

Dissertação de Mestrado em Direito Criminal

2015



**DO CONFLITO DE DEVERES AO ESTADO DE NECESSIDADE NO  
DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

Sob a orientação do:

Prof. Doutor Germano Marques da Silva

Universidade Católica do Porto

Centro Regional do Porto

Faculdade de Direito

Joana Inês Roque da Silva

*“O teu dever é lutar pelo Direito. Mas no dia em que encontrares o Direito em conflito com a justiça, luta pela justiça.”*

*(Eduardo Couture)*

A realização desta Dissertação de Mestrado só foi possível devido à colaboração e contributo de diversas pessoas que, de forma direta e indireta, me acompanharam e incentivaram, ao longo deste período, e que merecem um profundo reconhecimento e um especial agradecimento, em particular:

Ao Prof. Doutor Germano Marques da Silva, pela disponibilidade manifestada para orientar-me neste trabalho, pela preocupação sempre demonstrada, pela preciosa ajuda, pela revisão crítica do texto, pelos diversos comentários, esclarecimentos, sugestões, pela incansável orientação dada, que contribuíram de forma significativa para a qualidade deste trabalho;

À minha família, em especial aos meus pais, Mário e Lídia, pelo amor e apoio incondicional, compreensão e incentivo ao longo da minha vida.

Ao meu querido irmão João, para acreditar sempre nele próprio e nunca desistir de lutar pelos seus objectivos.

Ao meu querido tio Arnaldo, por ser a minha força de inspiração e compreender os momentos duros do que é ser estudante de Direito. Por ser a minha grande influência e exemplo a seguir, principalmente, no campo do Direito.

À Andreia, pelo incansável apoio, pelo alento e pelas palavras de motivação para continuar o meu caminho sem desistir, não esquecerei. Obrigada por partilhares comigo o gosto pelo Direito.

À Sandra e ao Rui, por nunca me deixarem desistir, pelas contínuas palavras de incentivo. Obrigada Catarina, pelos bons momentos que me proporcionas todos os dias. Nunca vos vou esquecer, e o que fizeram por mim.

Ao Reinaldo, pela paciência em reservar tempo da sua viagem para me disponibilizar apoio.

À minha amiga Rita Pereira, por me apoiar incondicionalmente, pela constante disponibilidade em ouvir os meus desabafos. Pela tua sensibilidade em escolher as melhores palavras de incentivo.

À minha amiga e companheira Sara, que me viu crescer, a nível académico e pessoal. Por acreditares comigo que a felicidade é possível, basta querermos. Principalmente por me conhecer tão bem e nunca me deixar desistir de nada.

Ao meu queridíssimo e para sempre amigo Pedro, por acreditares naquilo que eu sou e no meu sucesso, e por estares sempre presente, não obstante a distância física.

À minha chefe Claudina Mota, pelo apoio permanente, pela boa energia transmitida, por toda a compreensão demonstrada e por não me deixar baixar os braços em nenhum momento.

À minha querida amiga Mariana, pelo apoio desenvolvido ao longo do trabalho.

A todos o meu profundo e sentido agradecimento.

## Abreviaturas e siglas

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

CP – Código Penal

IVA - Imposto sobre Valor Acrescentado

Proc. – Processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

Ss. – Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

## INTRODUÇÃO. O OBJECTO DO ESTUDO

1.1. O tema que se propõe tratar é a aplicação das causas de justificação do direito de necessidade e do conflito de deveres no direito penal tributário, designadamente, quanto aos crimes do abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a Segurança Social.

Suscitando-me particular interesse a problemática da não entrega nos cofres da Administração Tributária das prestações tributárias deduzidas a favor do pagamento de salários ou outras obrigações contratuais para a manutenção da empresa em actividade.

Neste tempo de crise económica e financeira, assiste-se, por um lado, ao desmoronar de múltiplas empresas lançando no desemprego os seus trabalhadores que reclamarão apoio social e, por outro, à necessidade, cada vez mais urgente, de receitas fiscais para fazer face às diversas despesas do Estado social, com a agravante de estar atualmente obrigado a cumprir metas orçamentais demasiado exigentes, determinando um esforço adicional dos contribuintes.

Não obstante o cenário referido, os principais motivos que justificaram a escolha do tema têm a ver com o número elevado de processos nos Tribunais e, principalmente, com as posições antagónicas da doutrina e da jurisprudência relativamente a matérias delicadas que interferem com princípios, direitos e garantias dos cidadãos.

Nesta reflexão, propomo-nos aprofundar a problemática da interpretação e aplicação da lei penal fiscal, direccionando-a em concreto para os crimes de abuso de confiança fiscal e do abuso de confiança contra a Segurança Social, analisando a controvérsia originada e patente na doutrina e na jurisprudência, que, muitas vezes, para proteger bens fundamentais, chocam com outros princípios consagrados na Constituição da República Portuguesa.

Por conseguinte, interessa analisar as diferentes posições da doutrina e da jurisprudência e dar-lhes um sentido crítico.

1.2. Conduzindo a investigação em ordem à presente dissertação começar-se-á por mencionar umas breves notas de introdução às causas de justificação e de exclusão da culpa em geral.

De seguida, expomos o funcionamento dos institutos do direito de necessidade e conflito de deveres aplicados aos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a Segurança Social.

Após analisar o bem jurídico protegido pelos crimes em apreço, propus-me analisar como são tratados pela Jurisprudência, quando o agente do crime alega o estado de necessidade justificante, o conflito de deveres e o estado de necessidade desculpante.

Assim, esta dissertação tem a seguinte estrutura:

## INTRODUÇÃO. O OBJECTO DO ESTUDO

### I. BREVES NOTAS SOBRE CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO E EXCLUSÃO DA CULPA

### II. AS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO DO DIREITO DE NECESSIDADE (ESTADO DE NECESSIDADE JUSTIFICANTE) E DO CONFLITO DE DEVERES

### III. BEM JURÍDICO E SUA HIERARQUIA NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL

### IV. A QUESTÃO DA APLICABILIDADE DAS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL

### V. O ESTADO DE NECESSIDADE DESCULPANTE EM CASOS EXTREMOS

## CONCLUSÕES

## BIBLIOGRAFIA

## I

### BREVES NOTAS SOBRE CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO E EXCLUSÃO DA CULPA

Na terminologia tradicional, importa dar uma noção de *causas de justificação*, que começa por ser usada no Código Penal (de ora em diante CP) de 1886, traduzindo-se em *causas que excluem a ilicitude*, como assume a terminologia do Código Penal desde 1982.

Estas causas de justificação por crimes praticados estão previstas no Código atual: Exclusão da Ilicitude (art. 31.º do CP), Legítima Defesa (art. 32.º do CP), Direito de Necessidade ou Estado de Necessidade Justificante (art. 34.º do CP), Conflito de Deveres (art. 36.º do CP), Consentimento (art. 38.º do CP) e Consentimento Presumido (art. 39.º do CP), integrando, assim, os dois institutos sobre os quais recai toda a nossa investigação crítica.

A cláusula geral de justificação (prevista no n.º 1 do art. 31.º do CP) prevê que “o facto não é punível quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica considerada na sua totalidade.”

As diversas causas de justificação especificamente previstas na lei penal não equivalem a qualquer *numerus clausus*, podendo atuar quaisquer outras, implícitas ou supralegais, que a Doutrina e a Jurisprudência venham a considerar.

Segundo as normas referidas, o agente que praticar um facto prenunciado num tipo incriminador – o chamado *facto típico* - no cumprimento de um dever ou no exercício de um direito, não é punido perante a ordem jurídica em vigor. O facto típico é praticado tendo em vista a circunstância prevista numa determinada norma permissiva - a causa de justificação.

Com efeito, o facto concreto é valorado nos moldes juridicamente relevantes - circunstâncias justificativas determinadas pela lei - em que é praticado,

afastando-se, em razão dessas circunstâncias, o interesse jurídico tutelado pelo tipo incriminador.

Tratamos assim casos com uma ilicitude aparente. O agente age em conformidade com a lei, não obstante a tipicidade penal do seu comportamento. Embora o tipo legal incriminador afirme a ilicitude do facto, essa qualidade é excluída quando o facto, além dos elementos previstos no tipo, é exercido sob as condições que constituem uma causa de justificação.

