

*António Manuel Valente Lopes Dias*

ASSESSOR PRINCIPAL DO INSTITUTO DE SEGURANÇA SOCIAL

# **Considerações sobre o enquadramento dogmático dos crimes contra a Segurança Social**

---

TRABALHO REALIZADO NO ÂMBITO DO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PENAL  
ECONÓMICO EUROPEU, DO INSTITUTO DE DIREITO ECONÓMICO EUROPEU  
DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA



verbojuridico®

---

2005

(...)

“Levem os Reis consigo ao Paraíso ladrões, não só não é companhia indecente, mas acção tão gloriosa e verdadeiramente real, que com ela corou e provou o mesmo Cristo a verdade do seu reinado, tanto que admitiu na cruz o título de rei. Mas o que vemos praticar em todos os reinos do mundo, é tanto pelo contrário, que em vez de os reis levarem consigo os ladrões ao Paraíso, os ladrões são os que levam consigo os reis ao inferno. (...)

E para que um discurso tão importante e tão grave vá assentando sobre fundamentos sólidos e irrefragáveis, suponho primeiramente, que sem restituição do alheio não pode haver salvação. (...)

Quer dizer: se o alheio que se tomou ou retém, se pode restituir e não se restitui, a penitência deste e dos outros pecados não é verdadeira penitência, senão simulada e fingida, porque se não perdoa o pecado sem restituir o roubado, quando quem o roubou tem possibilidade de o restituir. Esta única excepção da regra foi a felicidade do bom ladrão, e esta a razão porque ele se salvou. (...)

Suposta esta primeira verdade, certa e infalível, a segunda coisa que suponho com a mesma certeza, é que a restituição do alheio sob pena de salvação, não só obriga aos súbditos e particulares, senão também aos ceptros e às coroas. (...)

A Lei da restituição é Lei natural e Lei divina. Enquanto Lei natural obriga aos reis, porque a natureza fez iguais a todos; e enquanto Lei divina também os obriga, porque Deus, que os fez maiores que os outros, é maior que eles. (...)

**Padre António Vieira – “Sermão do Bom Ladrão”, pregado na Misericórdia de Lisboa, no ano de 1655.**

## I – INTRODUÇÃO

O Direito Penal Secundário tem adquirido, cada vez mais, o “estatuto” de um direito penal *autónomo*, e o sistema de penalização das infracções fiscais tem vindo a aproximar-se, gradualmente, do direito penal. Mas este, curiosamente, vai igualmente abrindo portas àquela penalização das infracções fiscais: basta lembrar o que dispõe o artº 11º do Código Penal sobre a possibilidade de responsabilidade penal de outros entes que não os individuais, para confirmar a asserção do Prof. Figueiredo Dias, de que sem a aceitação desta noção da responsabilidade penal dos entes colectivos, o Direito Penal Económico não poderia impor-se como um direito penal autónomo.

Não se pode dizer, porém, que a *natureza criminal* das infracções fiscais, nomeadamente no âmbito da Segurança Social, seja um assunto de discussão recente ou incontestada, mas o certo é que a distinção que muita doutrina insiste em fazer entre o ilícito criminal administrativo e o ilícito criminal de justiça tem contribuído não apenas para retirar aquelas infracções fiscais da sujeição a princípios fundamentais da teoria geral da infracção criminal,<sup>1</sup> sendo por isso tratadas como *bagatelas penais* (embora por vezes “acrescentando-se-lhes” verdadeiras *penas*, o que só provoca mais sobrecarga nos Tribunais, como muito bem afirma o Prof. Figueiredo Dias), mas também a colocar a questão em parâmetros que se nos afiguram, hoje em dia, ultrapassados.

Ultrapassados porque a criminalização de certas infracções fiscais decorre, naturalmente, do “carácter historicamente condicionado do direito penal”<sup>2</sup>, (de todo o direito, acrescentaremos nós). De facto, como escreve o Prof. Boaventura de Sousa Santos: “A gestão económica (o keynesianismo) e a gestão política (o Estado-Providência) do capitalismo nos países centrais conduziram a um novo modo de regulação social que se designou por fordismo. (...) O impacto do novo modo de regulação social no direito foi enorme. A monitorização intensificada dos processos económicos e sociais levada a cabo pelo Estado conduziu ao desenvolvimento de novos domínios do direito, como o direito económico (...) O resultado mais sintomático desta evolução foi o reconhecimento dos direitos sócio-económicos, a terceira geração dos direitos humanos segundo T.H. Marshall (1950) (...) O facto de o direito ter passado da demarcação dos limites externos da prática social para a modulação interna da prática social intensificou radicalmente a instrumentalidade do direito.”<sup>3</sup>

Esta *instrumentalidade* do direito não pode significar, obviamente, um mero oportunismo, um instrumento sem correspondência com a “consciência da comunidade jurídica”<sup>4</sup>, mas sim a sua capacidade de mutação e evolução, de adaptação a novas formas de regulação social, afastando-se assim as limitações em que, do ponto de vista dogmático, incorriam as correntes jusnaturalistas.

Mas, como diz o Prof. Figueiredo Dias, também o dogma (“cartesiano”) da *razão técnico-instrumental* que atravessou os Séc. XVII a XX chegou ao seu fim, pois ele correspondia ao conceito de “*homo oeconomicus*”, que se afirma até ao final da sociedade industrial avançada, ultrapassado agora por aquela terceira geração dos direitos humanos e

<sup>1</sup> Eliana Gersão – “Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários”, Vol. II, Coimbra Editora, 1999.

<sup>2</sup> Eliana Gersão – Idem.

<sup>3</sup> Boaventura de Sousa Santos – “A crítica da razão indolente”, Edições Afrontamento, 2000, pag.137 e ss.

<sup>4</sup> J. Figueiredo Dias – “O problema da consciência da ilicitude em direito penal”, Coimbra, 1977.

pela rápida substituição, ainda no dizer do Prof. Figueiredo Dias, da sociedade industrial avançada pela *sociedade do risco* ou “*Riskgesellschaft*”.

Assim os movimentos de neo-criminalização, descriminalização e despenalização não são mais do que demonstrações da mutabilidade do *multiversum jurídico*, entendido como um conjunto de diversos núcleos de normatividade.<sup>5</sup> Por isso também que entendamos, como o Prof. Faria Costa, que o Direito Penal Económico corresponde a uma nova área de incriminação, que todavia trouxe consigo a necessidade de criar novos conceitos dogmáticos.

Posta a questão nestes termos, depreende-se que não faz parte desta nossa reflexão o tema da correcção ou da utilidade da criminalização das infracções fiscais mais graves. O que se pretende é, sem descurar a atrás aludida necessidade da correspondência à consciência da comunidade jurídica, demonstrar que a identificação e valoração do bem jurídico e a forma como o legislador constrói o tipo legal de crime, dentro do “real construído”, que não é necessariamente igual ao “real verdadeiro” (na feliz expressão do Prof. Faria Costa), é de extrema importância para fundamentar a sua legitimação.

Este aspecto, a nosso ver, assume uma maior actualidade no domínio da Segurança Social, pois além de ter sido objecto de pouco interesse doutrinário, não se tem abordado com a correcção técnica adequada os ilícitos que resultam da violação dos específicos deveres, geralmente de natureza extra-penal, para com as entidades administrativas. Trata-se, no fundo, do problema da *intelecção* do bem jurídico, pois, como referem os Profs. Figueiredo Dias e Costa Andrade,<sup>6</sup>: “no direito penal secundário, muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico.” Ou, de outra forma, “(...) o bem jurídico constitui-se por sobre esse especial dever, revelando-se particularmente acentuada a sua característica de *relação* (em geral comum, aliás, a todo o bem jurídico).”<sup>7</sup>

Por outro lado, deverá estar sempre presente o critério de *legitimação* da intervenção do direito criminal. De facto, “segundo o entendimento praticamente unânime, só assumem *dignidade penal* as condutas que lesem *bens jurídicos* ou, noutros termos, que sejam *socialmente danosas*.”<sup>8</sup> Mas a dignidade penal não é suficiente para nos assegurarmos daquela legitimação: seguindo ainda os Mestres atrás referidos, “(...) Tal só se logrará num segundo momento, em sede de *carência de tutela* (...) O conceito de carência de tutela corresponde ao princípio da *subsidiaridade* do direito penal, princípio segundo o qual o direito penal deve constituir a *ultima ratio* do controlo social.”<sup>9</sup>

Poderemos mesmo dizer que, por causa de alguma ligeireza ou esquecimento do legislador no tratamento da *intelecção* do bem jurídico e dos critérios de legitimação, se mostraram tão ineficazes as sucessivas criminalizações no domínio da Segurança Social, pelo menos desde que foi publicado o Decreto-Lei nº 511/76, de 3 de Julho, o qual dispunha no seu artº 5º: “As entidades empregadoras que não efectuem o pagamento das contribuições dos beneficiários do regime geral de previdência descontadas nos respectivos

<sup>5</sup> José F. de Faria Costa – “O Perigo em Direito Penal”, Coimbra Editora, 2000.

<sup>6</sup> Figueiredo Dias / Costa Andrade – “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)”, RPCC, 6, 1996, pg.81.

<sup>7</sup> Figueiredo Dias, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in “Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários”, Vol. I, Coimbra Editora, 1998, pg. 59.

<sup>8</sup> Figueiredo Dias / Costa Andrade – “Criminologia, O Homem Delinquente e a Sociedade Criminogénea”, Coimbra Editora, 1997, pg. 405

<sup>9</sup> Idem, pgs. 407/408

salários, estarão sujeitas às sanções previstas no artigo 453º do Código Penal, se houver abuso de confiança.”<sup>10</sup>

Tal intervenção do direito penal mantém-se ainda na redacção do artº 6º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, que estabeleceu o novo regime jurídico das contribuições para a previdência. Este será, sem dúvida, um exemplo da forma como a intervenção do direito penal tem apenas um “*valor promocional do bem jurídico*”, (para utilizar uma expressão da Drª Anabela Rodrigues), errada do ponto de vista do enquadramento dogmático das infracções fiscais.

Mas as imprecisões técnicas continuaram, ainda no âmbito da Segurança Social, com a Lei de Bases do Sistema (Lei nº 28/84, de 14 de Agosto), onde se preceituava no seu artº 46º, nº 3, que “*o desvio*, pelas entidades empregadoras, das importâncias deduzidas nas retribuições a título de contribuições para o regime geral é punido, nos termos da legislação geral, como crime de abuso de confiança.”<sup>11</sup> (sublinhado nosso)

De facto, a eficácia desta disposição foi igualmente nula, na medida em que “a diferença de sentido atribuído às expressões «desviar» e «apropriar» determinou na generalidade dos casos, sentenças de absolvição por parte dos tribunais.”<sup>12</sup>

E no entanto, não se pode iludir a gravidade *subjectiva* e *objectiva* daquela infracção, na medida em que os montantes retidos sobre salários e não entregues, para além de eticamente censurável em si, coloca as empresas autoras das condutas em situação de favorecimento ilegítimo no mercado, e constitui um grave problema para a sustentabilidade financeira do sistema público de protecção social. Isto com elevado prejuízo para as novas gerações que teriam de pagar a reforma dos pensionistas (por inexistência de reservas actuariais) e constituir a sua própria reforma. Sendo certo que já em 1984 a dívida de contribuições totalizava 93 milhões de contos, e nesta “dívida global” se incluíam mais de 10 milhões de contos, pertença dos trabalhadores por conta de outrem, podendo contabilizar-se (no ano de 1997) aqueles montantes respectivamente em 373 e 41 milhões de contos (Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado para 1997, in D.R. II, nº 274, de 24.11.99).

