

O CONFLITO DE DEVERES E O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES, TITO ARANTES FONTES
Advogados ()*

1 · INTRODUÇÃO: O PROBLEMA DO CONFLITO DE DEVERES NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

O tratamento da ilicitude —ou, mais concretamente, do conflito de deveres— no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal —quer enquanto contemplado no artigo 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, quer nos termos em que actualmente se encontra previsto no art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias— tem sido alvo de uma já vasta e conturbada polémica.

Entre aqueles que tendem a admitir a possibilidade da existência da causa de justificação do conflito de deveres no crime de abuso de confiança fiscal e os que a têm vindo a rejeitar, pouco se tem pronunciado a Doutrina. A Jurisprudência, por sua vez, apesar de parca, tem-se demonstrado absolutamente unânime, declinando, sucessiva e absolutamente, qualquer hipótese de exclusão da ilicitude no âmbito desta incriminação fiscal.

Ora, não só porque se afigura um tema de altíssima relevância prática, mas por também se julgar que nesta matéria se tem assistido àquilo que, na verda-

de, se considera ser uma protecção cega e obstinada do tesouro público —rejeitando, a priori e *in limine*, a possibilidade de, em face da débil situação financeira de uma empresa, existir um concreto e efectivo problema de conflito de deveres entre o cumprimento das obrigações tributárias e a retribuição do trabalho prestado— impõe-se tratar a questão e concluir, como se faz, que importa reservar a incriminação para aqueles actos em que seja insuficiente a intervenção de outros ramos do direito.

Para tanto, analisar-se-á, em primeiro lugar, o tratamento legal e doutrinal das causas de exclusão da ilicitude, em geral, e do conflito de deveres, em especial, no Código Penal português, para, em seguida —e em face dessas mesmas considerações— examinar o crime do abuso de confiança fiscal e a intervenção da norma permissiva do conflito de deveres no âmbito do mesmo, de forma a concluir, em síntese, pela errónea aplicação de que a matéria em questão tem sido objecto por parte da Jurisprudência.

2 · DO CONFLITO DE DEVERES NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

2.1 · Das causas de exclusão da ilicitude, em geral, e do conflito de deveres, em especial – o artigo 36.º do Código Penal

A valoração da ilicitude é, de facto, elemento necessário e fundamental para a qualificação de um facto como crime.

A ilicitude penal nasce, em primeira mão, da conformação de um facto com um tipo legal incriminador, exprimindo o tipo, por sua vez, um juízo de desvalor jurídico-penal relativamente a uma determinada conduta.

* Del Departamento de Derecho Público y Procesal de Uría Menéndez (Lisboa).

No entanto, este facto, apesar de típico, pode ser praticado em circunstâncias que exijam uma outra valoração, de forma a que não se considere unicamente o desvalor do comportamento típico, mas também outros valores igualmente prosseguidos pela ordem jurídica —*considerada na sua totalidade*, nos termos do n.º 1 do artigo 31.º do Código Penal— que, expressos em normas que justificam uma certa conduta, podem neutralizar o juízo contido naquele mesmo facto típico.

É este o juízo de licitude que ora nos ocupará, um juízo de valor mais genérico que neutraliza o referido juízo de desvalor —a tipicidade— e determina, afinal, que o facto típico não possa ser considerado ilícito.

Significa isto, então, que existe um conjunto de circunstâncias que permitem que o facto típico não assuma relevância jurídico-penal porque a própria lei o justifica, permitindo-se, nestes casos, a prática de factos que, em princípio, são por ela proibidos. O juízo de desvalor, geral e abstracto, em que se traduz o tipo incriminador, cede, assim, perante um outro nível de valoração, mais concreto e abrangente, que considera outras circunstâncias, que não as contempladas no juízo de tipicidade, e que fazem com que esse mesmo juízo de valor negativo se torne de valor positivo ou pelo menos neutro para o direito penal¹.