O escopo prosseguido pela norma permissiva é considerado superior ao escopo pretendido pelo tipo incriminador porque este deixa de ser relevante perante a ordem jurídica penal vigente. Concorrem, num mesmo momento, o facto previsto incriminador e a circunstância que incorpora uma causa de justificação.

Deste modo, as causas justificativas apresentam-se funcionalmente como tipos justificadores ou contra-tipos, evidenciando a sua diversidade estrutural face aos tipos incriminadores. Dissemelhança essa que vem determinar as profundas desigualdades no regime jurídico-penal que a uns e a outros cabe: por um lado, aos **tipos incriminadores** (bold nosso), enquanto portadores do bem jurídico protegido, cabe manifestar o(s) bem(ns) jurídico(s) que cada um intenta proteger, compreendendo uma concreta e individualizadora orientação; por outro lado, os **tipos justificadores** (bold nosso), aplicando-se a uma generalidade de situações, independentes do concreto ajuste do tipo incriminador em apreço, são, pela sua natureza, gerais e abstratos <sup>(1)</sup>. Ao servir a concretização do conteúdo ilícito da conduta, assumem o carácter delimitador de negação dos tipos incriminadores.

Sem dúvida, o tipo ilícito constitui o primeiro nível valorativo da doutrina do crime, ideia que impera nas mais variadas escolas, tanto na clássica, como na neoclássica, como na finalista, como mesmo no sistema teleológico e funcional, logo, o qualificativo primário e autónomo da ação inicia-se pela correspondência da concreta ação a um tipo (primeiro nível) – delimitando o ilícito de modo

---

(1) DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

concreto e positivo - para só depois se pensar na negação da sua ilicitude (segundo nível), caso seja de aplicar uma causa de justificação (2).

Deste modo, e apesar da diversidade a nível funcional, há uma verdadeira relação de complementaridade de funções na qualificação de um determinado facto concreto como lícito ou ilícito.

Assim, a valoração do facto típico como lícito ou ilícito é realizada através de um confronto duplo dos seus elementos: por um lado, para acharmos um facto típico ilícito, o mesmo encontrar-se-á previsto por uma norma incriminadora e não é, ao mesmo tempo, previsto por uma norma permissiva; e por outro lado, o facto típico lícito será aquele que, embora previsto por uma norma incriminadora é igualmente previsto por uma norma permissiva (3).

Por via de regra, é condição *sine qua non* da ilicitude penal que o facto seja previsto por um tipo incriminador, pelo que se o mesmo não for típico não pode valorar-se como facto ilícito penal, constituindo-se, deste modo, irrelevante para o direito penal. Acrescente-se que o tipo incriminador é a expressão de um *juízo de desvalor jurídico* relativo a uma concreta ação, juízo este que atende ao bem jurídico tutelado, bem como aos modos objetivos ou subjetivos na concretização da conduta lesiva e a outras considerações de política criminal.

Nos termos do art. 31.º do C.P., com a epígrafe “exclusão da ilicitude”, “o facto “não é punível quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica considerada na sua totalidade”.

As causas de justificação não têm de possuir carácter exclusivamente penal, antes podem provir de qualquer ramo do direito , e, por conseguinte, da totalidade da ordem jurídica. Uma determinada ação, considerada lícita ou ilícita (conforme ao direito) pelo direito civil, administrativo, comercial ou por qualquer outra disciplina, tem obrigatoriamente de impor-se no campo do direito penal.

---

(2) DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

(3) Ac. STJ, de 25.06.92, proc. 42595, JP, p. 116: “A acção só é penalmente ilícita se realizar um “tipo de injusto”, não se tornando “acobertada por uma causa de justificação”, sendo que a culpa não resiste às “causa de exclusão da culpabilidade” ou às “causas de exculpação”.”

Embora não se mostre um tema relevante, aqui, invoca-se uma das questões mais discutidas da dogmática penal, designadamente, a da unidade da ilicitude em contraposição com a existência de uma ilicitude penal específica, que falaremos em breve.

A este propósito, e, pelo contrário, pode ser considerado correto pensar a possibilidade da ilicitude penal como uma ilicitude *especificamente penal*, devendo seguir-se a tese de uma específica *exclusão ou justificação do ilícito penal* (4) (5).

Crê-se que o ilícito não é uma coisa em si mesma, mas sim algo que é apurado a partir da consequência, no caso da norma penal, com base na especificidade da pena e da medida de segurança criminais. Sem admitir a morte radical do princípio da unidade do ordenamento jurídico, deve este significar apenas num “plano negativo”, no sentido de que sempre que uma ação é considerada conforme ao direito, através de uma norma legal, está afastada a possibilidade de, ao mesmo tempo e com base numa disposição penal, ser tida como punível e antijurídica.

Acresce que, a especificidade do ilícito penal derivada pela particularidade das sanções que a ele se ligam, e pela sua gravidade, severidade e lesão, implicam direitos, liberdades e garantias fundamentais do agente, do princípio político-criminal da mínima intervenção e de *ultima ratio* (6).

Por sua vez, quanto aos elementos subjetivos dos tipos justificadores, para que a sua aplicação se legitime, urge saber se o seu efeito justificativo deve ou não ficar na dependência de o agente ter agido com uma determinada direção da vontade, condicionado por um determinado estado de ânimo ou de conhecimento, ou seja, dependendo, da subjetividade característica de alguns elementos.

É a própria lei a exigir elementos subjetivos, bem como a doutrina tradicional seguida da jurisprudência dominante, designadamente a portuguesa,

---

(4) DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

(5) No mesmo sentido, ANDRADE, Costa, A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referência de uma doutrina teleológico-racional do crime, RPCC 2, 1992., p. 195 e ss.

(6) DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

que, desde muito cedo e durante um largo período de tempo, se impôs ao agente do crime a existência de um *particular estado de ânimo ou intenção: o animus defendendi*.

Esta subjetividade, imersa na objetividade do tipo justificador, foi exigida devido à função que cada elemento possui: os elementos direções do tipo justificador apresentam somente a qualidade de excluir o desvalor do resultado, ao passo que os elementos subjetivos vêm servir como principais caracterizadores da falta do desvalor do resultado. E isto é importante, pois, a nosso ver, deve-se atender à situação em apreço.

Assim, o agente irá atuar com vontade de realização do tipo objetivo de ilícito - contendo esse facto o desvalor da ação -, compreendendo-se que o conhecimento dos elementos do tipo justificador há-de constituir a “*exigência subjectiva mínima indispensável à exclusão da ilicitude, o mínimo denominador comum de toda e qualquer causa justificativa.*” É a propósito de cada uma das causas de justificação, e fazendo-se exigências adicionais, que irá requerer-se que o agente tenha atuado com uma concreta direção de vontade ou com determinado *animus*, não fazendo sentido decidir-se a questão somente na sua generalidade.  
(7)

É do entendimento da doutrina portuguesa dominante (8) a necessidade do conhecimento atual dos pressupostos fáticos da causa de justificação como requisito da sua validade - nomeadamente, quanto ao conflito de deveres ou ao estado de necessidade justificante aplicados à situação concreta da não entrega das prestações devidas legalmente, que ora trataremos *infra* - uma vez que, tal como já foi referido, o agente, ao atuar com desconhecimento desses pressupostos, revela um desvalor da ação semelhante à do autor do facto típico que age fora de situação de justificação, apesar de não se observar o desvalor do resultado (9).

Uma conduta em relação à qual se verifique uma causa de justificação, prevista com todas as exigências objetivas e subjectivas, estabelece uma ação

---

(7)DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

(8) Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal*, I; Manuel da Costa Andrade, *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra.

(9) Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal*, Anot. ao art. 31.º

ilícita, contra a qual não será possível legítima defesa nem outro direito de intervenção.

Além disso, não será admissível a condenação do cúmplice quando o facto do autor for lícito, e, relativamente a medidas de segurança, as mesmas também não se aplicam ao agente que atuou segundo uma causa de justificação.

Neste âmbito, o que é necessário saber é se, no caso da intervenção de uma ou várias causas justificativas, o facto, não se mostrando ilícito, também não é verdadeiramente lícito, situa-se num espaço completamente livre de direito.