Uma sociedade mais justa implicará, a nosso ver, não só uma *regulação dos mercados*, mas também uma *regulação social*, e o sistema de segurança social deve ter a capacidade de produzir colectivamente a segurança e de garantir os rendimentos necessários aquando da cessação da actividade<sup>13</sup>, pois como diz Raymond Plant, “há determinados bens que são tão necessários à acção individual que deveriam ser assegurados colectiva e intencionalmente, e não através do mercado (...).”<sup>14</sup>

Convirá, aqui, a título de parêntesis e para melhor compreensão do desenvolvimento destas e outras considerações, efectuar uma breve caracterização técnica e conceptual sobre o financiamento do ora denominado *subsistema previdencial* da segurança social, entendendo-se este como o sistema de protecção que visa compensar a perda ou redução dos rendimentos da actividade profissional, quando ocorram as eventualidades (doença, desemprego, maternidade, velhice, invalidez, etc) previstas na lei (artº 27º e 29º da Lei

<sup>10</sup> O Código Penal em vigor era o CP de 1886.

<sup>11</sup> O crime de abuso de confiança era configurado no artº 300º, nº1 do Código Penal de 1982.

<sup>12</sup> Ilídio das Neves, “Direito da Segurança Social”, Coimbra Editora, 1996, pg. 641

<sup>13</sup> Emmanuel Reynaud, “Les retraites dans l’Union Européenne; adaptation aux évolutions économiques et sociales”, in Revue Internationale de Sécurité Sociale”, vol. 51, nº 1/98, AISS – Genève.

<sup>14</sup> Citado por João Carlos Espada, “Direitos Sociais de Cidadania”; Imprensa Nacional da Casa da Moeda, 1997, pg. 166.

32/2002, de 20 de Dezembro). Pretende-se, pois, garantir *rendimentos de substituição* de remunerações de trabalho perdidas (por efeito dos eventos referidos), ou de *rendimentos de compensação* de encargos suportados.

Trata-se assim, da garantia de “rendimentos específicos, inteiramente reportada ao estatuto jurídico-profissional dos interessados, ou seja, de rendimentos que podem classificar-se como para-laborais (compensações reportadas a remunerações de trabalho).”<sup>15</sup>

De resto, esta protecção social resulta de um normativo constitucional inscrito no artº 63º da Constituição, sendo certo que este *subsistema previdencial* é obrigatório, e tem por base a obrigação legal de contribuir (confr. artºs 28º e 30º da citada Lei nº 32/2002), pelo que se trata de um sistema *contributivo* ou *autofinanciado*, baseado na técnica das cotizações sociais, incidindo sobre salários, devidas pelos trabalhadores por conta de outrem e respectivas entidades empregadoras, e pelos trabalhadores independentes, impondo a lei àqueles uma *obrigação contributiva* (artº 45º da Lei nº 32/2002).

As remunerações (reais ou, eventualmente, convencionais) representam a *base de incidência* contributiva, sendo as contribuições proporcionais àquelas – *taxas* - fixadas actuarialmente (isto é, em função do “custo técnico” das eventualidades protegidas), podendo variar em função de outros parâmetros (natureza das entidades contribuintes, políticas de emprego, situações específicas dos trabalhadores) – artº 46º da Lei nº 32/2002.

Frise-se ainda que quando nos referimos genericamente a *contribuições* estamos a tratar de duas componentes distintas: a parte das *contribuições* da entidade empregadora (que corresponde a 23,75% dos salários pagos) e a parte respeitante aos trabalhadores (*cotizações*), correspondente a 10% ou 11% dos salários (confr. artº 46º da Lei citada, e artº 3º do Decreto-lei nº199/99, de 8 Junho).

Todavia, a lei é expressa no sentido de responsabilizar exclusivamente as entidades empregadoras pelo pagamento quer das contribuições por si devidas, quer das cotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, devendo “descontar” nas remunerações a estes pagas o valor daquelas cotizações (artº 47º da Lei nº 32/2002).

Na sequência do enquadramento criminal dos ilícitos tributários com a publicação do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, que aprovou o regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras (RJIFNA), foi alargado implicitamente aos ilícitos contributivos da segurança social o tipo de crime de abuso de confiança fiscal.<sup>16</sup>

Não consta, porém, nenhuma decisão judicial tomada na vigência deste diploma no âmbito da segurança social...

Apenas com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 140/95, de 14 de Junho veio a ser introduzido no RJIFNA um capítulo II denominado “Dos crimes contra a Segurança Social”, onde se inseriam, nomeadamente, os crimes de “fraude à segurança social”, “abuso de confiança em relação à segurança social” e “frustração de créditos da segurança social”, a cuja análise procederemos adiante.

Muito recentemente foi publicada a Lei nº 15/2001, de 5 de Junho que aprova o Regime Geral da Infracções Tributárias (RGIT), revogando o RJIFNA, e incluindo no

<sup>15</sup> Ilídio das Neves, idem, pg. 35.

<sup>16</sup> O nº 3 do artº 24º alargava a aplicação deste dispositivo às prestações deduzidas de natureza parafiscal. No mesmo sentido, entre outros, a José de Sousa, “Infracções Fiscais (Não Aduaneiras) – 3ª Edição anotada e actualizada, Almedina, 1997, pg. 110.

Capítulo IV, sob a epígrafe “Crimes contra a segurança social” a fraude e o abuso de confiança contra a segurança social.

Entremos então no cerne da nossa problemática.

## II – Caracterização da Relação Jurídica Contributiva

### II.1- Natureza jurídica das contribuições

Dissemos atrás que o *subsistema previdencial* da segurança social tem por base a obrigação de contribuir, sendo determinada por lei o momento e as condições em que se concretiza a factualidade nela prevista.

Trata-se, no fundo, de uma *relação jurídica obrigacional*, embora mais complexa como veremos, em que o ente público competente (as Instituições de segurança social), fica com o direito de exigir, a título de contribuições para o subsistema respectivo, uma determinada importância pecuniária que tem como base de incidência o rendimento (remuneração) do trabalho, mediante a aplicação de uma percentagem (taxa) pré-definida por lei.

Durante muito tempo não foi unânime, na doutrina, a caracterização jurídica das contribuições para a segurança social, podendo reduzir-se as diversas tendências a uma concepção *segurista* (de seguro público), uma *tributária* (qualificando-as como verdadeiros impostos) e uma *parafiscal*.<sup>17</sup>

Hoje em dia, porém, não nos restam dúvidas que as contribuições para a segurança social devem ser classificadas como *tributos parafiscais*, de acordo com a redacção constante do artº 3º da Lei Geral Tributária.

### II.2- Natureza e complexidade da relação jurídica contributiva

Referimos que a relação jurídica contributiva é uma relação jurídica complexa, pois não se resume à mera entrega de uma importância pecuniária (e dos respectivos deveres e direitos acessórios: direito ao reembolso, a juros moratórios, etc.), antes se desdobra num conjunto de outros deveres e direitos.

De facto, dentro dessa relação jurídica, tal como na relação jurídica tributária, “é possível separar duas zonas: um *núcleo* e uma *zona periférica* – uma relação obrigacional propriamente dita (...), e uma relação de obrigação procedimental (*Verfhrenspflichtverhaltniss*)”.<sup>18</sup>

Assim, na relação jurídica contributiva da segurança social, a entidade empregadora está igualmente obrigada a proceder à declaração dos tempos de trabalho e das remunerações dos trabalhadores ao seu serviço, e a aplicar a respectiva taxa, ou seja, a quantificar, a efectuar o apuramento aritmético do valor das contribuições, declarando aqueles elementos em documento por si elaboradas (declarações de remunerações), tornando certa e líquida a obrigação de efectuar o respectivo pagamento, mensalmente, e nos prazos previstos na lei.

<sup>17</sup> Ver, por todos, Ilídio das Neves, ob. citada, pgs. 362/366

<sup>18</sup> Diogo Leite Campos, Mónica Horta Neves Leite Campos, “Direito Tributário”, Almedina, 2000, pg. 262.

Poderemos, pois, dizer que tais obrigações integram a referida zona periférica da relação jurídica contributiva e constituem *obrigações procedimentais* da mesma, como de resto impõe a lei (Decreto Regulamentar nº 26/99, de 27 Outubro).

É interessante verificar, todavia, a errada qualificação e a reduzida ou nula valoração (para não dizer ignorância) revelada frequentemente pelos Tribunais quanto àqueles documentos, qualificando-os por vezes de “*métodos indiciários*”(!), como teremos ocasião de exemplificar adiante.

Importa salientar, por isso, o valor das referidas “declarações de remunerações”, das quais decorrem dois efeitos essenciais.

- Em primeiro lugar *um crédito a favor da instituição de segurança social* (visto que o referido documento elaborado pela entidade empregadora, representa o montante das contribuições devidas por esta, através da aplicação da taxa legalmente estabelecida ao valor das remunerações pagas, e que constituem a base de incidência), sendo por isso o documento em que a entidade empregadora, ela própria, quantifica o débito contributivo para com a instituição de segurança social.
- Em segundo lugar, *um crédito a favor do trabalhador (beneficiário)*, pois é com base neste mesmo documento que são registadas as remunerações em seu nome, tempos de descontos (*prazos de garantia*) que constituem condição para atribuição das prestações, verificados os respectivos eventos, e os valores de referência para o cálculo das mesmas prestações.

A relação jurídica contributiva é, portanto, uma obrigação “*ex lege*” e **nasce** ou constitui-se com o *facto tributário* (artº 36º, nº1 da LGT), ou seja, quando se verificarem os pressupostos de facto previstos na lei, que no caso se dá com o início do exercício da actividade profissional (artº 60º, nº 2 da Lei nº 17/2000), tornando-se **certa ou líquida** com a declaração da entidade empregadora, exigível no termo do prazo definido na lei, **extinguindo-se** no acto do pagamento ou por outra causa legalmente equiparada.<sup>19</sup>

Como se verifica, esta relação entre sujeitos (ente público – sujeito activo, e entidade empregadora/trabalhador – sujeitos passivos), em que ao sujeito activo assiste o direito de exigir do sujeito passivo uma certa quantia, é em tudo semelhante à relação jurídica tributária (Confr. artº 1º, nº 2 da LGT).

Igualmente as contribuições visam não só a satisfação das necessidades financeiras das instituições competentes para o pagamento das prestações substitutivas de rendimentos de trabalho perdidos, em virtude de contingências previstas na lei, ou compensatórias de certos encargos, mas também visam a promoção da justiça social e a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (artº 5º, nº 1 da Lei Geral Tributária).

Lembremos, neste aspecto, que no cálculo actuarial da taxa para determinação do “custo” das diversas prestações atribuídas pelo *subsistema previdencial*, existe um custo de solidariedade (confrontar a desagregação contributiva da taxa, publicada no D.R., I-A, nº 132, de 8 Junho 1999).

De resto, ninguém hoje porá em causa que o sub-sistema de segurança social (tal como um adequado sistema fiscal) constitui um instrumento de redistribuição da riqueza e um factor decisivo de coesão social.

---

<sup>19</sup> Confr. Ilídio da Neves, ob. citada, pg. 404.

### II.3 - Elemento objectivo e substituição tributária

Mas na relação jurídica contributiva se identifica também o elemento objectivo, entendendo este como o que se traduz “no facto da vida jurídica ou económica que indicia a capacidade económica (...) do sujeito que está ligado a esse facto.”<sup>20</sup>

Na realidade, aquela relação jurídica nasce a partir de uma outra relação jurídica constituída no domínio de outro ramo do Direito - uma relação jurídica laboral - fazendo incidir sobre o rendimento colocado à disposição do sujeito passivo (salário ou remuneração), uma taxa contributiva.