Também assim esclarece Eduardo Correia, referindo que para uma conduta ser criminalmente antijurídica, tem de ser, necessariamente, típica, mas não o será só por ser formalmente típica, pois «[...] a tipicidade é só expressão da ilicitude enquanto se considera um primeiro momento da valoração em que ela se esgota, ou seja, a consideração dos valores ou interesses jurídicos que devem ser protegidos pelo direito criminal. A valoração total é porém mais complexa e exige a resolução de um possível conflito entre a necessidade abstracta de proteger bens jurídicos cuja negação os tipos legais, em primeira linha pelo menos, exprimem e a consideração de outros interesses ou bens jurídicos. Daí que a ilicitude de uma conduta que resulta da sua subsunção formal a um tipo legal de crime possa ser ilidida pela existência de determinadas circunstâncias que, na valoração total da conduta, a excluem»².

São elas, então, as causas de justificação³ ou causas que excluem a ilicitude⁴, previstas nos artigos 31.º, 32.º, 34.º, 36.º, 38.º e 39.º do Código Penal, segundo as quais, «[...] o agente que cometa um facto previsto numa norma incriminadora (facto típico) não pratica facto ilícito sempre que o facto típico seja praticado em legítima defesa, no exercício de um direito, no cumprimento de um dever, etc.»⁵.

As causas de exclusão da ilicitude visam, assim, estabelecer os limites dentro dos quais se admite, como lícita, a lesão de um bem jurídico tutelado pelo direito penal, participando, por isso, da ordem axiológica constitucional, que, por sua vez «[...] há-de fornecer os critérios decisivos para a determinação da juricidade e, portanto, para a fixação em concreto dos princípios gerais de justificação» —como sublinha Figueiredo Dias⁶.

Ora, quais são, então, as causas de exclusão de ilicitude a considerar?

O n.º 1 do artigo 31.º contempla uma cláusula geral de justificação, pelo que as causas de justificação especificamente previstas na lei penal não equivalem a qualquer *numerus clausus*, podendo actuar quaisquer outras, implícitas ou supraleais, que a Doutrina e a Jurisprudência assim venham a considerar⁷. O Código Penal estabelece —e define— as principais circunstâncias justificativas, o que faz por meio dos seus já mencionados artigos 31.º, 32.º, 34.º, 36.º, 38.º e 39.º, consagrando expressamente como causas de exclusão da ilicitude a legítima defesa, o direito de necessidade, o conflito de deveres e o consentimento, expresso ou presumido.

Assim sendo, e porque nele se centra esta análise, desde já se considerará o conflito de deveres, previsto no n.º 1 do artigo 36.º daquele diploma legal, que 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.»

1 No mesmo sentido, G. Marques da Silva: *Direito Penal Português*, Parte Geral II, Teoria do Crime, Editorial Verbo, 1998.

2 In *Direito Criminal*, Volume I, Livraria Almedina, Coimbra, 1971.

3 Terminologia tradicional, também usada no Código Penal de 1886.

4 Terminologia usada no Código Penal de 1982.

5 Cfr. G. Marques da Silva, obra já citada.

6 In «Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilcitude», *Jornadas de Direito Criminal*, pág. 49; no mesmo sentido G. Marques da Silva, op. cit., pág. 75.

7 Neste sentido, M.I Cavaleiro Ferreira: *Lições de Direito Penal – Parte Geral I, A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, Editorial Verbo, págs. 166 ss.; J. de Figueiredo Dias: *Pressupostos ...*, pág. 49 – e G. Marques da Silva, obra já citada, pág. 69.

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 demonstram em conflito —*ad impossibilia nemo tenetur*— e na conseqüente necessidade de dar prevalência a um e sacrificar o outro. O problema coloca-se, assim, em suma, sempre que perante um sujeito se coloquem diversos deveres, incompatíveis entre si, encontrando-se o mesmo obrigado ao cumprimento de todos e de cada um deles.