Significa que, naqueles casos <sup>(10)</sup>, o direito se apresenta como “neutro” perante a ação praticada, afastando qualquer valoração jurídico-objetiva, e fica à mercê da consciência ética do agente.

Havendo, embora, todo o respeito revelado por esta controvérsia nos vários planos (metodológico, jurídico-filosófico ou lógico-teorética), para efeitos do sistema do direito penal, a ilicitude só pode afirmar-se ou negar-se - devendo este último caso manifestar-se indiferente - ao nível das consequências jurídicas, constituindo a conduta, aprovação ou apenas “tolerância” pelo Direito <sup>(11)</sup>.

---

<sup>(10)</sup> Relativamente, por exemplo, às orientações que justificam uma interrupção voluntária da gravidez, ou mesmo a eventos como o “suicídio” que poderia considerar-se como uma realidade que nem é aprovada nem proibida perante o Direito.

<sup>(11)</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

## II

### Direito de Necessidade e o Conflito de Deveres

Importa, agora, refletir, de modo mais ou menos aprofundado, a questão da não entrega de prestações devidas à administração tributária em prol do pagamento de salários e demais despesas da empresa.

Em primeiro lugar, a discussão corrente sobre a aplicação ou não do direito de necessidade e do conflito de deveres, leva-nos à análise do tratamento que tem sido desenvolvido pela Jurisprudência, ao longo dos últimos anos. A seguir, apresenta-se a posição que tem sido adotada, bem como a respectiva apreciação.

Esta tem sido efetivamente uma das questões mais debatidas nos nossos tribunais, pese embora, é bom dizê-lo, o tema se mostre praticamente ultrapassado, dada a quase unanimidade de soluções que o assunto tem merecido.

O principal fundamento de defesa para a não entrega da prestação tributária que tem sido, por dificuldades de tesouraria, afetar recursos ao pagamento das necessidades correntes das empresas, designadamente, para a sua manutenção. Como exemplo, serve de referência o pagamento de salários aos trabalhadores e dívidas aos fornecedores.

## 2.1. Estado de Necessidade Justificante

Pela primeira vez, na história da legislação penal portuguesa, o CP português de 1982 vem regulamentar, no seu art. 34.º, o *direito de necessidade*, também chamado “*estado de necessidade objectivo* ou *estado de necessidade justificante*” <sup>(12)</sup>, por contraposição à matéria que constitui o *estado de necessidade desculpante ou subjectivo* (previsto e regulamentado no art. 35.º). Nesta última circunstância, o valor salvaguardado não é maior do que o sacrificado, caso em que a desculpa resultaria da *coação* que a situação de risco exerceria sobre o agente e as suas opções – tratando-se, essencialmente, da “teoria diferenciada” do estado de necessidade.

De acordo com a orientação da teoria diferenciada, hoje, o CP atual regula a figura do estado de necessidade. Por um lado, temos o estado (direito) de necessidade como uma causa de justificação (art. 34.º CP) e, por outro, o estado de necessidade (35.º CP) como uma causa de exclusão da culpa. Há algo em comum nestes dois institutos: a rejeição de um perigo atual que ameace bens jurídicos do agente ou de terceiro, através do exercício de uma conduta típica.

O art. 34.º do CP enuncia que “não é ilícito o facto praticado como meio adequado para afastar um perigo atual que ameace interesses juridicamente protegidos do agente ou de terceiro, quando se verificarem os seguintes requisitos: a) não ter sido voluntariamente criada pelo agente a situação de perigo, salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro; b) haver sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado; e c) ser razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado”.

O estado de necessidade surge quando o agente é colocado perante a opção de ter de escolher entre cometer o crime ou deixar que, como consequência decorrente de não o cometer, ocorra outro mal maior ou igual ao do crime. Adicionalmente, depende da verificação de outros requisitos, como a falta de

---

<sup>(12)</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

outro meio menos danoso, o facto praticado e probabilidade de eficácia do meio empregue.

Para determinar a superioridade do interesse a salvaguardar nos casos de direito de necessidade (art. 34.º CP), o critério a utilizar não será baseado exclusivamente na medida das punições abstratas dos dois comportamentos ilícitos. Há que ter em conta as escalas de valores dos bens juridicamente protegidos estabelecidos na lei e, dentro de cada escalão, em caso de crimes de natureza exclusivamente patrimonial, os próprios valores dos prejuízos causados por cada uma das infrações em confronto. Por exemplo, não é ilícita a conduta de quem intencionalmente entrega um cheque com divergência entre o montante escrito por algarismos e o escrito por extenso, para que ele não fosse pago, com o intuito de por fim à situação de usura de que era vítima, por dívida de montante de que já deveria ser bastante inferior ao desse cheque <sup>(13)</sup>.

Para verificarmos um caso de direito de necessidade, a lei impõe que haja “*sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado*” e que “*seja razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse*”, em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado, para além de não ter sido voluntariamente criada pelo agente a situação de perigo, salvo no caso de protecção do interesse de terceiro. Face a isto, aquando do exercício do direito de necessidade, o meio há-de ser *adequado e necessário* para afastar o perigo, estando aquele exercício excluído nos casos de conflitos entre vidas, pois a al. b) daquele preceito refere a sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado <sup>(14)</sup>.

Depara-se, aqui, com o foco da figura em análise, que segue, em primeira linha, o princípio do interesse preponderante. A lei exige que se pondere o valor dos interesses conflitantes, nomeadamente, dos bens jurídicos em colisão e do grau do perigo que os ameaça. Para isso, importante será haver uma hierarquia dos bens jurídicos que se encontram em choque, numa dada situação jurificamente relevante.

---

<sup>(13)</sup> Ac. STJ de 28 de Abril de 1993, proc. 43245/3.<sup>a</sup>

<sup>(14)</sup> Ac. STJ de 29 de Setembro de 1994; BMJ, 439, 319.

Quando os bens em confronto se encontram jurídico-penalmente protegidos, o recurso à medida legal da pena com que é ameaçada a sua violação é um dos pontos de apoio para a determinação da hierarquia. Com efeito, o bem jurídico da “vida de outra pessoa” (art. 131.º e ss.) é hierarquicamente superior ao da “vida intra-uterina” (art. 140.º e ss.), do “património” (art. 203.º e ss.) ou da “profanação de cadáver” (art. 254.º); que o da “integridade física” (art. 143.º e ss.) é superior ao da “honra” (art. 180.º e ss.), etc, etc. Trata-se de um “ponto de apoio”, nas palavras de *Figueiredo Dias*, que, mesmo como um ponto de vista essencial à ponderação, não deverá ser único.

Assim, haverá uma combinação com outros pontos de vista que devem entrar na hierarquia dos interesses conflitantes, tais como, o da *intensidade da lesão do bem jurídico*, o do *grau dos perigos que ameaçam os interesses em jogo*, e o do *respeito pela eminente autonomia e dignidade da pessoa*. Critérios estes que podem “*levar a resultados que se não compadecem com a hierarquia abstracta dos bens jurídicos indicada (...) pelas molduras penais previstas para a sua ofensa.*” (15)

Nos casos em que os bens conflitantes são da mesma ou de hierarquia semelhante, a ponderação terá de condicionar a intensidade previsível da lesão do bem jurídico, determinando se se trata de aniquilamento total do interesse ou apenas de uma lesão passageira ou parcial. Os bens jurídicos “liberdade pessoal” (art. 153.º) ou “integridade física” (art. 143.º e ss.) devem, em regra, manter-se num nível de hierarquia superior à de bens jurídicos absolutamente patrimoniais.

Por sua vez, quando a violação do bem jurídico não se apresente completamente certa, mas como “*mais ou menos provável*”, é fundamental recorrer ao grau de perigo que é afastado ou criado com a chamada “*acção de salvamento*” (16). Nas palavras de Roxin, “*quem, para evitar um dano que seguramente se produzirá se não actuar, leva a cabo uma acção salvadora que só em pequena medida põe em perigo outro bem jurídico, prosseguirá em regra o interesse substancialmente preponderante. Mas este será sobretudo o caso*

---

(15) DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral I*, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

(16) DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral I*, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

*quando, para fazer face a um perigo concreto de uma certa importância, seja aceite a produção somente de perigos abstractos” (17).*

Quanto à al. b) do art. 34.º, para que a justificação em direito de necessidade se reconheça, é requerido ainda que, na ponderação dos bens, o bem jurídico salvaguardado prevaleça sobre o sacrificado, existindo uma *“sensível superioridade do interesse a salvar relativamente ao interesse sacrificado”*.