Esta imputação do objecto a uma pessoa ou entidade determina a sua capacidade contributiva e, em princípio, a consequente qualidade de sujeito passivo.

Dissemos “em princípio”, porque embora geralmente o sujeito passivo seja o titular da capacidade contributiva (artº 18º, nº 3 da Lei Geral Tributária), pode acontecer que outras pessoas, que não o contribuinte ou sujeito passivo, sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento da obrigação contributiva (ou tributária), ou seja, quando outro sujeito se substitui àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário.<sup>21</sup> Trata-se, como se sabe, da figura da *substituição tributária* (artº 20º da Lei Geral Tributária), caso em que o sujeito passivo “torna-se estranho à relação tributária no sentido de que não é parte desta relação por não lhe poder ser exigido o comportamento devido pelo sujeito activo.”<sup>22</sup>

Esta responsabilidade do substituto tributário legitima-se através da *retenção na fonte* (artºs 20º nº 2, e 34º da Lei Geral Tributária), pois “o substituto só será admissível se efectivamente se vier substituir ao sujeito passivo propriamente dito, pagando o imposto ao Estado com rendimentos ou riqueza do sujeito dotado de capacidade contributiva.”<sup>23</sup>

A retenção na fonte é uma técnica, uma “operação financeira pela qual determinado indivíduo detém, para efeito de entrega ao Estado, um determinado montante (...) antes de proceder ao pagamento de uma quantia que deva a outrem.”<sup>24</sup>

A respeito do instituto da substituição é relevante notar que grande parte da doutrina considera que ela é típica do Direito Fiscal, não se podendo reconduzir a institutos jurídicos de outros ramos do Direito.<sup>25</sup> Mas na relação jurídica contributiva, como vimos, também é a entidade empregadora responsável pelo pagamento das cotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, utilizando igualmente a técnica da retenção na fonte (artº 47º, nº 1 da Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro).

O certo é que a substituição, em qualquer dos casos, é uma obrigação “*ex lege*” e altera a vertente passiva da obrigação.<sup>26</sup>

### II.4 – Extinção da relação jurídica contributiva

Normalmente, a relação jurídica contributiva extingue-se com o pagamento voluntário, dentro do prazo estabelecido na lei, ou por outra forma legalmente prevista.

<sup>20</sup> Diogo Leite de Campos, ob. citada (nº 16), pg. 264.

<sup>21</sup> Alberto P. Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Coimbra, 1972– Manual de Direito Fiscal, vol. I, reimpressão, Lisboa, 1981.

<sup>22</sup> Diogo Leite de Campos, ob. citada (nº 16), pg. 270.

<sup>23</sup> Idem, pg. 271.

<sup>24</sup> Diogo Feio, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra Editora, 2001, pg. 65.

<sup>25</sup> Idem, pg. 74.

<sup>26</sup> Idem, pg. 77.

Mas verificada uma situação de incumprimento por parte do sujeito passivo que, lembremos, é o substituto (entidade empregadora), pode a segurança social utilizar a modalidade de *cobrança coerciva*, a qual passa agora a ser efectuada através de secção de processos da segurança social (artº 48º, nº 1 da Lei nº 32/2002 e Dec. Lei nº 42/2001, de 9 Fevereiro.)

Porém, pode também verificar-se o incumprimento não apenas do *núcleo* da relação obrigacional, mas também da já mencionada *obrigação procedimental*, ou seja, da entrega da declaração de remunerações, dos tempos de trabalho e aplicação da taxa, em suma da liquidação. Nestes casos, existirá uma infracção tributária de tipo contra-ordenacional, procedendo-se ainda à liquidação oficiosa, desde que possível.

Por outro lado, o incumprimento da obrigação contributiva pode constituir uma infracção criminal, nos termos do artº 2º do novo Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 Junho.

Estaremos agora em condições de fazer uma aproximação ao

### III – Enquadramento dogmático dos crimes contra a segurança social

#### III. 1 – Considerações preliminares

Dissemos que não temos dúvidas sobre a gravidade subjectiva e objectiva de determinadas condutas dos contribuintes perante o sistema (ou a administração) da segurança social, portanto “axiologicamente relevantes”, e não “neutras”<sup>27</sup>, até pela sua correspondência com os direitos sociais constitucionalmente garantidos (nomeadamente pelo artº 63º da C.R.), e que justifica, no dizer do Prof Figueiredo Dias, “a elevação de um interesse à categoria de bem jurídico”.<sup>28</sup>

Isto, sem esquecer que o direito penal constitui sempre a *ultima ratio*, e desde “que a decisão criminalizadora não se baste com a pura *dignidade constitucional* dos valores a proteger, mas obedeça a razões de *subsidiaridade* e *eficácia*.”<sup>29</sup>

Também, e de forma assertiva, entendemos que o “objecto da tutela juridico-criminal” deve obedecer ao princípio constitucional do “*nullum crimen sine lege*” (artº 29º da C.R.), e portanto, os específicos valores jurídicos que se pretendam proteger através do direito penal secundário devem igualmente ficar plasmados no *tipo de ilícito* (“*Tatbestand*”), “como portador da valoração da ilicitude”<sup>30</sup>.

E embora o bem jurídico deva ainda ser “a luz que ilumina o legislador ao delinear os diversos “*Tatbestände*”<sup>31</sup>, a natureza específica dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal secundário determinará, naturalmente, específicas necessidades e modos de concretização dos tipos-de-ilícito.<sup>32</sup>

<sup>27</sup> J. Figueiredo Dias, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in “Direito e Justiça”, vol. IV, pg.26.

<sup>28</sup> J. Figueiredo Dias, idem (nº 7), pg. 57.

<sup>29</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal”, in “Temas de Direito Penal Económico”, organizado por Roberto Podval, Editor Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, pg. 182.

<sup>30</sup> Eduardo Correia, “Direito Criminal” I, Almedina, Coimbra, 1963, pg.284.

<sup>31</sup> Idem, ibidem, pg.277.

<sup>32</sup> J. Figueiredo Dias, idem (nº 7), pg. 63.

Por outras palavras, que subscrevemos, o que se deve tentar descortinar “não é a existência de um bem jurídico supra-individual que seja susceptível de abarcar, na sua capacidade compreensiva, todo o conjunto de violações tidas *a priori* (isto é, em atitude de espírito de pré-compreensão) como anti-económicas, mas ao contrário, circunscrever pequenos núcleos de problemas valorativos de incidência económica que, por seu turno, nos darão elementos necessários a uma fundamentação particular. O que vale dizer: o urgente é tentar descobrir os bens jurídicos em concreto.”<sup>33</sup>

Vejamos, então, por que razão se considera justificada e conveniente a criação de um tipo legal de crime com o objectivo de proteger o credor da relação jurídica contributiva de segurança social perante as condutas dos contribuintes destinadas a evitar a liquidação ou o pagamento total ou parcial das contribuições legalmente devidas. Antes, comentemos

### III. 2 – A solução do RJIFNA – Decreto-Lei nº 140/95, de 14 Junho

#### a) O crime de abuso de confiança em relação à segurança social

No artº 27º-B do RJIFNA<sup>34</sup>, aditado por aquele Decreto-Lei, o bem jurídico tutelado era obviamente o património (*lato sensu*), da segurança social, ou seja, a “tutela do respectivo erário, assente na satisfação dos créditos contributivos de que a Segurança Social é titular.”<sup>35</sup>

Afastava-se, assim, da solução de 1990, aproximando-se, claramente, do abuso de confiança do artº 205º do Código Penal, transformado num crime de apropriação, e contribuindo, assim para “a acentuação da lesão patrimonial como resultado típico”<sup>36</sup>.

De facto, o crime de abuso de confiança é um crime eminentemente patrimonial, “pertencente à subespécie de *crimes contra a propriedade*; tem como objecto de acção, tal como o furto, uma *coisa móvel alheia*; e, ainda como o furto, revela-se por um acto que traduz o mesmo conteúdo substancial de ilicitude, uma *apropriação*.”<sup>37</sup>

E, “diferentemente da *Fraude fiscal*, o *Abuso de confiança fiscal* integra, entre os pressupostos da factualidade típica, a efectiva produção de um dano patrimonial.”<sup>38</sup>

Acresce que o abuso de confiança contra a segurança social assim tipificado é um *crime de apropriação*, tal como o tipo legal do artº 205º do Código Penal, na medida em que “abuso de confiança é, segundo a sua essência típica, apropriação ilegítima de coisa móvel alheia que o agente detém ou possui em nome alheio; é (...) violação da propriedade alheia através da apropriação, sem quebra de posse ou detenção (por isso sendo este crime chamado, em várias ordens jurídicas de diferente linguagem, “apropriação indevida”).”<sup>39</sup>

<sup>33</sup> José de Faria Costa, “O Direito Penal Económico e as Causas Implícitas de Exclusão da Ilicitude”, in “Temas de Direito Penal Económico”, organizado por Roberto Podval, Editor Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, pg. 142.

<sup>34</sup> Este artigo, sob a epígrafe de “*Abuso de confiança contra a segurança social*”, tinha a seguinte redacção: “As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações pagas aos trabalhadores o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entregarem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, no período de 90 dias, do mesmo se apropriando, serão punidas com as penas previstas no artigo 24º.”

<sup>35</sup> Carlos Rodrigues de Almeida, “Os Crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”, Revista do Ministério Público, nº 72, Out./Dez.1997, pg. 95 e ss.

<sup>36</sup> Augusto Silva Dias, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, Curso de pós-graduação do Instituto Superior de Gestão de Lisboa, 1997, pg. 29.

<sup>37</sup> J. Figueiredo Dias, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, pg. 94.

<sup>38</sup> J. Figueiredo Dias/ Costa Andrade, “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)”, RPCC, 6,1996, pg. 106.

<sup>39</sup> Ob. citada (nº 34).

Além do mais, e continuando a seguir a anotação do Prof. J. Figueiredo Dias ao Código Penal, “o abuso de confiança é um delito especial, concretamente na forma de delito de dever, pelo que autor só pode ser aquele que detém uma qualificação determinada, resultante da relação de confiança que o liga ao proprietário da coisa recebida por título não translativo da propriedade e que fundamenta o especial dever de restituição.”<sup>40</sup> (sublinhado nosso).

Aliás, a apropriação traduz-se sempre, no contexto do abuso de confiança, precisamente na inversão do título de posse ou detenção.<sup>41</sup>

Por último, trata-se aqui de um *crime específico* próprio, porquanto o agente só pode ser a entidade empregadora, pois é o dever legal de retenção na fonte que impende sobre esta que delimita o campo possível da autoria. Por isso, é autor aquele que detiver o domínio do facto, isto é, “quem conscientemente detenha a possibilidade de dominar, finalisticamente, a realização do tipo legal, ou seja, a possibilidade de a deixar continuar, a deter ou interromper (...)”<sup>42</sup> Posição, aliás, bastante semelhante à do abuso de confiança qualificado em função da “especificidade do título de recebimento”<sup>43</sup>, previsto no artº 205º, nº 5 do CP.

Daí que haja autores que defendem que, no abuso de confiança em relação à segurança social, tendo o comportamento típico do agente uma estrutura omissiva, a retenção na fonte a que a entidade empregadora está obrigada é um pressuposto da conduta típica, e não um seu elemento.<sup>44</sup>

Mas, e em primeiro lugar, como diz o Prof. Faria Costa,<sup>45</sup> o direito penal económico não se pode confundir com o direito patrimonial, nem por este ser absorvido, antes implicam a existência de bens jurídico-penais de diferente natureza, e consideramos que o bem jurídico-penal, nesta situação específica, tem de facto uma natureza diferente do direito patrimonial.