Ora, demonstrando-se isso impossível, deverá proceder-se a uma hierarquização dos deveres conflituantes, avaliando-se a natureza e importância deles, o que só se poderá fazer em absoluta referência aos bens jurídicos protegidos mas tendo sempre em atenção a importância do dever em questão perante o seu concreto titular. Ou seja, para uma correcta avaliação da importância dos valores jurídicos que aqueles deveres servem, não se poderão deixar de ter presentes as particulares razões que os especializam ou autonomizam como deveres de acção, o que significa que « [...] o valor do dever, tal qualmente o valor do direito ou o objecto dele, o interesse, no art. 36.º se não formula abstractamente, mas em concreto, podendo derivar das circunstâncias do caso concreto. »⁸ como refere Cavaleiro Ferreira. Assim vejamos, «v. g., se duas crianças estão em perigo de vida e um terceiro, pai de uma delas, só uma pode salvar, cremos que o dever mais importante será o de salvar o filho, pois além do dever geral de ajuda ao próximo especifica-se, em relação a uma das crianças, o dever de garante da sua segurança»⁹.

A hierarquização de deveres refere-se —como não poderia deixar de ser— à hierarquização de interesses ou bens jurídicos que são tutelados por meio dos mesmos, como se mencionou, 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 e de deveres conflituantes e de prevalência do preponderante.

A avaliação da hierarquia dos interesses —e assim dos bens jurídicos— em colisão não parece, de facto, tarefa fácil, tanto mais que o agente dispõe apenas de *pontos de apoio* que sempre deverão nortear a sua escolha, quais sejam «[...] a medida das sanções

penais cominadas para a violação dos respectivos bens jurídicos, [...] os princípios ético-sociais vigentes na comunidade em certo momento, [...] as modalidades do facto, [...] a medida da culpa, [...] pontos de vista político-criminais. Como ainda e também, noutra plano, [...] a extensão do sacrifício imposto e [...] a extensão e premência do perigo existente [...]», nas palavras de Figueiredo Dias¹⁰.

Casos há, porém, em que é a própria lei a estabelecer essa mesma hierarquia, de tal forma que o agente dispõe de um critério de escolha entre eles, como acontece «[...] no art. 36.º - 2 [“O dever de obediência hierárquica cessa quando conduzir à prática de um crime”]: este preceito significa, praticamente, que o dever de obediência hierárquica não é nunca superior ao dever de não cometer um qualquer crime [...]»¹¹.

Nos casos em que entre os deveres em conflito não se possa estabelecer uma hierarquia —casos estes em que há uma colisão de deveres iguais, como adiante melhor se demonstrará—, outra alternativa não resta senão a de eleger uns em detrimento de outros, reconhecendo-se plena liberdade de escolha ao agente em causa, no seguimento do que refere E. Correia: «[...] efectivamente, 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.»¹² Ponto é, então, que os deveres —ou as ordens legítimas de autoridade— conflituantes tenham, em concreto, um valor, no mínimo, igual, de tal forma que o agente deixa de cumprir um para cumprir outro de valor superior ou igual, como já se referiu.

Como determina o artigo 36.º, a ilicitude do facto extingue-se unicamente quando, perante uma colisão, se satisfizer «*dever [jurídico] ou ordem [legítima de autoridade] de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar*», o que significa que o agente, para actuar ao abrigo desta circunstância justificativa, tem obrigatoriamente de dar prevalência ao bem mais valioso. No caso de, depois de avaliados os deveres conflituantes —e atentas, portanto, a natureza e importância dos mesmos e a importância que revestem perante o seu concreto titular—, não ser possível determinar qual deles é o preponderante, isto é, chegando-se à conclusão de que em causa estão deveres iguais, de igual natureza e importân-

⁸ Cfr. op. cit, págs. 247 e 226 e ss.

⁹ Nas palavras de E. Correia, in op. cit, pág. 92.

¹⁰ Cfr. op. cit, pág. 62.

¹¹ Cfr. J. de Figueiredo: Dias in Pressupostos ..., pág. 63.

¹² Cfr. op. cit pág. 93.

cia, deverá o agente optar pelo cumprimento de qualquer um, reconhecendo-lhe a ordem jurídica uma total liberdade de escolha.

Terminada que se encontra esta breve passagem sobre o sentido do artigo 36.º do Código Penal e, portanto, sobre a essência primeira da circunstância justificativa aí estabelecida, o conflito de deveres, desde já se propõe a análise do crime de abuso de confiança fiscal e o funcionamento desta *norma permissiva* no âmbito do mesmo.