Diferentemente do que acontece na legítima defesa, a conduta de afastamento do perigo atinge interesses de terceiros, estranhos à situação de necessidade. Importa considerar que não se trata somente de hierarquizar bens ou interesses jurídicos, mas sim de seleccionar factores de ponderação que não são estritamente de ordem (interesses do legislador), mas de normal sensibilidade aos valores (cultural e socialmente determinada).

A lei exige que a justificação ocorra apenas quando é inequívoca, indubitável ou clara a mencionada superioridade à luz dos factores relevantes. Relembre-se a circunstância de que é importante tomar em consideração a avaliação subjectiva da importância do bem a proteger.

Crê-se, igualmente, que o facto não está coberto pelo direito de necessidade se o agente utilizar um meio que, segundo a experiência comum e objetiva, é inidóneo para proteger o bem ameaçado. Exemplificando, se para salvar bens patrimoniais ameaçados por um incêndio de grandes proporções, o agente se serve de água subtraída a um vizinho com que enche pequenos baldes, ou se, para uma interrupção voluntária da gravidez (juridicamente indicada) se administram a grávida grandes quantidades de aspirina que originam uma úlcera no estômago. Nestes casos, estaríamos de um erro sobre os requisitos do direito de necessidade.

Ao nível das exigências subjetivas para a afirmação do estado de necessidade justificante, é importante que o agente conheça a situação de

---

(17) DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

conflito, nos termos gerais expostos, e actue com a consciência de proteger o interesse prevalente.

## 2.2. Conflito de Deveres

A exclusão da ilicitude, resultante do conflito de deveres, só ocorre nos termos do art. 36.º do CP. Na realidade, o conflito de deveres (previsto no seu n.º 1 do artigo 36.º daquele diploma legal) estabelece que *“Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas de autoridade, satisfazer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar”*.

Para que tal conflito tenha relevância jurídica para afastar a ilicitude, é necessário que a opção pela prática do crime tenha sido determinada pela inexistência de outro meio, menos gravoso, por forma a evitar a lesão do bem jurídico ameaçado. Se colidirem dois deveres de igual valor, a que um agente está obrigado, tais como o dever legal de entregar impostos e o dever contratual de pagar os salários aos trabalhadores, este poderá optar por um deles, sendo certo que só tem a possibilidade de cumprir apenas um. Quando colidirem dois deveres, um de natureza inferior e outro de natureza superior, está justificado que o agente que não cumpra o dever de natureza inferior, satisfazendo o dever de natureza superior. Está aqui inerente a ideia de ponderação de interesses, referida anteriormente no âmbito do direito de necessidade.

O fundamento primeiro da causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres encontra-se na impossibilidade de cumprimento, tempestivo ou simultâneo, de deveres de agir que se mostram em conflito — *ad impossibilita nemo tenetur* — e na conseqüente necessidade de dar prevalência a um e sacrificar o outro. O problema surge sempre quando, perante um sujeito, se apresente diversos deveres, incompatíveis entre si, encontrando-se o obrigado sujeito ao cumprimento de todos, e de cada um deles. Como refere o *Prof. Figueiredo Dias*, existe um autêntico conflito de deveres quando colidem deveres de ação distintos, dos quais só um pode ser cumprido. Ficam excluídos os casos

em que o conflito se dá entre dever de ação e dever de omissão. Nestas situações destas afirma-se existir uma “*colisão de interesses*”, um dever de ação que entra em contradição com o dever (geral) de não ingerência em bens jurídicos alheios, passando a ser decidida segundo o art. 34.º e a teoria do estado de necessidade justificante.

É aqui que surge o problema e a razão de autonomia do tratamento do conflito de deveres justificante, remetendo-o para o direito de necessidade, em que a justificação só terá lugar se o dever cumprido for de valor sensivelmente superior àquele que se infringe <sup>(18)</sup>.

A hierarquização de deveres é uma estratificação de interesses ou bens jurídicos tutelados por meio dos mesmos, impondo-se ao agente, em caso de colidirem deveres jurídicos de importância diferente, sacrificar o menos valioso, de acordo com o princípio fundamental da ponderação de bens conflitantes e de prevalência do preponderante.

Nos casos em que entre os deveres em conflito não se possa estabelecer uma hierarquia, outra alternativa não resta senão a de eleger uns em detrimento de outros, reconhecendo-se plena liberdade de escolha ao agente em causa, quando a ordem jurídica exige o cumprimento de vários deveres incompatíveis, não dando ao respectivo destinatário critério de escolha, tem de contentar-se com o cumprimento de qualquer deles.

### **2.3. A aplicação ou não das causas de justificação na jurisprudência**

Aplicados os pressupostos do conflito de deveres ao Direito Penal Tributário, conforme é nosso interesse, pergunta-se: poderá o gerente de uma sociedade optar licitamente pelo cumprimento do dever de pagamento dos salários, em detrimento das suas obrigações perante a Administração Tributária e Aduaneira?

---

<sup>(18)</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral I, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

Exemplificando, sabemos, que o caso da obrigação do pagamento do IVA se trata de um dever legal, precisando o contribuinte de proceder ao seu pagamento, caso contrário, incorre num acto ilícito, constituído como crime. O IVA é um imposto que visa tributar todo o consumo em bens materiais ou serviços, abrangendo na sua incidência todo o circuito económico, desde a produção ao retalho, repercutindo-se mesmo no consumidor final, ficando assim a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

Sendo assim, acontece muitas vezes que uma empresa, obrigada ao pagamento regular do IVA, prefere não entregar o imposto e desviar essa quantia para pagamento das suas dívidas. Por dificuldades de tesouraria, pode uma empresa optar pelo pagamento de salários aos trabalhadores e de despesas consideradas indispensáveis à sua manutenção, em detrimento da entrega do IVA ao Estado, crendo optar por uma conduta lícita e justificável perante a sociedade e o Direito em geral.

Geralmente, os agentes do crime invocam dificuldades em regularizar a tesouraria, conforme já referido, presumindo que o Estado apoia tal opção, e que a mesma se encontra justificada. Atualmente, as empresas justificam a sua conduta tendo como princípio que o Estado não quer cidadãos trabalhadores privados de recursos por não serem pagos e, na pior das hipóteses, lançados no desemprego pelo encerramento da empresa <sup>(19)</sup>. Porém, dada toda a conjuntura económica, política e social do nosso país, e até da Europa, não está correto esse pensamento, muito menos o considera a Jurisprudência da atualidade. Efectivamente, o Estado não tem demonstrado compreensão em relação a essa questão, rejeitando a aplicação do direito de necessidade e do conflito de deveres como causas que justifiquem estes crimes.

Clara e evidentemente, a aplicação do estado de necessidade justificante, assim como do conflito de deveres, têm sido rejeitados no seio dos nossos tribunais, enquanto causas de exclusão da ilicitude ou da culpa do agente quando não é efectuada a devida entrega dos impostos ao Estado – e, em nosso parecer, repetimos, com razão.

---

<sup>(19)</sup> Ac. STJ de 15-01-1997, proc. 96P982, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

Assim, facilmente se conclui, em conjunto o Ac. do STJ de 15-01-1997, que não pode considerar-se que o arguido, dando aos valores do IVA, o destino de o empregar nas despesas correntes da sua empresa, nomeadamente ordenados de trabalhadores, matérias primas e de energia eléctrica em vez de o entregar ao Estado, salvaguarda um interesse superior, precisamente porque os dois interesses se consideram igualmente relevantes.

