de direito, por toda a actividade nela desenvolvida dando as instruções e ordens a ela atinentes designadamente quanto ao pagamento de salários aos trabalhadores e dos débitos aos fornecedores, bem como para apuramento e pagamento dos respectivos impostos designadamente em sede de IVA, IRC, IRS, etc...

5. Deste modo no exercício da sua descrita actividade, a sociedade arguida através dos arguidos BB e AA, que actuavam em nome e no interesse da mesma, suportou o valor de I.V.A. nas aquisições de matérias-primas que efectuaram junto de fornecedores (I.V.A. dedutível) e, procedeu à cobrança desse mesmo tipo de imposto aos seus clientes pelas vendas e serviços prestados a quem foram emitidas as respectivas facturas (I.V.A. liquidado).

6. Enquanto sujeito passivo de I.V.A. a sociedade arguida deveria apurar aritmeticamente e mensalmente, o imposto devido ao Estado, deduzindo ao imposto por si facturado e incluído no preço dos bens e serviços que vendera e prestara, o imposto por si suportado nas aquisições de matérias-primas efectuadas e, sempre que o montante de I.V.A. por si facturado a terceiros fosse superior ao montante de I.V.A. pago pela arguida nas aquisições

efectuadas, proceder à entrega à Fazenda Nacional da diferença até ao 15.º dia do segundo mês seguinte ao mês a que se referia a liquidação.

7. Porém, no ano de exercício de 2020, os arguidos, não entregaram nos Serviços de Finanças de Gondomar-2 ou em qualquer outro serviço da Administração Fiscal, do montante de imposto liquidado e arrecadado, a título de I.V.A., que atempadamente declararam, nas prestações de serviços e venda de bens a dinheiro cobradas aos seus clientes.

8. Tal actuação contabiliza um montante de I.V.A. efectivamente liquidado e não entregue à Administração Fiscal, no ano de exercício de 2020, no quantitativo e período seguinte:

(...)

9. Deste modo, os arguidos, no período de tributação supra referido liquidaram I.V.A., apurando montantes a favor do Estado, num total de € 55.206,94 (cinquenta e cinco mil, duzentos e seis euros e noventa e quatro cêntimos) de imposto de I.V.A. que efectivamente receberam dos seus clientes e retiveram em seu poder e no da sociedade, não os entregando à Administração Fiscal no termo e prazo atrás referidos, relativo ao período mencionado, nem nos 90 dias subsequentes ao termo de entrega da declaração periódica a que diziam respeito.

10. E, pese embora tenham sido notificados, em 17 de Outubro de 2022 e 21 de Novembro de 2022, para proceder ao pagamento de tal quantia no prazo de 30 dias, bem como dos respectivos juros de mora e coimas aplicáveis, os arguidos também não efectuaram tal pagamento integral em tal período, assim se apoderando de tal montante fazendo coisa sua.

11. Todos os arguidos sabiam que a sua descrita conduta era proibida e penalmente punível.

12. Os arguidos agiram livre, deliberada e conscientemente, em conjugação de esforços e sintonia de vontades de acordo com um plano entre ambos gizado, em nome e no interesse da sociedade arguida porquanto seus representantes de facto e de direito, no propósito de não efectuar a entrega nos competentes serviços da Administração Tributária do montante pecuniário que no período descrito integraram, sem causa justificativa, no giro comercial para satisfação das suas despesas, assim o enriquecendo no respectivo valor, depois de terem realizado, nos termos da lei fiscal, a retenção daquele montante efectivamente recebido pela arguida dos seus clientes pelas vendas e prestações de serviços

efectuadas, bem sabendo os arguidos que como legais representantes da sociedade estavam obrigados por lei a entregá-lo ao Estado, seu credor tributário, o que lograram alcançar.

13. Tais montantes dos quais os arguidos sabiam serem meros depositários foram, assim, desviados para serem utilizados para outros fins e interesses da sociedade arguida, como seja o pagamento de salários, fornecedores, dívidas a credores, etc... como os arguidos pretenderam e efectivamente conseguiram.

14. Na presente data encontra-se, ainda, em dívida o montante de €46.471,41 (sendo €39.159,41 de imposto, € 6.728,40, de juros de mora e €583,60 de custas).(...)"