2.2 · Do conflito de deveres no abuso de confiança fiscal

O crime de abuso de confiança fiscal: contexto, evolução e sentido

Importa, em primeiro lugar, abordar o problema da delimitação do crime de abuso de confiança fiscal relativamente àquele que, na realidade, sempre se vem assumindo ser seu arquétipo e modelo: o crime de abuso de confiança do art. 205.º do Código Penal.

De facto, e apesar de estarem em causa incriminações com uma estrutura típica notoriamente distinta, há que proceder a uma breve análise comparativa de ambas, por forma a alcançar o autêntico sentido daquela.

O crime de abuso de confiança, previsto e punido no termos do artigo 205.º do Código Penal, trata-se de um crime de apropriação. Como aí se refere «*quem ilegítimamente se apropriar de coisa móvel que lhe tenha sido entregue por título não translativo da propriedade é punido [...]*». Assim, para que este crime se realize, deverá existir uma «*integração pacífica da coisa na esfera patrimonial do autor*»¹³, coisa esta que lhe foi licitamente entregue —voluntariamente ou por imposição legal—, por título não translativo da propriedade, não procedendo o mesmo à sua devolução, quando a tal se encontra juridicamente obrigado. Ou seja, assiste-se uma apropriação¹⁴ ilegítima de uma coisa —*alheia móvel*—, que o agente já possuía ou detinha. O agente inverte assim, arbi-

trariamente, o título de posse, passando a dispor da coisa como se fosse sua, «*passando a dispor da coisa ut dominus*»¹⁵.

Esta apropriação indevida deverá, no entanto, ser efectiva e manifesta. Isto é, deverá —nos termos da teoria do acto externo— ser acompanhada de actos que a evidenciem ou indiquem, de fenómenos exteriores que acompanhem o fenómeno interior, pois a mera recusa de restituição¹⁶ ou omissão para o fim previamente determinado não significam, indubitavelmente pelo menos, a apropriação ilegítima, como bem vêm esclarecendo a Doutrina e a Jurisprudência portuguesas¹⁷. E, de facto, de outra forma não poderia ser. A consumação deste crime ocorre, única e exclusivamente, com a apropriação —indevida— da coisa entregue, mas esta apropriação, por sua vez, só se dá quando o agente inverte, arbitrariamente, o título de posse, porque, na realidade, tem vontade de passar a ser possuidor nestes novos termos (*uti dominus*) e, por isso, age com dolo.

Uma breve nota mais se impõe. Nota esta a dedicar a uma das especificidades mais marcantes deste crime, a merecer algumas palavras mais: a relação de confiança previamente estabelecida. De facto, o crime de abuso de confiança pressupõe —tal como o próprio nome indica— a violação de uma relação de confiança «*que o [ao agente] liga ao proprietário da coisa recebida por título não translativo da propriedade e que fundamenta o especial dever de restituição*»¹⁸. O agente viola a confiança em si depositada quando viola a obrigação de afectar a coisa a um fim determinado ou de a restituir, quando viola a relação de fideducía estabelecida entre o agente e o proprietário ou entre o agente e a própria coisa.

Por sua vez, o crime de abuso de confiança fiscal, tal como se encontra hoje previsto, é resultado de uma já vasta digressão do Direito Criminal Fiscal português, digressão esta que remonta ao ano de 1989.

¹³ Cfr. A. Silva Dias: «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro), Considerações Dogmáticas e Políticas Criminais» in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora.

¹⁴ Apud Samson, SK, n.º 25, definindo apropriação como um apoderamento, pelo menos provisório, e um esbulho duradouro da coisa.

¹⁵ Cfr. L. Henriques; S. Santos: *Código Penal Anotado*, Volume II, Rei dos Livros

¹⁶ Pois bem, veja-se, nos termos dos artigos 754.º e 847.º do Código Civil, por exemplo, o direito de retenção ou o direito de compensação, em que ocorre o exercício de um direito e não o cometimento de um crime, como esclarecem L. Henriques e S. Santos na obra já citada.

¹⁷ No mesmo sentido, J. de Figueiredo Dias: *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, pág. 94; N. Hungria: *Comentário ao Código Penal Brasileiro*, pág. 135.