No âmbito do conflito de deveres concordamos com a perspectiva do Tribunal da Relação de Lisboa de 17/01/2007 <sup>(20)</sup>, afirmando que no nosso ordenamento jurídico se optou por criminalizar a apropriação de prestações tributárias ou equiparadas, e que o dever de não apropriação das mesmas tem prevalecido sobre o dever de as entidades patronais pagarem os salários. Particularmente impressionante sobre esta matéria decidiu também, em 2005, o TRL <sup>(21)</sup> que *“nada permite concluir que o dever de manter a empresa a funcionar, nomeadamente através do pagamento dos salários aos seus trabalhadores, seja superior ao de cumprir as obrigações fiscais, sendo certo que este último dever é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia (...). Acresce que, a versão do recorrente distorce gravemente as regras do mercado, conhecida que é a forte concorrência entre empresas que determina que nem todas tenham a “fórmula” que permitiria que algumas empresas, além de evitarem a perseguição criminal pelos crimes fiscais, usufruíssem de inadmissíveis vantagens de concorrência relativamente àquelas que cumprem as suas obrigações”*.

Da mesma forma, não estando os deveres numa relação de igualdade (um dever legal e o outro dever de cumprir contratos), não se vislumbra em que moldes poderá sustentar estar a omissão da entrega do IVA justificada no que à sua ilicitude concerne, pelo facto de o agente ter actuado num contexto de conflito de deveres <sup>(22)</sup>.

---

<sup>(20)</sup> Ac. Tribunal da Relação de Lisboa de 17/01/2007, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>(21)</sup> Ac. TRL 12-07-2005, CJ, ano XXX, tomo IV, p. 133 e ss.

<sup>(22)</sup> Ac. STJ 15.01.1997, CJSTJ, ano V, tomo I, p. 190 e ss.; Ac. RG 11.11.2002, CJ, ano XXVII, tomo V, p. 285 e ss.; Ac. STJ 18.06.2003, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); Ac. RP 09.06.2004, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); Ac. RP 15.02.2006, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); Ac. RP 26.09.2007, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se constata, podem justificar-se, por meio do instituto do conflito de deveres, casos em que o arguido conhece a existência e incidência de impostos sobre a actividade desenvolvida pela sociedade ou empresa, ao ter pleno conhecimento da obrigação legal de facturar as vendas realizadas pelos valores que lhes correspondem e da obrigatoriedade de cumprir as demais normas legais que definem as obrigações de qualquer agente económico perante a administração fiscal. Entre estes deveres encontram-se os de proceder ao envio periódico, no caso do regime de periodicidade mensal a realizar, das declarações para efeitos de apuramento do imposto sobre o valor acrescentado devido pela referida actividade económica, etc, etc. E, como bem refere o Tribunal da Relação do Porto, “*a despeito desse conhecimento e sabendo que tal actuação implicava consequências penais, omitiu o cumprimento dos deveres fiscais da sociedade, determinando a afectação a outros fins de quantitativos que esta recebera ou viesse a receber por via do imposto sobre o valor acrescentado*”<sup>(23)</sup>.

Se, em termos práticos, houvesse um conflito de deveres, nunca poderia afirmar-se a possibilidade de uma causa de justificação para um crime fiscal deste género. Acredita-se que, o conflito de deveres só existe verdadeiramente quando colidem dois deveres de ação; já não é assim quando colidem um dever de ação e um dever de omissão <sup>(24)</sup>.

Neste caso específico, consideramos que a entidade patronal irá sempre escolher entre o dever legal de pagar as contribuições ao Fisco e o dever contratual de pagar os salários aos seus funcionários.

Está em causa um dos mais relevantes interesses do Estado – o da cobrança de impostos – como igualmente se pronuncia a jurisprudência portuguesa <sup>(25)</sup>.

---

<sup>(23)</sup> Ac. TRP 25.03.2009, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>(24)</sup> Geraldês, Olindo “Conflito de Deveres” – Separata da Revista O Direito, Ano 141.º (2009) II – Almedina p. 415-416

<sup>(25)</sup> Ac. TRG 04.02.2013, proc. 285/11.7IDBRG.G1, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

### III

## O Bem Jurídico e sua hierarquia nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social

Segundo as estatísticas da justiça portuguesa, os crimes tributários do abuso de confiança fiscal <sup>(26)</sup> e do abuso de confiança contra a segurança social <sup>(27)</sup> são os mais frequentes.

O crime de abuso de confiança fiscal tem sido alvo de grande atenção por parte da doutrina na vigência do Regime Geral das Infracções Tributárias (de ora em diante, RGIT), criando divergências na jurisprudência e algumas alterações legislativas.

Na perspetiva dogmática, assim como na douta jurisprudência portuguesa, o crime de abuso de confiança fiscal apresenta-se como um crime omissivo puro, pois integra nele próprio o facto típico, revisto na norma incriminadora, que se verifica com a não entrega da prestação tributária, tendo-se por prática a omissão na data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, por força do n.º 2 do art. 5.º, do RGIT. É um crime doloso, nos termos do art. 14.º do CP. De qualquer modo, não se exige nem a apropriação nem a intenção de obter para si vantagem patrimonial indevida <sup>(28)</sup>.

No respeitante ao bem jurídico, o crime de abuso de confiança fiscal tem como fundamento a protecção criminal da obrigação da entrega das quantias que foram, num primeiro momento, confiadas ao agente para que este as entregasse nos cofres do Estado. É um crime que se consuma no momento em que o agente não entrega a prestação tributária devida, haja ou não entrega da declaração tributária. E, *“não sendo exigível uma intenção de apropriação, tendo sido, porém, exigível nas situações em que a prestação tributária pressuponha uma*

---

<sup>(26)</sup> Previsto no art. 105.º do RGIT.

<sup>(27)</sup> Previsto no art. 107.º do RGIT.

<sup>(28)</sup> SILVA, Germano Marques da, *“D. Penal Tributário – sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário”* – UCP Editora, Lisboa 2009

*autoliquidação, que quem tenha o dever de entrega, “tenha recebido a prestação tributária que é devida (caso do imposto do IVA)” (29).*

Nesse âmbito, a jurisprudência tem sido assertiva ao confirmar que as dificuldades financeiras e económicas da empresa não devem justificar a conduta do arguido, e que a obrigação legal de entregar impostos está mesmo hierarquicamente acima do dever funcional de manter a empresa a funcionar e de pagar os salários aos trabalhadores e as dívidas aos fornecedores.

Acolhemos o entendimento do Tribunal da Relação de Coimbra, no que refere “ao montante de IVA em causa, a sociedade em nome da qual o arguido actuou encontra-se instituída numa posição próxima do fiel depositário”, pois, uma sociedade quando usa o dinheiro do IVA para solver dívidas, sem dúvida, utiliza dinheiro alheio pertencente ao Estado.

Com efeito, e como já *supra* referido, a circunstância de uma sociedade arguida não dispor de liquidez suficiente para a satisfação integral de todos os compromissos financeiros não é considerada superior ao bem sacrificado do Estado social. Nesta sequência, a generalidade da doutrina e da jurisprudência tem concluído, de forma praticamente unânime, que de modo algum, os cofres do Estado, enquanto bem jurídico de máximo valor, devem ser afetados.

Ademais, e conforme entendimento comumente aceite, e o qual seguimos, não existe direito de necessidade nem conflito de deveres juridicamente relevantes, entre manter a empresa em laboração ou pagar as quantias devidas ao fisco, pois prevalecendo sempre este último. Assim sendo, defendemos a supremacia do interesse público na recuperação das receitas fiscais, o que promana a lei (30).

Nesta infração estão em causa créditos de impostos ou de tributos fiscais ou parafiscais devidos ao Estado, estabelecendo-se uma relação entre o Estado-Administração Fiscal – enquanto sujeito activo da relação jurídica tributária, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, titular do

---

(29) Ac. TRC 20-03-2012, proc. 1133/10.0IDLRA.C1, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

(30) Cfr. Acórdão do TRP 06.07.2006, proc. 3372/2006-9, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

crédito do imposto – e o sujeito passivo que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável <sup>(31)</sup>. Pressupõe este delito uma relação em que intercedem três sujeitos: Estado-Administração-Fiscal, titular do crédito do imposto; contribuinte originário propriamente dito, que é o sujeito substituto, o único sujeito em posição de cometer o crime.