Em segundo lugar, e na sequência da afirmação antecedente, não nos parece o mais adequado ao bem jurídico que se pretende proteger este tipo de ilícito, nem ao *nível do agente*, nem ao *nível do facto*.

Na verdade, ao nível do agente, não é levado em conta o “específico papel (...) que advém da categoria social em que actua”, nem da violação “de um dever específico anterior (e, em regra também exterior) à norma penal, e cujos destinatários se caracterizam por essa especial relação, v.g. de tipo profissional, com o conteúdo ilícito do facto.”<sup>46</sup>

É certo que, como vimos, é a entidade empregadora quem pode ser agente deste tipo de infracção, mas não podemos esquecer a caracterização efectuada à relação jurídica contributiva, bem como a posição assumida nessa relação jurídica pela entidade empregadora (contribuinte do subsistema previdencial da segurança social), frisando que dessa mesma relação jurídica se encontra excluído o trabalhador (beneficiário).

---

<sup>40</sup> Ob. citada (nº 34), pg. 97.

<sup>41</sup> Ob. citada (nº 34), pg. 103.

<sup>42</sup> Eduardo Correia, Direito Criminal I, Almedina, 1963, pg. 248.

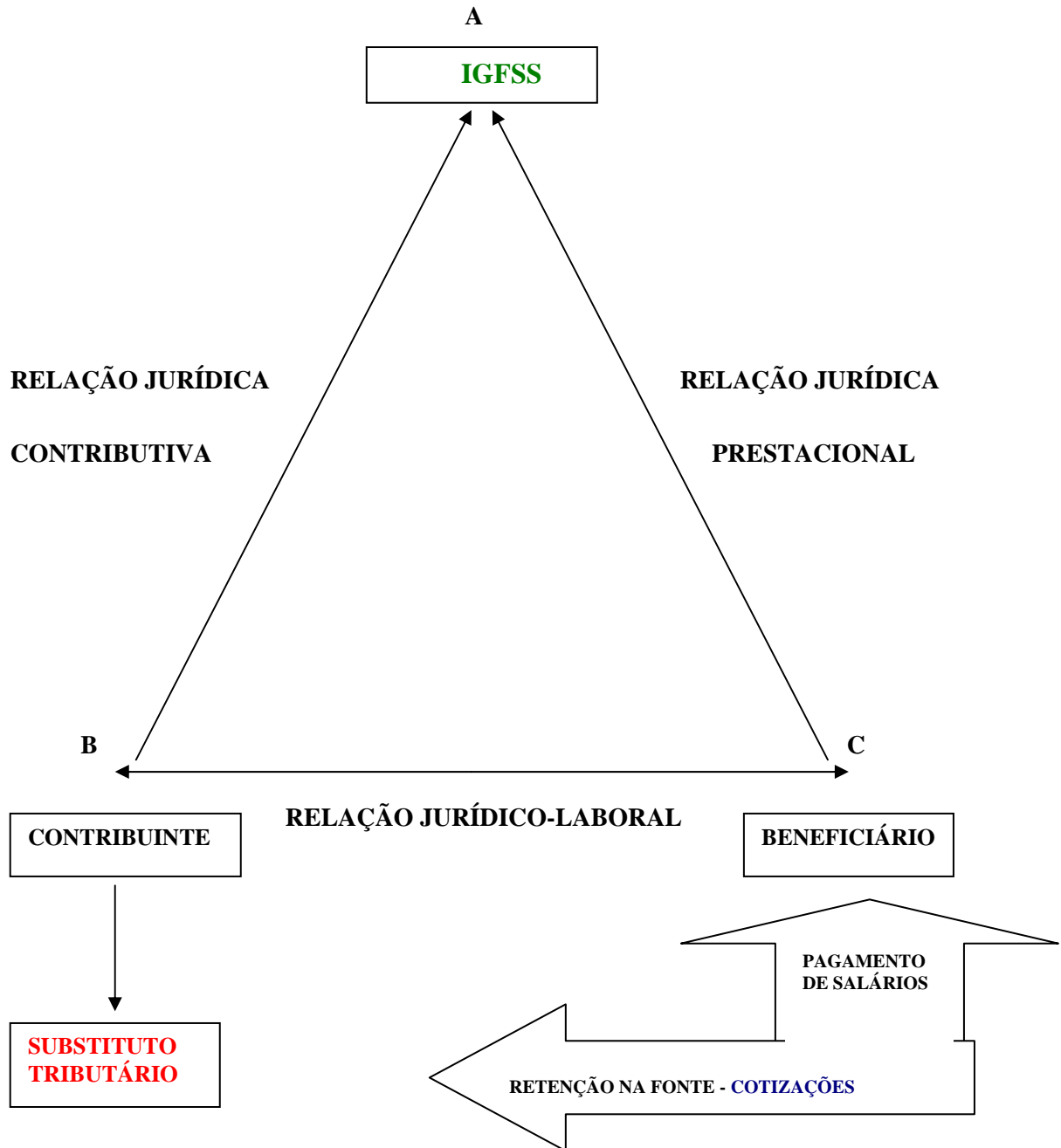
<sup>43</sup> J. Figueiredo Dias, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, pg. 110.

<sup>44</sup> Carlos Rodrigues de Almeida, ob. citada (nº 35), pg. 104.

<sup>45</sup> José Faria Costa, “Direito Penal Especial”, Lições ao 5º Ano do Curso de 1997/98, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pg. 39/40.

<sup>46</sup> Ob. citada (nº 7), pg. 64.

Para melhor visualização, atente-se na **FIG.1**.



Nesta, está esquematizada a existência de uma relação jurídico-laboral (entre **B** e **C**), a qual constitui a situação de facto determinante da *vinculação* de **B** e **C** ao sistema de segurança social e ao respectivo *enquadramento* deste no subsistema previdencial, igualmente determinante do estabelecimento de relações jurídicas de segurança social, nomeadamente a relação jurídica contributiva, na qual existe da parte de **B** (contribuinte) o dever específico e imposto por lei de, ao pagar as remunerações a **C** pelo trabalho por este prestado, reter o montante das cotizações legalmente devidas à segurança social e assumindo assim a posição de *substituto tributário*.

A relação jurídica contributiva constitui-se assim entre **A**, sujeito activo (Instituição de Segurança Social) e **B**, sujeito passivo (contribuinte), sendo a *garantia* desta relação jurídica o património de **B**, na qualidade de substituto.

O substituto procede pois ao pagamento das contribuições devidas (incluindo as cotizações de **C**), ficando este totalmente livre da sua obrigação perante o sujeito activo **A**.

Mas no caso de **B** violar o dever específico de cumprir a obrigação contributiva propriamente dita, só em relação a **C**, em boa verdade, se pode referir o elemento do tipo objectivo de ilícito - a *apropriação*, traduzida na *inversão do título*, (no âmbito da relação jurídico-laboral): a entidade empregadora detém, por força da lei, coisa móvel - dinheiro - do trabalhador, em relação à qual passa a comportar-se *uti dominus*, decorrido o prazo procedimental (90 dias) para entrega da coisa à instituição de segurança social.

Não o fazendo, passando a dispor desse valor como se fosse seu, integrando-o no *giro económico* da empresa, torna-se evidente a *apropriação*, elemento do preenchimento do tipo.

Porém, em relação a **A**, sujeito activo da relação jurídica contributiva (ou tributária), não será correcto falar em *apropriação* por parte de **B**, primeiro porque não foi daquele que este recebeu a *coisa* detida e, segundo, porque a relação que liga **A** a **B** é um *direito de crédito*, o qual, em rigor, não pode constituir objecto do crime de abuso de confiança<sup>47</sup>, sendo certo que a respectiva conduta infractora antes se aproxima do *crime de infidelidade* previsto no artº 224º do CP.

Pelo que é duvidoso que a solução do artº 27º-B do RJFNA tenha sido a mais adequada, do ponto de vista dogmático e de uma “resolução jurídica justa.”<sup>48</sup>

De resto, é curioso observar que alguns autores defendem, como por exemplo nas normas espanholas, que no caso do substituto não cumprir a sua obrigação de entregar os montantes retidos, o *retido* terá a possibilidade de deduzir na sua declaração tributária os montantes que lhe tenham sido retidos, mas não entregues.<sup>49</sup>

É que não devemos esquecer o objecto da tutela jurídico-penal, o bem jurídico em concreto, ou seja, os interesses juridicamente protegidos, até porque se a definição do Direito Penal Económico tem por base “a autonomia dos respectivos bens jurídicos”<sup>50</sup>, estes “não contam com um referente ontológico claramente definido como acontece v.g. com a vida ou a integridade física, nem contam sequer com um referente culturalmente decantado em termos de identidade, consistência e consenso generalizado, como sucede seguramente com a propriedade, a honra, a liberdade, etc.”<sup>51</sup>

Mas o que acontece quanto ao fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal, é que “o legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação de conveniência. Por outras palavras, o interesse protegido pelas normas 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 uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos

<sup>47</sup> J. Figueiredo Dias, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Coimbra Editora, 1999, pg. 97.

<sup>48</sup> J. Faria Costa, ob citada (nº 39), pg. 43.

<sup>49</sup> A. López Arriba y Guerri, “El Retenedor y el Sustituto”, in “Impuestos”, vol I, 1989, pg.237.

<sup>50</sup> Manuel da Costa Andrade, “A Nova Lei dos Crimes contra a Economia (Dec.-Lei nº 28/84, de 20 Janeiro) à Luz do Conceito de «Bem Jurídico»”, in “Direito Penal Económico Europeu, Textos Doutrinários”, Vol I, Coimbra Editora, 1998, pg. 399.

<sup>51</sup> Idem, ibidem, pg. 404.

dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição. Com este sentido, pode dizer-se que os crimes tributários têm natureza «artificial»<sup>52</sup>

Ou, como escreve ainda o Prof. Costa Andrade<sup>53</sup>, “a rigorosa identificação destes bens jurídicos há-de, pois, fazer-se à custa de múltiplos elementos hermenêuticos, designadamente do apelo à própria descrição da conduta incriminada.” Diremos que constitui, sem dúvida, tarefa importante a identificação do bem jurídico protegido com as incriminações típicas do direito penal secundário, na medida em que “muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico”<sup>54</sup>

É verdade que ao sistema de segurança social (à Administração Tributária, de uma forma geral), interessa proteger o seu erário, o seu património, e que constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária (artº 31º da Lei Geral Tributária).

E de facto, a opção do legislador foi a de acentuar a lesão patrimonial como resultado típico, ao centrar a ilicitude no dano causado ao erário público, ou da segurança social, e, portanto, primacialmente no desvalor do resultado<sup>55</sup>, impondo que (na solução do artº 27º-B do RJIFNA), para a consumação típica do abuso de confiança a não entrega das contribuições retidas fosse acompanhada de *apropriação*, a qual se traduz necessariamente na *inversão do título de posse ou detenção*, passando o agente a comportar-se relativamente à *coisa*, que recebera “*uti alieno*”, como “*uti dominus*”<sup>56</sup>

Pode-se argumentar, certamente, que não se trata (no RJIFNA) de um crime contra a propriedade, mas sim de “um crime contra o valor global de um património”<sup>57</sup>, no caso o da segurança social. Ou que se trata de um modelo de compromisso, por estarem asseguradas não apenas os interesses patrimoniais da segurança social, mas também a protecção penal de valores de verdade e lealdade tributária.<sup>58</sup>

Aquela opção, seja como for, introduz elementos típicos que dificultam grandemente a “distanciação” que necessariamente deveria existir entre o abuso de confiança do artº 205º do CP e o denominado abuso de confiança contra a segurança social, nomeadamente quanto ao *dolo* e ao *erro*, sendo certo que as infracções às normas fiscais têm um tratamento autónomo face ao direito penal comum.