¹⁸ Vide J. de Figueiredo Dias, op. cit., pág. 96.

De facto, é através da Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, —por meio da qual a Assembleia da República concede autorização ao Governo para legislar em matéria de infracções fiscais, de forma a estabelecer «o regime jurídico das infracções fiscais aplicável a todos os impostos, contribuições parafiscais e demais contribuições tributárias, [...] bem como aos benefícios fiscais»— que nasce o Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro, o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA).

Em 1993, o Decreto-Lei n.º 343/93, de 23 de Novembro —com base na Lei de Autorização n.º 61/93, de 20 de Agosto— procede à alteração parcial deste regime, e, em 2001, é o mesmo totalmente revogado, por meio da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que estabelece o actual Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Também o próprio RGIT foi já objecto de alterações, através do Decreto-Lei n.º 229/2002, de 31 de Outubro e das Leis n.º 109 – B/2001, de 27 de Dezembro, n.º 32 – B/2002, de 30 de Dezembro e, por fim, n.º 107 – B/2003, de 31 de Dezembro.

Naturalmente que, em qualquer uma das redacções de que foi objecto, o crime de abuso de confiança fiscal apresenta, como nota dominante, a existência de uma relação de confiança - ou de fidúcia, se assim se quiser chamar. O abuso de confiança fiscal pressupõe a existência de uma relação jurídica fiscal, «[...] em que uma das partes é investida num poder sobre a prestação de imposto que lhe dá a possibilidade de a dissipar em proveito próprio [...]»¹⁹, no âmbito da qual a confiança depositada é lesada.

De facto, a relação jurídica fiscal supõe o estabelecimento de uma relação de confiança, uma relação sob a qual uma prestação tributária é entregue a um sujeito passivo - tendo sido retida ou recebida pelo mesmo para que este, com uma posição jurídica de detenção e domínio sobre ela, a devolva ao fisco.

Conforme dispõe o artigo 91.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), tanto os devedores de rendimentos de trabalho dependente²⁰ como os devedores de trabalho independente, de rendimento de capitais ou de rendimentos prediais, são obrigados a deduzir o imposto segundo as percentagens estabelecidas nas tabelas legais por conta deste imposto, sendo que,

uma vez retida ou deduzida a parte correspondente àquele, ficam os mesmos na «[...] situação de fiéis depositários desses valores que assim passaram a pertencer ao respectivo credor tributário, perante quem se constituem na obrigação legal de os entregar nos prazos e nos locais previstos na lei (art. 98.º do C.I.R.S.)»²¹.

Havendo, no entanto, retenção na fonte destes mesmos rendimentos, estaremos perante o fenómeno que vem sendo vulgarmente categorizado como «substituição tributária», em que surge «o Fisco, titular do crédito imposto; o substituído, que é o verdadeiro contribuinte, isto é, a pessoa relativamente à qual se verificam os factos tributários; o substituto, que, por se encontrar ligado ao contribuinte por uma relação subjacente [de Direito Privado, sempre se dirá, [...] nos termos da qual é devedor de uma prestação de rendimentos, a lei determina que ocupe a posição de devedor na relação jurídica tributária, a título indirecto, fazendo as vezes e ocupando o lugar do substituído [...]»²², integrando o dever de retenção, nestes termos, a obrigação tributária principal.

Ora, para efeitos do crime de abuso de confiança fiscal, sempre se procedeu a uma clara extensão do conceito de prestação tributária —não se limitando o tipo aos valores devidos a título de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)—, por forma a abranger as situações de retenção na fonte que têm a natureza de imposto por conta (nos termos dos artigos 75.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - CIRC), as prestações que, tendo sido recebidas, haja obrigação legal de liquidar (conforme ao disposto nos artigos 1.º, 2.º, 7.º, 26.º, n.º 1, 36.º, 40.º e 89.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado - CIVA) e, ainda, as de natureza parafiscal – incluindo as contribuições do regime da Segurança Social²³.

Em qualquer das situações descritas está presente a relação de confiança de que temos vindo a falar. Em todas elas, o agente é, única e simplesmente, como que um *fiel depositário* do imposto retido ou deduzi-

¹⁹ No mesmo sentido, Augusto Silva Dias, op. cit.