Estando nós perante um crime omissivo, o art. 105.º tem em vista situações de substituição tributária, em que a omissão integradora do ilícito é antecedida de uma ação, de um comportamento positivo, de *facere* (obrigação de retenção). Passa o substituto a converter-se num depositário das quantias deduzidas, figurando como um intermediário no processo da chamada arrecadação da receita. Pelo que, há uma obrigação de dar o devido destino, traduzindo-se a respectiva omissão na violação da obrigação de entrega do detido. É um crime que *“assenta (...) numa conduta bifásica, seguindo-se a uma primeira fase de actuacção perfeitamente lícita – a dedução – que funciona como seu pressuposto, uma outra traduzida numa omissão”* <sup>(32)</sup>.

Assim, não se mostra o agente, que comete o crime de abuso de confiança fiscal ou de abuso de confiança contra a Segurança Social, em estado de necessidade ou em conflito de deveres quando não entrega os impostos e demais prestações ao Estado, suas de direito. O Estado tem uma actividade directamente interventiva e prestadora de serviços aos seus cidadãos, pelo que implica a existência de recursos directamente referidos a um bem final como o dinheiro. Esses são os recursos aqui protegidos e que não podem nem devem, de modo algum, ser ameaçados. Esse é o fim dos crimes tributários.

Destarte, o objecto dos crimes fiscais é complexo, como afirma o *Prof. Germano Marques da Silva*, *“por isso, o objecto do crime é por uma parte o património tributário do Estado, enquanto bem jurídico tutelado, e por outro, os*

---

<sup>(31)</sup> cfr. Arts. 18.º (sujeitos da relação jurídica tributária), 20.º (substituição tributária), 28.º (responsabilidade em caso de substituição tributária) e 34.º (retenção na fonte) da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17-12, republicado em anexo à Lei n.º 15/2001.

<sup>(32)</sup> Ac. TRC 28.03.2012, proc. 1133/10.OIDLRA.C1, www.dgsi.pt

*deveres de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal, que constituem o objecto da ação*". Quer isto dizer que, é a violação dos deveres de informação e verdade susceptíveis de prejudicar o património da Fazenda Nacional pela diminuição das receitas tributárias que consubstancia a conduta incriminada.

Consideramos que a natureza colectiva do bem jurídico protegido pela generalidade das incriminações tributárias é superior aos interesses individuais e privados do empresário, dos seus trabalhadores e dos seus credores. O regime penal tributário tutela o crédito do Estado ao imposto. De qualquer forma, visa, antes de tudo, a salvaguarda da actividade financeira do Estado, enquanto condição do Estado Social e Democrático de Direito.

Qualquer cidadão, ao não pagar contribuições devidas ao Estado, está a lesar o interesse geral, o da comunidade a que cada um de nós pertence.

É com as receitas provenientes dos impostos que o Estado, bem ou mal, justa ou injustamente, *“assegura os programas sociais, que são deficitários na sua maioria”* <sup>(33)</sup>. O dever de manutenção da laboração da empresa consubstancia, acima de tudo, um interesse particular, embora reflexamente possa haver interesse colectivo, económico e na manutenção de postos de trabalho. O interesse geral é superior ao individual. Não se verifica pois qualquer causa de justificação.

Independentemente de se determinar qual o bem tutelado no crime de abuso de confiança fiscal – o valor patrimonial da prestação, o regular funcionamento do sistema fiscal ou a tutela dos interesses públicos que irão ser satisfeitos com o produto dos impostos – estamos perante a apropriação de um bem que se sabe ser alheio, o que não é permitido pela ordem jurídica. É o ordenamento jurídico que estabelece a graduação dos valores em causa, e não os tribunais, perante o caso concreto: veja-se que, ao contrário do que acontece com a

---

<sup>(33)</sup> Ac. TRP, de 26.09.2007, Proc. 0712239, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

não entrega das prestações tributárias, o não pagamento dos salários aos trabalhadores não é crime <sup>(34)</sup>.

---

<sup>(34)</sup> Ac. TRP, de 26.09.2007, Proc. 0712239, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

## IV

### A APLICABILIDADE DAS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL

Neste capítulo, e independentemente das posições tomadas, temos que assumir que, quer o dever de pagar os salários aos trabalhadores <sup>(35)</sup>, quer o dever de pagar impostos <sup>(36)</sup> <sup>(37)</sup> estão previstos na Constituição da República Portuguesa, o que significa que correspondem a valores e interesses ético-sociais relevantes.

No entanto, como já foi mencionado acima, parece legítimo estabelecer uma hierarquia entre eles, pois o dever de pagar impostos revela-se superior, dado o bem jurídico tutelado no crime de abuso de confiança: os cofres do Estado. Entende-se que o Estado é o principal credor das empresas criadas.

O dever de pagar impostos revela-se, nos termos da Constituição, uma obrigação pública, por meio da qual o Estado pretende realizar as suas finalidades. Os impostos são verdadeiras condições da posterior satisfação das prestações sociais e, assim, da concretização de uma democracia económica, social e cultural que a todos garanta a possibilidade de existência em condições dignas.

---

<sup>(35)</sup> A al. a), do n.º 1 do art. 59.º da CRP refere o seguinte: “1. Todos os trabalhadores, sem distinção de idade, sexo, raça, cidadania, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, têm direito: a) À retribuição do trabalho, segundo a quantidade, natureza e qualidade, observando-se o princípio de que para trabalho igual salário igual, de forma a garantir uma existência condigna;”

<sup>(36)</sup> Refere o n.º 1 do art. 103.º da CRP: “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

<sup>(37)</sup> Considera-se que o dever de entrega da prestação tributária é um procedimento que se inclui no dever fundamental de pagar impostos. Neste sentido, Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 1088) referem nos seguintes termos: “o sistema fiscal é o conjunto dos impostos. A ideia de sistema supõe uma articulação global do conjunto, segundo um critério unitário, atribuindo a cada figura fiscal um papel integrado e coerente dentro do sistema, em função dos objectivos indicados” (Canotilho, J. e Moreira, V. (2007). CRP – Constituição da República Portuguesa – Anotada – Artigos 1º a 107º. Volume I, 4ª Ed. Revista, Coimbra Editora. Coimbra).

Dir-se-á que os impostos são uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas e, como tal, encontra-se sujeita “(...) a algumas das regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (art. 12.º , n.º 1 do CP), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (art. 13.º, n.º 2) (...)” (38).

O bem jurídico primeiramente em causa é justamente o património do Estado e, indirectamente, a protecção da existência humana. Coisa diversa não se dirá, na verdade, para todos os restantes preceitos constitucionais, que, de uma forma ou de outra, sempre pretenderão a protecção do bem jurídico fundamental, a existência humana, fim primeiro de um Estado de direito social, como o nosso. Basta que se tomem em consideração os pontos de apoio referidos pelo *Prof. Figueiredo Dias* — e a que *supra* aludimos— quando invoca *os princípios ético-sociais vigentes na comunidade*, a *extensão do sacrifício imposto* ou a *extensão e premência do perigo existente* para se perceber que nunca poderia o dever de pagar impostos revelar-se como mais relevante que o dever de retribuir o trabalho prestado.

Embora a determinação do bem jurídico protegido nos crimes fiscais não se encontre pacífica, quer na doutrina, quer na jurisprudência, não deixa de ser complexo, como afirmámos. Por uma parte, o “património tributário” do Estado, enquanto bem jurídico tutelado, e por outra, os deveres de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal, que constituem o objecto da ação. É a violação dos deveres de informação e verdade, suscetíveis de prejudicar o património da Fazenda Nacional pela diminuição das receitas tributárias, que consubstancia a conduta incriminada.

Nas palavras de Susana Aires de Sousa esses três modelos caracterizam-se sinteticamente da seguinte forma: “Um primeiro modelo confere ao bem jurídico uma natureza patrimonial, traduzida na obtenção integral e tempestiva das

---

(38) In Constituição da República Portuguesa Anotada, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 459.

receitas fiscais provenientes de cada tipo de imposto. A infração fiscal surge, neste modelo, predominantemente conformada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, concretizado no não pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido. Uma construção deste tipo coloca o acento tónico no desvalor do resultado. Um segundo modelo concebe e constrói a incriminação fiscal atendendo exclusivamente aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração. A ilicitude centra-se, então, na violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal. A índole do bem jurídico a proteger aproxima-se dos bens jurídicos próprios dos crimes de falsificação, a saber, a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos, na área específica da prática fiscal. Identificado o objecto a tutelar, a estrutura típica pode ser desenhada como expressão de um perigo para aquele bem jurídico ou pressupondo a sua efectiva lesão. Um outro aspecto característico é a prevalência na estrutura do ilícito do desvalor da ação, configurando os crimes fiscais predominantemente como crimes formais ou de desobediência.