Realmente, o tipo subjectivo do artº 27º-B do RJIFNA esgota-se no *dolo*, o qual se decompõe num elemento intelectual e num elemento volitivo,<sup>59</sup> sendo o primeiro a exigência de que o agente conheça o tipo legal de crime que a sua vontade visa realizar (consciência da ilicitude do seu procedimento), e o segundo elemento que o mesmo agente tenha querido o efeito verificado, ou tenha representado esse efeito como consequência da sua actividade.

Todavia, chegou a defender-se que não existe *apropriação*, no caso de retenção das cotizações salariais, quando estes valores são “utilizados para outros fins” (nomeadamente para comprar matérias primas, pagar a fornecedores, etc.), não negando o agente a “dívida”

<sup>52</sup> Augusto Silva Dias, “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro”, in Revista Fisco, nº 22, Julho 1990, pg. 29.

<sup>53</sup> Ob. citada (nº 42), pg. 404.

<sup>54</sup> J. Figueiredo Dias/ Costa Andrade, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português”, in RPCC, nº 6, 1996, pg. 81.

<sup>55</sup> Augusto Silva Dias, ob. citada (nº 36), pg. 29.

<sup>56</sup> J. Figueiredo Dias, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Coimbra Editora, 1999, pg. 103.

<sup>57</sup> Augusto Silva Dias, ob. citada (nº 47), pg. 36.

<sup>58</sup> Augusto Silva Dias, ob. citada, pg. 30.

<sup>59</sup> Eduardo Correia, “Direito Criminal” I, Almedina, Coimbra, 1963, pg. 368 e ss.

à segurança social, pelo que igualmente inexistiria o dolo, por falta da intenção dos agentes em representarem o resultado como fim da sua conduta, ou como consequência necessária da mesma, actuando assim “com falta de consciência da ilicitude não censurável”, baseada em “atitude de fidelidade a exigências reais objectivas do direito, isto é, pretendia pagar quando tivesse dinheiro, porque algum que existia era canalizado para os trabalhadores e manter a empresa, que era uma forma de zelar pelos interesses do Estado e da Segurança Social”<sup>60</sup> (*sic*).

E que o erro sobre a ilicitude não poderia ser censurado ao agente, visto que o mesmo agiu com o cuidado de uma pessoa portadora de uma recta consciência ético-jurídica.<sup>61</sup>

No entanto, e na nossa opinião, aquele erro deve-se, antes, a uma “qualidade desvaliosa”<sup>62</sup> do agente, que consiste no seu desconhecimento sobre as “regras do jogo” do exercício da sua própria actividade profissional, e do sentido ético do cumprimento dos seus deveres legais.

Parece-nos que há aqui, por um lado, uma excessiva focalização no “património” *stricto sensu*, e por outro lado uma visão redutora que consiste em tratar o “interesse da empresa” como um interesse do Estado ou da segurança social, como se houvesse um *conflito de dever*, supondo que para a economia nacional, para as regras de mercado, para a justiça social, é bom que a empresa “funcione” mesmo que, como é o caso, à custa (e por conta) dos impostos e das cotizações retidas aos trabalhadores, em claro financiamento indirecto, portanto em concorrência desleal, e subvertendo os valores juridico-penalmente tutelados.<sup>63</sup>

Tanto mais que, a nosso ver, a gestão de uma empresa implica obrigações, quer perante o mercado, quer perante os trabalhadores, quer perante a administração tributária, existindo recursos ou expedientes financeiros e legais para suprir dificuldades económicas conjunturais, ou simples dificuldades de tesouraria (não esqueçamos, por exemplo, que o incumprimento da entrega das cotizações à segurança social tem uma *condição de procedibilidade* de 90 dias), sendo dever das empresas e dos seus responsáveis recorrer, no momento certo, a medidas como a Recuperação de Empresas, ou à Lei nº 17/86, de 14 de Junho (Lei dos salários em atraso), bem como às diversas medidas de regularização das dívidas tributárias, nomeadamente o Dec. Lei nº 124/96, de 10 Agosto.

De resto, e como se tentou demonstrar atrás, as importâncias retidas na fonte não constituem uma simples *dívida*, objecto de meras medidas cíveis, pois tal seria reconhecer a possibilidade de prisão por dívidas.

Se não, vejamos: todos sabemos que numa determinada economia, vários agentes económicos desenvolvem actividades que permitem a criação de valor nessa economia; e os agentes produtores (as empresas, nomeadamente), utilizam *inputs primários*, que são serviços prestados na produção por factores produtivos primários (trabalho, capital, terra), para, uma vez combinados com os *inputs intermédios* (p.ex. as matérias primas), obter o produto final.

<sup>60</sup> Acórdão 3ª Vara Criminal do Porto, Procº nº 231/99.

<sup>61</sup> Acórdão do STJ (Recurso Penal nº 2118/00, 5ª Secção).

<sup>62</sup> Maia Gonçalves, “Código Penal Português”, anotado, Coimbra, Almedina, 1996, pg. 239.

<sup>63</sup> Contrariamente, A. Silva Dias defende que comprovando-se a impossibilidade do cumprimento simultâneo do pagamento de salários e das prestações retidas, e desde que essa situação se verifique no momento em que aquelas obrigações deviam ser satisfeitas, e que as prestações retidas sejam utilizadas, total ou parcialmente, na preservação da empresa, então tal comportamento seria lícito, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade. - A. Silva Dias, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, Curso de pós-graduação do Instituto Superior de Gestão de Lisboa, 1997, pg. 31/32.

Ora, os *inputs primários* têm como característica principal o facto de não serem produzidos, mas sim utilizados no próprio processo produtivo, acrescentando, por essa utilização, valor aos *inputs intermédios*, transformados no processo produtivo.<sup>64</sup>

Este valor acrescentado é igual ao valor da produção, menos o valor dos consumos intermédios incorporados nessa produção, e por isso se pode afirmar que o produto da economia, como um todo, tem a ver com a agregação dos valores acrescentados pelo conjunto dos agentes económicos produtores residentes da economia.<sup>65</sup>

O Estado, por sua vez, é igualmente um agente económico, e a sua intervenção faz-se sentir a diversos níveis, em especial nas áreas em que o mercado não assegura as *necessidades sociais* ( por exemplo serviços de defesa, segurança pública, educação, saúde e segurança social), mas a efectivação desta função económica implica a existência de uma despesa pública e, para o seu financiamento, o Estado dispõe da capacidade coerciva de lançamento e cobrança de impostos, taxas e contribuições sociais sobre os outros agentes económicos.

O Estado surge, assim, não só como agente responsável pela produção de serviços não-mercantis, mas também como influenciador da formação dos preços de transacção de bens (pela influência de impostos indirectos) e da formação do rendimento dos proprietários dos factores – trabalhadores, empresas – (impostos directos).

Tudo isto forma “um agregado fundamental da macroeconomia – o Produto Interno Bruto”, valor redistribuído entre os diversos agentes económicos, entre os quais o Estado através da influência que exerce por via do sistema fiscal e do sistema de segurança social.<sup>66</sup>

Assim, para as empresas, o valor das remunerações representa uma parte dos *custos*, contendo as seguintes parcelas:

- Os salários líquidos entregues ao trabalhador (e que são parte do seu rendimento disponível);
- As cotizações do trabalhador para a segurança social;
- As contribuições patronais para a segurança social;
- O montante do imposto directo – IRS.

Estes três calculados sobre o *salário bruto*, considerando salário bruto o salário líquido + cotizações do trabalhador + IRS, e sendo as *remunerações* técnica e economicamente calculadas como a soma do salário bruto, acrescido da parcela da contribuição para a segurança social a cargo da entidade patronal.<sup>67</sup>

Pelo exposto, o que a entidade patronal “subtrai”, não efectuando à segurança social o pagamento das cotizações deduzidas aos trabalhadores, é uma parte do *custo*, obtendo assim para si uma vantagem económica ilegítima, tanto mais que os referidos montantes não chegam sequer a sair do *giro comercial* do substituto tributário, o que leva o Juiz Carlos Rodrigues de Almeida a defender que “no contexto do tipo legal de abuso de confiança em relação à Segurança Social o conceito de «apropriação» não pode ter o mesmo sentido que tem no tipo comum. Apropriação apenas pode querer significar que o agente não cumpriu a obrigação no prazo que a lei penal lhe fixou.”<sup>68</sup>

<sup>64</sup> Manuela Arcanjo / Francisco Nunes in “A Envolvente Macroeconómica da Segurança Social”, Módulos Profiss (Sistema Modular de Formação Profissional para a Solidariedade e Segurança Social), Lisboa, 1999, pg.3.14.

<sup>65</sup> Idem, ibidem.

<sup>66</sup> Idem, ibidem, pg. 3.4. e 3.59 a 3.60.

<sup>67</sup> Idem, ibidem, pg. 3.29 e 3.30.

<sup>68</sup> Carlos Rodrigues de Almeida, “Os Crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”, in Revista do M.P., nº 72, pg. 105.

E precisamente porque do ponto de vista económico as cotizações dos trabalhadores constituem um dos *factores produtivos primários*, também nos parece insustentável a tese de que o montante dessas cotizações referentes às remunerações pagas pode não existir na posse, detenção ou esfera patrimonial da entidade empregadora, por esta, alegadamente, ter pago apenas os salários líquidos...

Mesmo que tenham declarado nos recibos entregues aos trabalhadores a referida dedução, e entregue nas instituições de segurança social as respectivas declarações de remunerações, e sobre as mesmas aplicado a taxa contributiva global de 34,75% (consideradas incorrectamente como “método indiciário”), isto é, apesar de fazerem constar da documentação emitida pela empresa, “por imperativo legal, para contabilidade da sociedade e para relevar perante terceiros, designadamente Segurança Social, os correlativos montantes contabilizados como deduções para a Segurança Social”!<sup>69</sup>

Antes pelo contrário, para nós resultam destas atitudes, a perfeita existência não só do elemento intelectual, mas também do elemento volitivo em que se decompõe o dolo...

Em suma, na nossa opinião, só não se verificará o tipo de crime de abuso de confiança em relação à segurança social (de acordo com a redacção do artº 27º-B do RJIFNA), nos casos em que não exista pagamento de remunerações (sendo igualmente, no nosso entender, indiferente a proveniência, a concreta fonte de financiamento respectivo) ou, existindo pagamento de remunerações, ao trabalhador não seja efectivamente deduzida a parcela de cotizações correspondente, ou seja, o agente não desempenhe o papel legal de *substituto* tributário.

Mas mesmo nesta última hipótese, há legislações em que se admite a *presunção da retenção*<sup>70</sup>, teoria que poderá ter apoio sobretudo nos casos (como o da segurança social) em que é o próprio substituto que procede à elaboração da informação sobre os elementos necessários à determinação da capacidade tributária do retido, e calcula o montante da retenção “efectuada”.