²⁰ Se sujeitos, legal ou voluntariamente, a contabilidade organizada.

²¹ Cfr. Alfredo José de Sousa, in *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª Edição, Almedina

²² Nas palavras de Alberto Xavier, Manual, I, pág. 408

²³ Nas palavras de A. Silva Dias: «Crimes e contra-ordenações fiscais», in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, pág. 462, “[...] com a criação do crime de abuso de confiança em relação à Segurança Social do art. 27 – B do RJIFNA [aditado pelo Decreto-Lei n.º 140 – 95, de 14 de Junho], a disposição que aludia a estas prestações [...] perdeu significado».

do, assumindo a posição jurídica de detenção e domínio sobre a prestação tributária —que, apesar disso, não integra nunca o seu património— para que, em seguida, seja a mesma entregue ao credor tributário, a Administração Fiscal.

Assim sendo, facilmente se entende que é a partir da violação desta relação de confiança —estabelecida entre o credor tributário e o contribuinte, seja ele o contribuinte originário ou o substituto— que se consuma o crime de abuso de confiança fiscal, tal como vem sendo previsto na lei portuguesa.

No entanto, e como já antes se referiu, este crime é, hoje, resultado de uma vasta digressão do nosso direito, cujas redacções importa analisar.

Em 1989, o crime de abuso de confiança fiscal, tal como previsto pelo Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro, o RJIFNA na sua versão original, punia, no seu artigo 24.º, quem, «[...] *com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida* [...]», não procedesse à entrega, total ou parcial, de uma prestação tributária devida.

Não seria necessário, assim, que existisse uma *apropriação* —tal como delineada supra, em referência ao crime de abuso de confiança comum— da prestação para que se encontrasse preenchido o tipo, mas tão só que o sujeito passivo não procedesse, dolosamente, à sua entrega no prazo legalmente estabelecido para que, desta forma, se consumasse a defraudação da relação de confiança estabelecida.

Fundamental seria, no entanto, que existisse uma manifesta intenção de enriquecimento próprio ou alheio que acompanhasse a não entrega da prestação —nos termos e conforme à já referida teoria do acto externo—, caso contrário, o tipo legal em questão não se encontraria preenchido, relevando a conduta apenas para efeitos contra-ordenacionais²⁴.

A alteração deste regime deu-se em 1993, como já se indicou, através do Decreto-Lei n.º 343/93, de 23 de Novembro, que, no entanto, só entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1994. Nos termos deste Decreto-Lei, o crime de abuso de confiança fiscal só se encontraria preenchido —ao contrário do que

fora estabelecido no Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro— quando existisse uma efectiva *apropriação* «[...] *total ou parcialmente, de prestação tributária* [...]».

Ou seja, nesta redacção —substancialmente mais exigente que a originária—, a não entrega da prestação tributária teria de ser acompanhada de um fenómeno de integração da mesma na esfera patrimonial do agente, ou seja, teria de haver uma manifesta *apropriação*, à semelhança do tipo legal previsto no artigo 205.º do Código Penal.

Esta redacção foi a que mais se aproximou do crime de abuso de confiança comum, mas este facto não se esgota na inclusão do elemento *apropriação* no tipo. Pois, além desta alteração, o Decreto-Lei n.º 343/93 veio introduzir outras mais ao nível do tipo subjectivo, eliminando a «*intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*», esgotando-se, agora, «[...] *o elemento subjectivo* [...] *no dolo, o qual se dirige à lesão da relação de confiança e à apropriação* [...]»²⁵.

Em 2001, surge, finalmente, o RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, como já se referiu, que revoga o RJIFNA, então em vigor, para vir dar lugar a uma nova previsão legal para o crime de abuso de confiança fiscal.

Nos termos do artigo 105.º daquele RGIT, será punido pelo crime de abuso de confiança fiscal «*quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária* [...]» —entendendo-se *prestação tributária* nos mesmos moldes das considerações já anteriormente feitas, para as quais uma vez mais se remete, por igualmente válidas no que ao RGIT concerne.