Por último, alguns autores autonomizam modelos mistos ou compromissórios, resultantes da combinação de elementos componentes dos modelos anteriores, apostados em assegurar protecção penal tanto aos valores da verdade e da transparência como aos interesses patrimoniais-fiscais” (39).

Sendo que, ainda no domínio de vigência do RJFNA, o Prof. Augusto Silva Dias (40) sustentava que *“o legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal. Com efeito, os crimes fiscais são estruturados em torno do perigo ou do dano, referentes às receitas fiscais do Estado, causados pela violação de deveres de colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal. Esta estrutura encerra (...) níveis e conteúdos distintos: o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal*

---

(39) SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, Coimbra Editora, 2006, pág. 68 e 69.

(40) DIAS, Augusto Silva - Crimes e contra-ordenações fiscais, in AAVV Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra Editora – 1999, págs. 445 e 448

*do Estado como instrumento da política financeira e distributiva (arts. 81.º e 103.º da CRP), enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem.”*

O bem jurídico é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e pela base normativa, cuja violação integra o desvalor da ação, constituída pelos deveres de colaboração que municiam o dever geral de pagar imposto - dever fundamental de cidadania - que, relacionado com a conduta típica, as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere desvalor ético e social.

Na análise do crime de abuso de confiança em relação à segurança social do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (de ora em diante RJIFNA), Susana Aires de Sousa defende que o objecto de protecção das infracções fiscais *“(…) coincide com o património fiscal do Estado, rectius, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido”*.

A verdade é que, no que à nossa Jurisprudência diz respeito, várias têm sido as posições defendidas, ao longo do tempo, sobre o bem jurídico nos crimes tributários.

A título meramente exemplificativo, no Ac. STJ de 12.10.2000, defende-se que “o crime de fraude e o crime de abuso de confiança fiscal tutelam bens jurídicos diversos: o primeiro, a verdade nas relações entre o contribuinte e o Fisco; o segundo, a confiança do Fisco em relação a quem a lei impõe a obrigação de deduzir prestação tributária”.

No Ac. STJ de 04.12.2008, quanto aos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso em relação à segurança social, defende-se que se trata de crime contra os interesses fiscais ou parafiscais do Estado, participam em muito, na construção típica e na dogmática, da natureza dos crimes contra o património – aqui no sentido de património público constituído pelo valor e utilidade pública fundamental da integridade das receitas fiscais”. Porém, já no Ac. TRC, de

10.11.2010, sustenta-se que o bem jurídico do tipo legal de abuso de confiança fiscal é o “património do Estado”.

No que concerne especificamente ao confronto entre os crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social, é possível descortinar duas correntes jurisprudenciais. Uma que defende que ambos os tipos legais de crime protegem o mesmo bem jurídico e outra que, pelo contrário, sustenta que os tipos legais de abuso de confiança (fiscal) e de abuso contra a segurança social protegem bens jurídicos que embora próximos, não se confundem.

O TRE de 12.06.2007 defende que os tipos legais de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a segurança social protegem bens jurídicos que, embora próximos, não se confundem, sendo precisamente a distinção entre eles que justificou a autonomização do tipo legal contra a segurança social, dano que do ponto de vista do desvalor da ação e do resultado, os tipos legais são similares, prevendo mesmo idêntica punição. Em sentido semelhante pode ver-se o Ac. TRG de 25.05.2009. Esta orientação foi acolhida no acórdão de Fixação de Jurisprudência n° 8/2010, DR 1ª Série de 23 de Setembro.

Resumindo, nos modernos sistemas de economia de mercado, as receitas públicas, mais significativas do ponto de vista quantitativo e qualitativo, são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos.

O Estado precisa de efectuar despesas para satisfazer as necessidades colectivas dos seus utentes, designadamente, as necessidades de ensino, segurança, saúde pública e de defesa nacional.

Defendemos, por meio do Ac. do Supremo <sup>(41)</sup>, que *“(...) o objecto de tutela dos crimes fiscais coincide com um conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se de um bem jurídico colectivo ou supraindividual, na medida em que ninguém pode ser excluído dos benefícios que dele advêm, cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a*

---

<sup>(41)</sup> Ac. STJ de 12.09.2012, proc. 139/09.7IDPRT.P1-A. S1, www.dgsi.pt

*realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade (...)*”.

A generalidade dos crimes tributários visa, em última instância, proteger realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público, de forma genérica, o erário público e o património da segurança social.

Assim, é importante que, sendo um benefício por parte de um cidadão, cada indivíduo saiba que a não participação nos cofres do Estado justifica que cada um seja chamado, coactivamente, a contribuir, e que, por isso, cada conduta seja criminalizada, decorrente da defesa dos princípios e garantias próprias do direito penal.

Por último, embora haja discordâncias neste campo, podemos concluir que, é por um bem maior que os institutos do conflito de deveres e do direito de necessidade são rejeitados pela nossa Jurisprudência, como justificação à fuga aos impostos. O Estado Social não aceita que por uns cidadãos paguem os outros. É importante contribuir, é importante proteger o Estado Social, que somos todos nós, e é por isso que o Direito Penal tributário tem um papel tão importante.

## V

### O ESTADO DE NECESSIDADE DESCULPANTE PARA SITUAÇÕES EXTREMAS

Excluída a aplicação do estado de necessidade justificante, assim como do conflito de deveres, resta analisar brevemente o estado de necessidade desculpante (art. 35.º do CP) como mera causa de exclusão ou diminuição da culpa.

De acordo com o n.º 1 deste preceito, “age sem culpa quem praticar um facto ilícito adequado a afastar um perigo atual, e não removível de outro modo, que ameace a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro, quando não for razoável exigir-lhe, segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente”.

Esta é uma norma que se reporta unicamente à defesa de bens jurídicos eminentemente pessoais, do agente ou de terceiro, a qual exige que o perigo que o ameaça seja atual, assim como, exige que a conduta adotada pelo agente seja o único modo de o remover, não sendo, segundo as circunstâncias do caso, razoável exigir-lhe comportamento diferente <sup>(42)</sup>.

Nos casos em que não se encontre em causa nenhum bem jurídico de natureza não patrimonial, o n.º 2 do mesmo artigo rege o seguinte: “se o perigo ameaçar interesses jurídicos diferentes dos referidos no número anterior, e se verificarem os restantes pressupostos ali mencionados, pode a pena ser especialmente atenuada ou, excecionalmente, o agente ser dispensado de pena”.

Significa que, na situação em apreço, a culpa do agente poderá ser apenas atenuada e nunca afastada, constituindo mera circunstância passível de atenuar

---

<sup>(42)</sup> Nas palavras de MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA “a desculpabilidade terá lugar quando não seja razoável exigir dele (agente), segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente. A lei renuncia a fixar em abstracto o grau de desculpabilidade; terá de ser fixado só no caso concreto. E para tanto, dever-se-á atender não apenas à ponderação do valor do motivo determinante, do fim subjectivo do agente, em confronto com o desvalor objectivo do crime praticado, mas ainda a todas as circunstâncias do caso concreto e em particular ao estado emotivo do agente” – cfr. FERREIRA, MANUEL CAVALEIRO DE, Lições de Direito Penal I, Editorial Verbo, Lisboa, 1987, p. 164.

especialmente a pena ou, em casos excepcionais, razão para que esta seja dispensada.

Perante estas considerações pergunta-se: poderá essa figura ser convocada para a presente situação, isto é, poderá ser aplicada às situações em que a sociedade, motivada por dificuldades económicas, opte por solver outras dívidas, designadamente os salários dos trabalhadores?

O estado de necessidade desculpante (artigo 35º, nº 1 do CP) muito dificilmente terá aplicação em sede do crime de abuso de confiança fiscal, pois é praticamente impossível configurar uma situação em que exista um perigo atual para os bens jurídicos aí referidos: a vida, a integridade física, a honra e a liberdade.