Compulsada tal factualidade não encontramos provadas as circunstâncias em que os arguidos assentam a tese recursiva, a de que a *sociedade ora arguida emprega cerca de 100 trabalhadores, e à data da prática dos factos encontrava-se, e encontra-se, numa situação económica difícil, tanto que inclusive iniciou a tramitação de um processo PER conforme supra descrito.* Inexiste qualquer factualidade dada por provada da qual se possa retirar a alegada/eventual existência de deveres em conflito ou de um qualquer estado de necessidade, o que «*per se*» é bastante para fazer decair a pretensão recursiva.

Na verdade, não tendo o julgador *a quo* integrado na factualidade assente que a sociedade arguida deparava-se com uma situação económica difícil e que terá sido esta a alicerçar o desvio dos montantes pecuniários para outros fins que não o pagamento da prestação tributária devida ao Estado, e não tendo a factualidade definida em sede de primeira instância sido impugnada no presente recurso, não pode este tribunal *ad quem* debruçar-se sobre a questão da causa de exclusão da ilicitude uma vez que não ficou apurado qualquer conflito de interesses ou deveres que motivasse a conduta dos arguidos e que possa ser alvo de discussão e enquadramento jurídico.

Razão pela qual falece este segmento do recurso.

*

B - Da inexistência de responsabilização penal por força do pagamento prestacional em curso.

Na perspectiva dos recorrentes, a circunstância de se encontrarem a diligenciar pelo cumprimento de um plano prestacional de pagamento das quantias devidas a título de imposto é impeditivo da sua responsabilização penal.

Ora, os acordos de pagamento em prestações celebrados no âmbito dos processos de execução fiscal relativos à não entrega nos prazos legalmente estabelecidos das quantias devidas e sua inclusão no programa aprovado no domínio do SIREVE, em nada contendem com a verificação do crime e a sua punibilidade, sendo certo que não ocorreu sequer, com esses planos, o pagamento integral dos impostos em dívida. Na verdade, enquanto se não mostrarem pagos os impostos na sua integralidade, não existe pagamento total da dívida, mas apenas parcial, o que se traduz num não pagamento.

Como foi sabiamente salientado no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de [2016-04-05](#), no Processo: 1262/12.6IDLSB.L1-5, relatado por ARTUR VARGUES “(...) *a dívida fiscal e a execução fiscal (que tem como escopo o pagamento da quantia do imposto) não se confundem com o crime fiscal, que visa sancionar os comportamentos criminais, no caso traduzidos na falta de entrega das quantias retidas.*”

Bem andou o juiz *a quo*, aderindo-se à sua clara exposição a este propósito, ao decidir que “*Já a existência de acordo de pagamento em nada contende com a punibilidade da conduta, uma vez que os arguidos não procederam ao pagamento integral da prestação devida e legais acréscimos e coimas, nos prazos cuja verificação é considerada condição de punibilidade. Assim o é, porque a responsabilidade penal não se confunde com a responsabilidade tributária.*

A reposição de parte da verdade fiscal pelo contribuinte com o pagamento em prestações, já depois de efetuada a notificação para proceder ao pagamento em dívida total no prazo de 30 dias ocorre já depois da consumação do crime e da verificação da causa objetiva de punibilidade. Tal pagamento prestacional pressupõe a consumação do crime em causa consubstanciada na omissão e entrega atempada, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária, nada tendo sido alterado em sede de tipicidade, com o posterior acordo com obtido com a autoridade tributário do pagamento em prestação. O Estado viu-se prejudicado patrimonialmente, com a apropriação de prestações recebidas pelos arguidos para posterior entrega àquele.

Consequentemente a posterior redução da prestação tributária, através do cumprimento de parte de plano de pagamento, como causa de transformação – posterior de uma conduta típica, em atípica, carece de sentido.

Desde logo, porque confronta, diretamente, com um princípio de legalidade vigente.(...).”

Face ao exposto, resta-nos julgar igualmente não provido este segmento do recurso.

*

III.

Em face do exposto, acordam os juízes desta 1.ª secção criminal do Porto em NEGAR provimento ao recurso e, consequentemente, confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça, quanto a cada um deles, em 3 (três) UC´s (arts. 513º nºs 1 e 3 do Código de Processo Penal e 8º nº 9 do Regulamento das Custas Processuais, conjugado este com a Tabela III anexa a tal Regulamento).

*

Porto, 30/4/2025

Maria Ângela Reguengo da luz

Luís Coimbra

Paula Guerreiro

data e assinatura electrónicas

Elaborado e revisto nos termos legais – art. 94 n. 2 do C.P.P.

[11] Cfr. Ac. do STJ de 10/10/2007, Proc. nº 07P2077, consultável in www.dgsi.pt;