Em 2001, o legislador optou pela fórmula *não entrega* —uma vez mais e ao invés da anteriormente estabelecida, *apropriação*—, fazendo renascer, à primeira vista, o tipo previsto no artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro, a versão originária do RJIFNA. No entanto, esta opção demonstra-se absolutamente inovadora, pois, ao contrário do referido Decreto – Lei, o RGIT não exige, sequer, o elemento subjectivo da intenção de obtenção de vantagem patrimonial indevida, considerando-se preenchido o tipo incriminador com a mera não entrega da prestação tributária, a mera recusa ilegal de entrega da mesma.

²⁴ Vide artigo 29.º Decreto-Lei n.º 20 – A/90, de 15 de Janeiro, nos termos do qual era sancionada a falta de entrega de prestação tributária, mas em que não existisse a intenção de enriquecimento próprio ou alheio, havendo antes um mero atraso, por um período até noventa dias, ou seja, assistir-se-ia a uma violação dolosa ou negligente do dever de observar o prazo estabelecido.

²⁵ 2 Vide A. Silva Dias: «Crimes e contra-ordenações fiscais», já citada, pág. 462.

Ou seja, procede-se à criminalização da conduta, seja ela negligente ou não culposa, ignorando-se em absoluto, para este efeito, a conduta axiologicamente reprovável da não entrega dolosa com vista a alcançar uma vantagem indevida ou da apropriação ilegítima, para se sancionar, penalmente, a conduta neutra da simples não entrega, independentemente da respectiva motivação ou vontade, sem quaisquer considerações quanto ao elemento subjectivo enquanto substrato de culpa²⁶.

Analisado o tipo-incriminador previsto no artigo 105.º do RGIT, considerar-se-á a possibilidade de aplicação, no âmbito do mesmo, da circunstância justificativa prevista no artigo 36.º do Código Penal: o conflito de deveres.

Conflito de deveres e o crime de abuso de confiança fiscal

Alvo de conturbada polémica, tem sido o tratamento da ilicitude no âmbito do crime em análise, quer enquanto contemplado no artigo 24.º do RJIFNA, quer mesmo nos termos com que actualmente se encontra previsto, o artigo 105.º do RGIT.

Com efeito, é já grande a controvérsia gerada entre aqueles que tendem a admitir a possibilidade da existência da causa de justificação do conflito de deveres no crime de abuso de confiança fiscal e os que a têm vindo a rejeitar.

Bastante frequentes são os casos em que empresas em situação económica difícil não procedem à entrega dos montantes provenientes de prestações de IRS retidas e devidas, utilizando-as, única e exclusivamente, para o pagamento de salários dos trabalhadores, na aquisição de equipamentos, energia e matéria-prima, na «[...] *auto-preservação da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores* [...]»²⁷.

Põe-se, então, a questão de saber se este comportamento releva para efeitos de aplicação do artigo

105.º do RGIT. Identificar-se-á, nesta conduta, o crime de abuso de confiança fiscal?

Uma breve nota a dedicar ao tratamento desta situação no domínio do antigo regime do artigo 24.º do RJIFNA, de já se falou anteriormente. Previa esse artigo a incriminação por meio do crime de abuso de confiança fiscal, apenas quando a prestação tributária fosse objecto de apropriação. Impõe-se, assim, perceber se a utilização dos montantes de imposto com os objectivos referidos configurará apropriação dos mesmos, uma vez que o tipo em questão não esclarecia se esta deveria ser para si ou para outrem. A questão é facilmente resolvida pela análise do artigo 6.º do antigo RJIFNA, que, prevendo a actuação em nome de outrem, estabelece que o gerente/administrador se pode apropriar das prestações tributárias retidas ou deduzidas na sua empresa, ainda que daí não retire benefício pessoal directo. E, de facto, de outra forma não poderia ser. A vontade da sociedade emerge da vontade dos seus órgãos e das pessoas que a representam. A sociedade não possui, por si só, vontade própria. Assim, a menção de apropriação para si ou para outrem era, de facto, inconsequente e desnecessária, atento o conteúdo daquele artigo, daí que a lei a tenha omitido. O acto de apropriação a punir tanto poderia ser próprio como em benefício da empresa de que o agente fosse representante. No mesmo sentido, embora por outro caminho, se pronuncia FIGUEIREDO DIAS, referindo que mesmo que o agente entregue a coisa apropriada a outra pessoa ou entidade —com ou sem alguma vantagem— sempre haverá um momento em que houve apropriação, mesmo que com o simples objectivo de vir a abandonar ou entregar a coisa.