Se é certo que pagar os salários aos trabalhadores permite-lhes assegurar o seu sustento e das suas famílias, defendemos que o mesmo apenas se pode afirmar em momentos em que se encontram em causa bens eminentemente pessoais, como é a vida ou a dignidade da pessoa humana.

Ainda que, em casos extremos, se pretenda fazer a aplicação do n.º 2 da figura mencionada, é preciso que sejam verificados, em conjunto, os outros requisitos do seu n.º 1.

A conduta praticada pelo agente do crime tributário deve constituir-se como a única susceptível de evitar o encerramento da empresa e que não lhe seja exigível outro comportamento. O que só em casos muito radicais se pode mostrar.

Entende-se que o pagamento dos salários e das despesas correntes das empresas é possível através de outros meios que não o desvio dos impostos devidos ao Estado. Por exemplo, num caso do Tribunal da Relação de Guimarães, foi considerada a conduta ilícita praticada como não essencial para que a empresa saldasse as suas dívidas, tanto que veio a ser declarada insolvente <sup>(43)</sup>.

De qualquer modo, no nosso entendimento, estas serão situações excepcionais, somente quando o perigo seja atual, mas igualmente real. Daí que se

---

<sup>(43)</sup> Ac. TRG de 04.02.2013, proc. 285/11.7IDBRG.G1, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

mostre fundamental analisar caso a caso, e não na generalidade. Podem existir situações em que seja imperativo e, até irreversível, proteger bens pessoais como a vida, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro, e que não haja possibilidade de afastar esse perigo através de comportamento diferente.

Basta pensar nas pequenas e médias empresas que, muitas vezes, são mais vulneráveis à prática deste tipo de crimes. Por exemplo, quando uma empresa tem conhecimento de que a possibilidade de não entregar ao Estado as quantias legalmente devidas para pagar a remuneração a um dos trabalhadores com graves problemas económicos (e, até sociais), afasta o perigo de ele perder a casa de família por falta de pagamento da prestação ao Banco – que poderia levar a consequências desastrosas, como deixar de ter as condições mínimas para alimentar, educar e proporcionar um tecto aos filhos, podendo, em último recurso ser retirados pelo Instituto da Segurança Social.

Nestes casos concretos, num número reduzido de ocorrências, a exculpação pressupõe que o bem sacrificado pertença a uma terceira pessoa que é alheia à situação de perigo, havendo fundamento legal para atenuar especialmente a pena, ou mesmo para a dispensar de todo. O desvalor da conduta daquele que não entrega a prestação tributária com a finalidade de acudir aqueles bens jurídicos é menor <sup>(44)</sup>.

---

(44) Cfr. n.º 2 do artigo 35.º do C. Penal.

## CONCLUSÕES

O presente trabalho jamais almejaria uma abordagem plena à temática das causas de justificação aplicadas aos crimes *sub judice*, procurando, ao invés, fazer uma análise prática do tema, sempre com recurso à jurisprudência, de forma a refletir aquilo que se passa nos nossos tribunais.

Neste sentido, no que ao presente estudo diz respeito, cumpre-nos evidenciar, ainda que de forma condensada, algumas conclusões e/ou ideias chave que a nossa investigação possibilitou evidenciar, entre as quais se destacam as seguintes:

I - Após análise das diversas decisões tomadas pelos tribunais portugueses, reveladoras de uma clara rejeição das figuras do direito de necessidade e do conflito de deveres, somos da opinião que a Jurisprudência nunca conseguiu aceitar os casos em que, por insuficiência de rendimentos, o devedor usa a prestação exclusivamente para pagamento dos salários dos trabalhadores, energia e matérias primas adquiridas aos seus fornecedores, mesmo com a estrita intenção de manter em laboração a empresa e os respectivos postos de trabalho, sem o que a mesma teria que fechar.

Concluimos que o Estado Português sente necessidade de recorrer ao sistema punitivo para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e consciencializar os contribuintes da necessidade do cumprimento dessas normas.

II – Quando estão em causa crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social, é recorrente que os agentes dos respetivos crimes aleguem como justificação ou desculpa a necessidade de procederem a outros pagamentos que entendem como prioritários, designadamente, remunerações dos seus funcionários ou de outros necessários à laboração da empresa.

III – No que respeita ao conflito de deveres e ao direito de necessidade, a questão mais discutida tem a ver com a superioridade do bem jurídico a proteger

e, quanto ao estado de necessidade desculpante, com a existência de perigo não afastado de outro modo senão pelo exercício da conduta ilegal.

A jurisprudência tem entendido que o bem jurídico coletivo dos cofres do Estado é hierarquicamente superior em relação ao dever contratual de pagar salários ou outras contribuições, na medida em que o conflito existente é entre um interesse próprio, o de, cumprir obrigações resultantes da laboração, poder manter a empresa em actividade, e a de entregar ao fisco quantias que o agente cobrou de terceiros em nome e no interesse do Estado.

O que está em causa é a protecção do bem jurídico do Estado Social bem como do seu património, protecção criminal da obrigação da entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse nos Cofres do Estado.

III – Lamentamos que a figura do Estado de Necessidade desculpante não se aplique na maior parte dos casos equacionados, em que se encontram em causa os bens jurídicos pessoais, como a vida e a honra, e que mais o Direito pretende proteger.

IV – O problema da evasão e fraude fiscais é comum a todos os países membros da União Europeia, aqui potenciadas por um mercado livre de circulação de pessoas, bens e serviços.

Daí que nos tenha levado à conclusão de que não pode o Estado permitir, sem mais nem menos, que os cidadãos se neguem à responsabilidade de contribuir com as suas obrigações fundamentais.

Por último, constatamos que, devido à crise económica e financeira do país, a defesa do bem jurídico tem de ser tutelado. Nestes crimes é o “sistema tributário” que mais sofre o impacto, que, por sua vez, irá afectar toda a comunidade social.

Se é através da função tributária que o Estado arrecada as receitas necessárias para satisfazer as necessidades básicas do país, e das quais os cidadãos são os principais beneficiários, é importante que os tribunais continuem

a punir fuga aos impostos, em primeira linha. Pelo que, só em casos extremos se deve admitir tais condutas.

## BILIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica

Editora

ANDRADE, Costa, *A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referência de uma doutrina teleológico-racional do crime*, RPCC 2, 1992., p. 195 e ss.

CANOTILHO, J. e MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4ª Ed. Revista, Coimbra Editora, Coimbra.

DIAS, Augusto Silva, *Crimes e contra-ordenações fiscais, in AAVV Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, 1999

DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral I*, Coimbra, 2ª edição (2ª reimpressão), 2012

FERREIRA, MANUEL CAVALEIRO DE, *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1987, p. 164.

GERALDES, Olindo, *Conflito de Deveres* – Separata da Revista O Direito, Ano 141.º (2009) II – Almedina p. 415-416.

SILVA, Germano Marques da, “D. Penal Tributário – sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário” – UCP Editora, Lisboa 2009

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, Coimbra Editora, 2006

## **ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA**

- **Supremo Tribunal de Justiça**

- Acórdão de 15 de Janeiro de 1997, Proc. nº 96P982, em dgsi.pt;
- Acórdão de 25 de Junho de 1992, Proc. nº 42595, em dgsi.pt.

- **Tribunal da Relação do Coimbra:**

- Acórdão de 28 de março de 2012, Proc.nº 1133/10.0IDLRA.C1., em dgsi.pt.

- **Tribunal da Relação do Guimarães:**

- Acórdão de 04 de Fevereiro de 2013, Proc.nº 285/11.7IDBRG.G1, em dgsi.pt.

- **Tribunal da Relação de Lisboa:**

- Acórdão de 12 de Julho de 2005, CJ, em dgsi.pt

- **Tribunal da Relação do Porto:**

- Acórdão de 1 de Fevereiro de 1984, Proc.nº 2804/2;
- Acórdão de 06 de Julho de 2006, Proc. nº 3372/2006-9, em dgsi.pt;
- Acórdão de 26 de Setembro de 2007, Proc.nº 0712239, em dgsi.pt;
- Acórdão de 25 de março de 2009, em dgsi.pt.