## **b) O crime de fraude à segurança social**

A infracção descrita no artº 27º-A do RJIFNA não contém o dano patrimonial como pressuposto objectivo da factualidade típica, não se exigindo um resultado, sendo aqui o bem jurídico protegido a verdade tributária, consumando-se a infracção mesmo que nenhum dano ou enriquecimento indevido venha a ter lugar.<sup>71</sup>

E nem sequer o legislador exige nesta norma que as condutas causem uma “diminuição das receitas contributivas”, como o faz relativamente ao crime de fraude fiscal previsto no artº 23º do RJIFNA, sendo de realçar que, igualmente em contrário do que sucede com este crime fiscal, não são criminalizadas as condutas ilegítimas que visam a obtenção de “benefícios contributivos”<sup>72</sup> (como, por exemplo, a dispensa temporária do pagamento de contribuições prevista no Dec.Lei nº 89/95, de 6 Maio, na redacção do Dec. Lei nº 34/96, de 18 de Abril).

<sup>69</sup> Acórdão da 2ª Vara Criminal, Processo nº 229/99.

<sup>70</sup> Diogo Feio, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra Editora, 2001, pg. 185.

<sup>71</sup> J. Figueiredo Dias / M. Costa Andrade, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português”, RPCC, nº 6, 1996, pg. 91.

<sup>72</sup> Alfredo José de Sousa, “Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)”, Almedina, Coimbra, 1998, pg. 127.

Neste particular, é de realçar a falta de coerência do legislador que não previu sequer como causa de suspensão da dispensa temporária do pagamento de contribuições à segurança social, por parte das empresas, a falta de entrega das cotizações retidas aos trabalhadores que são, precisamente, o motivo da referida dispensa de pagamentos de contribuições patronais...

Por outro lado, as condutas que, em concreto, podem levar à prática do crime de fraude são as especificadas no n.º 2 do art.º 23.º do RJIFNA, podendo as mesmas condutas ser activas ou omissivas, mas integrando o tipo objectivo.<sup>73</sup>

Se repararmos bem na redacção daquele preceito (art.º 27.º-A) - "constituem fraude à segurança social as condutas ilegítimas das entidades empregadoras (...) que visem a não liquidação, entrega ou pagamento..." - o mesmo apresenta-se como objectivamente sendo um crime contra a verdade fiscal, mas a que se junta o elemento subjectivo da *intenção* do agente (o dolo específico). Será pois, no dizer do Prof. J. Figueiredo Dias e Costa Andrade, um crime de *resultado cortado*, no qual "o legislador erige a «tentativa» em crime fundamental, tratando a «consumação» como forma derivada da infracção."<sup>74</sup>

Desta construção resulta que não existe um concurso real entre a fraude fiscal e o crime de burla previsto no art.º 217.º do Código Penal, pelo que a verificação do resultado no crime de fraude, só terá valoração jurídico-penal na medida da pena.<sup>75</sup>

## IV – A solução do Regime Geral da Infracções Tributárias

### IV.1 – Considerações gerais

Com a aprovação do RGIT, e a consequente revogação das normas do RJIFNA, através da publicação da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, tenta o legislador dar alguma unidade e coerência a um amplo conjunto de infracções tributárias, aduaneiras, fiscais e da segurança social, nos aspectos substantivo e processual, quer quanto à criminalização, quer quanto ao regime contra-ordenacional daquelas infracções, na sequência de medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Desde já diremos que a inclusão no RGIT de infracções (?) das normas reguladoras das "prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social" (sublinhado nosso) - al. d) n.º 1 do art.º 1.º - nos parece, além de tecnicamente errada, uma manifestação abusiva de "fiscalidade" do sistema, absolutamente incompreensível, face aos objectivos e natureza do sistema de segurança social, inscritos na sua Lei de Bases (Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro).

De facto, e desde logo, as *prestações* de segurança social decorrem da existência de uma relação jurídico-laboral, a qual constitui a situação de facto determinante da *vinculação* ao sistema de segurança social da entidade empregadora (contribuinte) e do trabalhador (beneficiário), e ao respectivo *enquadramento* deste no subsistema previdencial, como referimos atrás, e igualmente determinante do estabelecimento de

<sup>73</sup> Carlos Rodrigues de Almeida, "Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico de Infracções Fiscais Não Aduaneiras", in Revista M.P. n.º 72, Out./Dez. 1997, pg. 101.

<sup>74</sup> Ob. citada (n.º 71), pg. 102.

<sup>75</sup> J. Figueiredo Dias / M. Costa Andrade, ob. citada (n.º 71), pg. 104/106.

outras relações jurídicas de segurança social, nomeadamente a contributiva, já analisada, e a prestacional.

Ora, de uma forma geral, o direito às prestações não se encontra directamente ligado à entrada de contribuições, mas antes a um dos efeitos decorrentes da apresentação, por parte da entidade empregadora, da declaração mensal de remunerações (a tal relação de *obrigação procedimental* em que se desdobra a relação jurídica tributária), e que consiste no *registo das remunerações*, ou seja, na transcrição dos valores dos salários declarados pela entidade empregadora respectiva.

Tais elementos são essenciais para o reconhecimento do direito às prestações, porque não só permitem conhecer o período mínimo de remunerações (*prazo de garantia*) anterior ao reconhecimento do direito às prestações, como possibilitam determinar o *montante* das mesmas prestações, através dos valores médios relativos a certo período de tempo (*salários de referência*).

O direito às prestações concretiza-se quando, existindo aqueles requisitos, se verifique o *evento*, ou seja, o acontecimento natural ou de origem humana mas não voluntário, previsto na lei.

Deste modo diremos que o *âmbito material* do sistema de protecção social é o conjunto das *eventualidades* cobertas pelo mesmo sistema (podendo agrupar-se em *contingências*), no fundo, os riscos sociais protegidos (doença, desemprego, invalidez, velhice, etc.- artº 29º da Lei 32/2002), e que resultam de um determinado estatuto jurídico-profissional.

Aquela protecção poderá resultar também da necessidade de garantir o direito a *mínimos vitais* dos cidadãos em situações de carência económica, não dependendo nestes casos de qualquer carreira contributiva, no sentido da existência de um período mais ou menos longo de *registo de remunerações*. (confr. artºs 4º, 50º e 55º da Lei acima citada).

De qualquer forma, e utilizando ainda a **Fig. 1**, o beneficiário **C** é na relação jurídica prestacional o sujeito activo, enquanto que **A** é o sujeito passivo da mesma relação jurídica. Nesta, a instituição de segurança social (**A**) fica obrigada a pagar ao titular do direito (**C**) a prestação de segurança social, verificado o facto jurídico (evento), e os requisitos legais respectivos.

A *garantia* da satisfação do direito do sujeito activo beneficiários está, de resto, reconhecida expressamente no artº 78º da Lei nº 32/2002, sendo as prestações de segurança social intransmissíveis (como tal irrenunciáveis), e parcialmente impenhoráveis (artº 73º da referida Lei).

É assim absolutamente incompreensível que o RGIT seja aplicável às prestações atribuídas no âmbito do sistema de solidariedade e segurança social, como se aquelas tivessem natureza tributária!

É certo que o artigo 1º do RGIT, ao referir o seu âmbito de aplicação diz que se aplica “às infracções das normas reguladoras:

(...) d) *Das contribuições e das prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social (...)*”.

Mas não só os artigos 26º a 35º e 110º da Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro (e já os correspondentes na anterior Lei nº 17/2000, de 8 Agosto) afastam qualquer ideia de correspondência substantiva entre “prestações de segurança social” e “prestações tributárias”, como igualmente o próprio RGIT, no seu artigo 11º, considera como “prestações tributárias os (...) demais tributos fiscais ou parafiscais **cuja cobrança** caiba à administração tributária ou à administração da segurança social.”

Ora, é por demais evidente que as prestações de segurança social não são susceptíveis de cobrança<sup>76</sup>, não constituindo uma “receita” do sistema, mas sim uma “despesa”, e *baseiam-se numa relação jurídica sinalagmática*.

#### IV.2 – Fraude contra a segurança social

Poderia dizer-se que, em princípio, a disposição do n° 1 do art° 106° do RGIT não se distancia da anterior redacção do art° 27°-A do RJFNA, mas desde logo, a redacção do n° 1 do art° 106° do RGIT, além de outras incorrecções técnicas que contém, enferma de um lapso, pois lhe falta certamente a palavra «contribuições» em: “*Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento total ou parcial (...)*”. Sem dúvida que a não liquidação, entrega ou pagamento (total ou parcial) só se podem referir a «contribuições». E porque apenas as entidades empregadoras e os trabalhadores independentes estão obrigados a tal, a inclusão do termo “beneficiários” nesta sequência mostra-se perfeitamente inadequada.

Por outro lado, e na vertigem incompreensível de transformar a prestação de segurança social em prestação tributária, criminaliza como infracção tributária a conduta do *beneficiário* que vise o recebimento indevido de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a 7500 Euros.

Estranha-se, aliás, que falando em *beneficiário*, o legislador venha a especificar no n° 4 daquele artigo 106° que “*também se considera prestação da segurança social os benefícios previstos (sic) na legislação de segurança social*”, sendo certo que *benefícios*, em sentido comum tem o mesmo significado de prestações.<sup>77</sup> E se tem o mesmo significado, não se entende a necessidade da repetição, mesmo descontando a falta de concordância gramatical...

A não ser que o legislador queira com a palavra *benefícios* reportar-se às situações de dispensa temporária do pagamento de contribuições ou de redução da taxa contributiva por parte das entidades empregadoras (contribuintes), as quais se traduzem, de facto, em “benefícios” ou *vantagens tributárias* para elas. Situações que o legislador não previra, como vimos, no RJFNA, e não sabemos se passa a prever no RGIT...

Mas não podemos, assim, deixar de repudiar aquela solução, por incongruente, inútil e geradora de equívocos na aplicação da lei.

Incongruente porque, como se demonstrou, as prestações atribuídas no âmbito do sistema de segurança social não têm a natureza jurídica de uma prestação tributária, nem integram o direito fiscal.

Inútil, porque se o legislador pretendesse punir o *dano* que um beneficiário causasse à administração da segurança social pelo recebimento indevido de prestações de segurança social, sempre teria à sua disposição (como teve até agora), a incriminação pelo *crime de burla*, previsto no art° 217° do Código Penal.

<sup>76</sup> - O sentido de “cobrança” no RGIT deve distinguir-se obviamente da “cobrança coerciva” resultante do incumprimento da obrigação de restituição (voluntária, ou por compensação) de benefícios (prestações) indevidamente recebidos – nos termos do Decreto-Lei n° 133/88, de 20 Abril.

<sup>77</sup> Apelles Conceição, “Dicionário de Segurança Social”, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 1999, pg. 19; Ilídio das Neves, “Dicionário Técnico e Jurídico de Protecção Social”, Coimbra Editora, 2001, pgs. 119 e 539.

De facto, a burla constitui um *crime de dano*, que se consuma com o efectivo prejuízo do património do sujeito passivo da infracção ou de terceiro, sendo certo que o mesmo representa um crime de resultado cortado, pois embora se exija a intenção de obter um enriquecimento ilícito, a consumação do crime de burla não depende da efectivação de tal enriquecimento.<sup>78</sup> Certo que o crime de burla é um *delito de execução vinculada*, no sentido em que a lesão do bem jurídico se verifica como consequência de uma particular forma de comportamento – por meio de erro ou engano sobre factos que (o agente) *astuciosamente* provocou.<sup>79</sup>

Porém, aquele erro deve ser um erro “jurídico-penalmente relevante”, e que tem como base o *princípio da boa fé (em sentido objectivo)*, podendo a burla obviamente ocorrer sob a forma escrita, incluindo a apresentação de documentos falsos ou meios de prova falsos.<sup>80</sup>

Ora, a Lei de Bases da Segurança Social inscreve o dever de os beneficiários serem “verdadeiros nas suas declarações e requerimentos” (nº 2 do artº 72º), precisamente porque a concessão das prestações depende de requerimento, de declarações prestadas pelo requerente, e outros meios de prova ou documentos.

E o facto de a mesma Lei prever que a adopção de procedimentos tendentes à obtenção indevida de prestações consubstanciam contra-ordenações ou ilícitos criminais, nos termos definidos por lei (artº 81º), em nada impõe ou justifica a solução agora vertida no artº 106º do RGIT.

Refira-se, ainda, que os actos administrativos de atribuição de direitos baseados em informações falsas, prestadas dolosamente ou com má fé pelos beneficiários, são nulos e punidos nos termos da legislação aplicável (artº 79º da Lei 32/2002).

E a eventual incriminação do comportamento ilícito estaria igualmente assegurada através da norma do artº 256º do Código Penal (*falsificação de documento*).

Em sentido contrário, sempre se poderia argumentar que através da incriminação do artº 106º do RGIT, o legislador “prescreve o resultado lesivo como referente necessário da intenção do agente de uma Fraude fiscal que se consuma mesmo que aquele resultado não venha a ter lugar.”<sup>81</sup>

Todavia, não podemos esquecer que a infracção do Código Penal visa “prevenir atentados à segurança e fiabilidade do tráfico jurídico, em geral”, enquanto que a incriminação da lei penal fiscal “propõe-se apenas fazer face aos atentados à verdade, à segurança e fiabilidade no âmbito circunscrito da relação jurídica tributária.”<sup>82</sup> (sublinhado nosso).

E como a relação jurídica prestacional não é uma relação jurídica tributária...

Nem se diga que, sem a incriminação do artº 106º do RGIT, ficariam por punir aquelas “intenções”, pois a burla é também um *delito de intenção (Absichtsdelikt)*<sup>83</sup> e em que a tentativa é igualmente punida.<sup>84</sup>

<sup>78</sup> A. M. Almeida Costa, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, pg. 276/277.

<sup>79</sup> Idem, ibidem, pg. 293 e ss.

<sup>80</sup> Idem, ibidem, pg. 302.

<sup>81</sup> J. Figueiredo Dias / M. Costa Andrade, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português”, RPCC, nº 6, 1996, pg. 94/95.

<sup>82</sup> Idem, ibidem, pg. 93.

<sup>83</sup> A. M. Almeida Costa, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, pg. 309.

<sup>84</sup> Poderia defender-se ainda que a solução se encontra no próprio RGIT, através da aplicação do artº 87º (Burla Tributária), mas parece-nos que, por um lado, o sancionamento penal não é um “serviço *a la carte*”, e que não resolve o problema de fundo: conceptual e tecnicamente, as prestações não são tributos

Ficam assim, com a solução adoptada pelo RGIT ao integrar certas condutas dos *beneficiários*, acrescidos os problemas de concurso pela incriminação da Fraude contra a segurança social, porquanto nem aqui se verifica a regra da especialidade ou o efeito consuntivo das sanções tributárias, na medida em que os interesses que visam proteger não são os interesses do Estado na sua veste fiscal.<sup>85</sup>

De resto, a ideia que no crime de burla “a definição do conteúdo de património decorre, não só do *direito privado*, mas também do *direito público*, na parte em que este regula a atribuição de prestações de carácter económico (v. g. subsídio de desemprego, pensão de reforma, abono de família (...))<sup>86</sup> – sublinhado nosso - parece-nos inteiramente correcta, por decorrer de um *conceito jurídico-penal de património*.<sup>87</sup>

Por último, se aquelas condutas dos beneficiários se mantivessem no âmbito da incriminação do direito penal comum, seria possível à administração da segurança social efectuar um prévio juízo de oportunidade, na medida em que o procedimento criminal depende de queixa (nº 3 do artº 217º).

Também relativamente ao elemento “quantitativo” que limita o ilícito penal do artº 106º do RGIT (valor superior a 7500 Euros, ou seja, cerca de 1500 contos), e conhecidos os valores médios das diversas prestações atribuídas pelo sistema de segurança social, bem como os sistemas de controlo que internamente dispõe, não nos parece que a eficácia deste preceito, quanto aos beneficiários, fique assegurada.

E muitas vezes não é tanto o valor do *dano* que importa, mas sim as especiais formas de “*astúcia*” empregues que devem ser valoradas do ponto de vista penal; por exemplo, é frequente aparecerem nas empresas como gerentes de direito, pessoas que surgem também nas declarações emitidas por aquelas à segurança social como exercendo de facto a gerência, e auferindo uma remuneração pelo exercício dessa mesma actividade - membros de órgão estatutário – quando, na realidade, se vem a verificar tratar-se de “domésticas” ou “estudantes” que não exercendo qualquer actividade na empresa vão, ilegitimamente, construindo uma carreira contributiva, e recebendo prestações ou benefícios de segurança social...

Devem estas situações ficar, então, sem qualquer sancionamento penal nos casos em que a vantagem patrimonial não for superior a 7500 Euros?

Não acreditamos que fosse essa a vontade do legislador, em especial se atentarmos na redacção do artº 10º do RGIT, quando dispõe que “aos responsáveis pelas infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza.” (sublinhado nosso).

---

<sup>85</sup> J. Figueiredo Dias / M. Costa Andrade, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português”, RPCC, nº 6, 1996, pg. 96, citando o Prof. Eduardo Correia.

<sup>86</sup> A.M. Almeida Costa, ob. citada (nº 82), pg. 281.

<sup>87</sup> Idem, ibidem, pg. 282.

### IV.3 – Abuso de confiança contra a segurança social

O artº 107º do RGIT vem alterar profundamente este tipo legal em relação ao artº 27-B do RJIFNA.

Desde logo, o bem jurídico tutelado deixa de ser, directamente ou primacialmente, o *património*, o erário da segurança social, passando a ser a relação de confiança, o especial dever de colaboração das entidades empregadoras para com a administração da segurança social. Sendo assim, a ilicitude consistirá na violação do dever de entregar as contribuições (melhor dizendo, as *cotizações*) deduzidas. Nisto consiste o desvalor da acção.

E nem sequer se exige que seja acompanhada de quaisquer actos reveladores de uma intenção específica de enriquecimento, muito menos que exista *apropriação* do montante das contribuições não entregues; basta a dedução e não entrega (no prazo procedimental de 90 dias – nº 4 do artº 105º, *ex vi* do nº 2 do artº 107º).

Diremos, por isso, que o “*nomen júris*” não corresponde, de forma alguma ao crime de abuso de confiança comum. Seria mais adequado, a nosso ver, a aproximação ao *Crime de Infidelidade* (artº 224º C. Penal), no caso, *infidelidade em relação à segurança social*.

De facto, importa focalizar, na incriminação desta conduta, a atenção para a razão de ser da figura do *substituto*. Este existe por imposição legal, e pelo facto de o mesmo “se encontrar numa posição jurídica particularmente privilegiada em relação à matéria tributável”<sup>88</sup>, para além das razões de facilidade e simplicidade administrativa, eficácia, celeridade e segurança no pagamento dos impostos, ou das contribuições.

Como vimos, aquela figura não se limita à simples prestação de informação e colaboração, também procede ao pagamento quer das suas próprias *contribuições*, quer das *cotizações* dos trabalhadores (deduzidas nas suas remunerações), de acordo com os elementos e o cálculo por ela fornecido à administração da segurança social, no âmbito da sua obrigação contributiva

Ou seja, trata-se de uma operação de *autoliquidação*, determinante do montante da dívida tributária, e que integra especialmente o campo dos deveres de colaboração com a administração, de um “dever instrumental da relação jurídica tributária”.<sup>89</sup>

Por isso, e pelo que atrás ficou referido quanto à relação jurídica contributiva de segurança social e à figura do *substituto* tributário, e apesar de algumas incorrecções de redacção, entendemos que é, de facto, mais adequada a construção deste ilícito penal como um *ilícito de dever*, o qual assenta ou pressupõe a violação daquele outro dever (extra penal),<sup>90</sup> que se consubstancia na obrigação contributiva, e um ilícito de dever na subespécie de *delito específico*,<sup>91</sup> na medida em que o agente se caracteriza por uma especial relação com o conteúdo ilícito do facto (a sua qualidade de contribuinte da segurança social, e a condição legal de *substituto*).

Relativamente ao tipo objectivo, existe uma questão que pode levantar dúvidas na correcta interpretação do mesmo: de facto, ao referir que “as entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais...” (sublinhado nosso), significa que mesmo não havendo pagamento de

<sup>88</sup> Diogo Leite Campos, ob citada (nº 16), pg. 271.

<sup>89</sup> Diogo Feio, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra Editora, 2001, pg. 163.

<sup>90</sup> J. Figueiredo Dias, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in “Direito e Justiça”, vol. IV, pg. 38.

<sup>91</sup> Idem, ibidem, pg. 44.

remunerações, a entidade empregadora fica obrigada à retenção das cotizações e entrega à segurança social?

É certo que, juridicamente, remunerações devidas não é o mesmo que remunerações pagas, mas embora o artº 45º, nº 2 da Lei nº 32/2002 afirme que a obrigação contributiva das entidades empregadoras nasce com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço, a verdade é que este facto se inscreve no âmbito de uma relação de *obrigação procedimental* (obrigação de comunicar a admissão do trabalhador, por exemplo), e não da relação obrigacional propriamente dita, até porque o artº 47º da mesma Lei de Bases refere que sendo as entidades empregadoras responsáveis pelo pagamento das contribuições por si devidas e das cotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, devem descontar nas remunerações a estes pagas, o valor daquelas cotizações.

Nem de outra forma se entenderia a figura do *substituto* dos rendimentos do sujeito dotado de *capacidade contributiva* (que só existe quando esses rendimentos são postos à sua disposição), a qual constitui a causa do tributo, pelo que será neste sentido que deve ser interpretada a disposição do nº 1 do artº 107º do RGIT.

E então, como se verifica o elemento subjectivo do crime, tal como vem tipificado no artº 107º do RGIT? Entendemos que o mesmo se verificará através do *dolo necessário*, nos termos do nº 2º do artº 14º do Código Penal, ou seja, quando o agente sabe que está obrigado a deduzir e reter as cotizações e a entregá-las à segurança social no prazo legal, e não o fazendo está a praticar uma infracção penal mas, apesar disso, realiza a respectiva conduta.

Este artigo do RGIT prevê ainda a extinção da responsabilidade criminal, por remissão para o nº 6 do artº 105º, mas de uma forma diferente da prevista no artº 26º do RJFNA, dado que também o núcleo do *bem jurídico* protegido foi, como se viu, alterado com a nova redacção do artº 107º do RGIT, passando a tónica para a relação de confiança, o especial dever de colaboração das entidades empregadoras para com a administração da segurança social.

Apesar disto, nem todos os problemas ficam resolvidos, visto que se coloca, desde logo, a questão de saber se no caso do valor da “prestação tributária” exceder os 1000 Euros, e houver um pagamento voluntário, se extingue ou não a responsabilidade criminal. É nosso entendimento que, nestas situações não haverá extinção da responsabilidade criminal, mas apenas terá um reflexo na determinação da medida da pena (artº 13º do RGIT), ou uma *atenuação* especial da pena, nos termos dos artº 72º e 73º do Código Penal.

Por outro lado, ficará a administração tributária obrigada a notificar o agente para proceder ao pagamento daquela prestação, quando inferior a 1000 Euros? E em que momento? Quanto à primeira interrogação, consideramos que a resposta deve ser positiva, não só por razões de economia processual e de libertação dos Tribunais de “bagatelas jurídicas”, mas também porque ela decorre do princípio da informação constante do artº 23º e do artº 74º, ambos da Lei nº 32/2002, de 20 Dezembro, do princípio do procedimento tributário inscrito no artº 55º da LGT, e ainda do princípio da colaboração da administração com os particulares, nos termos do artº 7º do Código de Procedimento Administrativo.

Relativamente à segunda interrogação, entendemos que a notificação deve ser efectuada, para este efeito, logo que instaurado o inquérito, e após aquisição da notícia de crime tributário, pois só neste âmbito se poderá falar em extinção da responsabilidade criminal.

Pois, em boa verdade, pode a administração tributária (em momento anterior ao decurso do prazo procedimental), ter já notificado o contribuinte para proceder ao pagamento da “prestação” em causa. Todavia, neste caso estamos ainda numa fase

“administrativa”, ainda não passível de procedimento criminal, pelo que nestas situações deverá a administração repetir a notificação, com a cominação legal respectiva.

Devemos aqui, ainda, abordar a questão de, referindo a lei “o valor da prestação” (nº 6 do artº 105º do RGIT) e tendo o cuidado de especificar que “os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária” (nº 7 do citado artigo – sublinhado nosso), saber se estamos perante um concurso real de crimes ou um crime continuado.

É verdade que a liquidação e pagamento das contribuições à segurança social (incluindo as cotizações), se verifica mensalmente, e os montantes em causa podem ser diferentes, pelo que em princípio estaríamos perante um concurso de crimes, pois o número de crimes é determinado pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente, nos termos do nº 1 do artº 30º do Código Penal.

Contudo, pode existir uma conduta homogénea, dirigida contra o mesmo bem jurídico, e haver um mínimo de conexão espacial e temporal, no contexto de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente, pelo que então estaríamos perante um só crime continuado (nº 2 do artº 30º do CP).

Tal qualificação, porém, parece-nos ser só possível em sede de julgamento, até porque o julgador pode (e deve, na nossa opinião) considerar em certas situações que a conduta homogénea do agente no contexto da mesma situação exterior não diminui a sua culpa, antes pelo contrário (na hipótese, que é frequente, da entidade empregadora nem sequer haver participado à segurança social o início de actividade...), pelo que se põem à administração tributária alguns problemas para executar o comando do nº 6 do artº 105º do RGIT, o qual não deveria ser accionado nas situações de crime continuado, relevando aqui o montante global, e não “cada declaração” apresentada.

Claro que tais dificuldades resultam, em muito, de uma “remissão automática” que o legislador fez para preceitos que dizem respeito aos “Crimes Fiscais” propriamente ditos, sem tomar em consideração as especificidades da obrigação contributiva (ou tributária) do sistema de segurança social.

## V- Conclusões

Resta-nos, sumariamente, emitir as ideias mestres da nossa reflexão sobre a construção dogmática dos crimes contra a segurança social. Assim:

- Ninguém hoje põe em causa que o sistema de segurança social constitui um instrumento de redistribuição da riqueza e um factor decisivo de coesão social, pelo que se justifica a criminalização das infracções mais graves relativas a condutas socialmente danosas, violadoras de bens jurídicos conformes com a Constituição, e que obedeçam a razões de subsidiaridade e eficácia, de acordo com o princípio segundo o qual o direito penal deve constituir a *ultima ratio* do controlo social.
- A identificação e a valoração do bem jurídico, assim como a forma como o legislador constrói o tipo legal de crime, é de extrema importância para fundamentar a sua legitimação.
- Pode-se afirmar que, por causa de alguma ligeireza ou esquecimento do legislador no tratamento da intelecção do bem jurídico e dos critérios de legitimação, se mostraram tão ineficazes as sucessivas criminalizações no domínio da Segurança Social.
- Embora o bem jurídico deva ainda ser “a luz que ilumina o legislador ao delinear os diversos *“Tatbestände”*, a natureza específica dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal secundário determinará, naturalmente, específicas necessidades e modos de concretização dos *“tipos de ilícito”*.
- A relação jurídica contributiva da segurança social, é uma obrigação “ex lege” e nasce ou constitui-se com o *facto tributário*, tornando-se certa ou líquida com a declaração da entidade empregadora, exigível no termo do prazo definido na lei, extinguindo-se no acto do pagamento ou por outra causa legalmente equiparada.
- Esta relação entre o sujeito ente público (sujeito activo) e entidade empregadora (sujeito passivo), em que ao sujeito activo assiste o direito de exigir do sujeito passivo uma certa quantia, é em tudo semelhante à relação jurídica tributária, e funda-se numa *obrigação contributiva*.
- Na realidade, aquela relação jurídica nasce a partir de uma outra relação jurídica constituída no domínio de outro ramo do Direito - uma relação jurídica laboral - fazendo incidir sobre o rendimento colocado à disposição do sujeito passivo (salário ou remuneração), uma taxa contributiva.
- Esta imputação do objecto a uma pessoa ou entidade determina a sua capacidade contributiva e, em princípio, a consequente qualidade de sujeito passivo. Em princípio, porque embora geralmente o sujeito passivo seja o titular da capacidade contributiva, pode acontecer que outras pessoas, que não o contribuinte ou sujeito passivo, sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento da obrigação contributiva (ou tributária), ou seja, quando outro sujeito se substitui àquele relativamente ao qual se verificou o *facto tributário*. É a figura da *substituição tributária*, em que o sujeito passivo se torna estranho à relação tributária, no sentido de que não é parte desta relação por não lhe poder ser exigido o comportamento devido pelo sujeito activo.
- Importando, assim, focalizar a atenção na figura do *substituto*.
- A responsabilidade do substituto tributário legitima-se através da *retenção na fonte*, na medida em que este se substitui ao sujeito passivo propriamente dito, pagando à segurança social com rendimentos ou riqueza do sujeito dotado de capacidade contributiva (no caso, o trabalhador por conta de outrem).
- Pelo que não nos parecia o mais adequado ao bem jurídico que se pretendia proteger o tipo de ilícito tal como era configurado no artigo 27-B do RJIFNA, nem ao *nível do*

*agente*, nem ao *nível do facto*, pois aquela opção introduzia elementos típicos que dificultavam a “distanciação” que necessariamente deveria existir entre o abuso de confiança previsto e punido pelo artº 205º do Código Penal e o denominado abuso de confiança contra a segurança social, nomeadamente quanto ao *dolo* e ao *erro*, sendo certo que as infracções às normas fiscais devem ter um tratamento autónomo face ao direito penal comum.

- Com a aprovação do RGIT, e a consequente revogação das normas do RJFNA, através da publicação da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, tenta o legislador dar alguma unidade e coerência a um amplo conjunto de infracções tributárias, aduaneiras, fiscais e da segurança social, nos aspectos substantivo e processual, quer quanto à criminalização, quer quanto ao regime contra-ordenacional daquelas infracções, na sequência de medidas de combate à fraude e evasão fiscais.
- O artº 107º do RGIT vem alterar profundamente o tipo de crime de abuso de confiança em relação à segurança social, em comparação ao artº 27-B do RJFNA, porque o bem jurídico tutelado deixa de ser, directamente ou primacialmente, o *património*, o erário da segurança social, passando a ser a relação de confiança, o especial dever de colaboração das entidades empregadoras para com a administração da segurança social.
- Pelo que a ilicitude consistirá, agora, na violação do dever de entregar as contribuições (melhor dizendo, as *cotizações*) deduzidas, nisso consistindo o desvalor da acção. E nem sequer se exige que seja acompanhada de quaisquer actos reveladores de uma intenção específica de enriquecimento, muito menos que exista *apropriação* do montante das contribuições não entregues. Em suma: em nossa opinião, o “*nomen juris*” deixou de corresponder ao crime de abuso de confiança comum, devendo antes aproximar-se do Crime de Infidelidade.
- Para além de outras incorrecções analisadas no novo RGIT, a inclusão neste de infracções das normas reguladoras das prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, além de tecnicamente errada, por não terem natureza de “prestação tributária”, parece-nos uma manifestação abusiva de “fiscalidade”, absolutamente incompreensível, face aos objectivos e natureza do sistema de segurança social, inscritos na sua Lei de Bases (Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro).

## BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- Alberto P. Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Coimbra, 1972– Manual de Direito Fiscal, vol. I, reimpressão, Lisboa, 1981.
- Alfredo José de Sousa, “Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)”, Almedina, Coimbra, 1998
- A. López Arriba y Guerri, “El Retenedor y el Sustituto”, in “Impuestos”, vol I, 1989
- A. M. Almeida Costa, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999
- Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal”, in “Temas de Direito Penal Económico”, organizado por Roberto Podval, Editor Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000;
- Apelles Conceição, “Dicionário de Segurança Social”, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 1999
- Augusto Silva Dias, “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro”, in Revista Fisco, nº 22, Julho 1990,
- Augusto Silva Dias, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, Curso de pós-graduação do Instituto Superior de Gestão de Lisboa, 1997
- Boaventura de Sousa Santos – “A crítica da razão indolente”, Edições Afrontamento, 2000
- Carlos Rodrigues de Almeida, “Os Crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”, Revista do Ministério Público, nº 72, Out./Dez.1997
- Diogo Feio, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra Editora, 2001
- Diogo Leite Campos, Mónica Horta Neves Leite Campos, “Direito Tributário”, Almedina, 2000
- Eduardo Correia, “Direito Criminal” I, Almedina, Coimbra, 1963
- Eliana Gersão – “Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários”, Vol. II, Coimbra Editora, 1999.
- Emmanuel Reynaud, “Les retraites dans l’Union Européenne; adaptation aux évolutions économiques et sociales”, in Revue Internationale de Sécurité Sociale”, vol. 51, nº 1/98, AISS – Genève
- Ilídio das Neves, “Direito da Segurança Social”, Coimbra Editora, 1996
- Ilídio das Neves, “Dicionário Técnico e Jurídico de Protecção Social”, Coimbra Editora, 2001
- João Carlos Espada, “Direitos Sociais de Cidadania”; Imprensa Nacional da Casa da Moeda, 1997
- J. Figueiredo Dias, in “Comentário Conimbricense do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 1999
- J.Figueiredo Dias, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in “Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários”, Vol. I, Coimbra Editora, 1998
- Jorge Figueiredo Dias – “O problema da consciência da ilicitude em direito penal”, Coimbra, 1977
- J. Figueiredo Dias, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in “Direito e Justiça”, vol. IV

- Jorge Figueiredo Dias / Costa Andrade – “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções), RPCC, 6, 1996
- J. Figueiredo Dias / Costa Andrade – “Criminologia, O Homem Delinquente e a Sociedade Criminogénea”, Coimbra Editora, 1997
- José de Faria Costa, “O Direito Penal Económico e as Causas Implícitas de Exclusão da Ilicitude”, in “Temas de Direito Penal Económico”, organizado por Roberto Podval, Editor Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000
- José de Faria Costa – “O Perigo em Direito Penal”, Coimbra Editora, 2000.
- José Faria Costa, “Direito Penal Especial”, Lições ao 5º Ano do Curso de 1997/98, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
- Maia Gonçalves, “Código Penal Português”, anotado, Coimbra, Almedina, 1996
- Manuel da Costa Andrade, “A Nova Lei dos Crimes contra a Economia (Dec.-Lei nº 28/84, de 20 Janeiro) à Luz do Conceito de «Bem Jurídico» “, in “Direito Penal Económico Europeu, Textos Doutrinários”, Vol I, Coimbra Editora, 1998
- Manuela Arcanjo / Francisco Nunes, in “A Envolvente Macroeconómica da Segurança Social”, Módulos Profiss (Sistema Modular de Formação Profissional para a Solidariedade e Segurança Social), Lisboa, 1999

Porto, Julho de 2001  
António Manuel Valente Lopes Dias