Assim, se perante as referidas circunstâncias se consuma o crime de abuso de confiança fiscal, nos termos em que se encontrava previsto no antigo RJIFNA —em que, além do mais, se exigia, como elemento do tipo, a *apropriação* da prestação tributária—, então, é evidente que a elas também se aplica o artigo 105.º do RGIT, que apenas exige a *não entrega* daquela prestação, nos mesmos moldes que para o RJIFNA ora se referiram. O comportamento descrito preenche, desta forma, o tipo legal previsto. Em que medida, então, é que o mesmo poderá relevar como causa de exclusão da ilicitude?

Cumprido, no entanto e antes de mais —também nas palavras de Augusto Silva Dias²⁸—, «[...] fazer uma

²⁶ Note-se que este entendimento não é unânime. Para muitos autores e para a grande parte da Jurisprudência já existente, o tipo consagrado no artigo 105.º do RGIT em nada difere da anterior redacção, concebendo-se a questão da não entrega e da apropriação como uma questão mais aparente do que real. Os conceitos em questão, dizem, coincidem no que respeita à determinação dos comportamentos dolosos sancionados pelo artigo: quem não entrega a prestação tributária também dela se apropria. Vide, a este propósito, J. Lopes de Sousa e M. Simas Santos: Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, Áreas Editora, 3.ª Edição, pág. 646.

²⁷ Cfr. A. Silva Dias, in op. cit., pág. 463.

²⁸ Vide, op. cit., pág. 462.

distinção: se a empresa não cumpre somente o dever de retenção, isto é, se ela nada retém porque, por falta de rendimentos, nada paga aos trabalhadores ou, por insuficiência de rendimentos, usa-os exclusivamente para pagar uma parte do salário [...]». Quanto à primeira das hipóteses referidas — em que não há, sequer, retenção do imposto —, sempre se dirá, ainda com o mesmo autor, que, «[...] apesar de o dever de retenção integrar a obrigação tributária principal, não chega a haver prestação susceptível de ser apropriada [não entregue, diremos nós] e falta por isso um elemento constitutivo do tipo [...]». De facto, a conduta ora descrita revelará apenas para efeitos contra-ordenacionais, integrando, desta forma, a contra-ordenação fiscal de falta de entrega da prestação tributária, prevista, actualmente, no 114.º do RGIT e, anteriormente, no artigo 29.º do RJIFNA. De facto, «[...] a obrigação de dedução da prestação tributária incumbe ao «devedor dos rendimentos tributários» [...]» e, «[...] ao incumprimento da obrigação de deduzir aplica-se a coima aplicável à não entrega de prestação tributária deduzida [...]»²⁹, nos termos do número 4 do referido artigo, ou seja, «as coimas a que se referem os números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.»

Assim sendo, só se poderá falar de crime de abuso de confiança fiscal, e —por isso mesmo— em causas de justificação do mesmo, quando tiver havido não entrega dolosa de imposto efectivamente retido, por período superior a 90 dias sobre a data em que deveria ter sido entregue³⁰. Por isso mesmo, a presente análise cingir-se-á aos 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 e com a estrita intenção de manter em laboração a empresa e os respectivos postos de trabalho, sem o que a mesma teria que fechar.

Ora, quando é que uma causa de justificação —designadamente, o conflito de deveres— pode afastar o preenchimento do ilícito-típico previsto no artigo 105.º do RGIT?

A controvérsia em volta da possibilidade de exclusão da ilicitude na não entrega da prestação tributária foi já objecto de uma larga polémica, tendente a não admitir as normas permissivas para tanto invocadas: o direito de necessidade e o conflito de deveres, tal como previstos nos artigos 34.º e 36.º do Código Penal, respectivamente. Na medida em que o conflito de deveres se revela uma especialização do direito de necessidade, que o legislador entendeu —pela sua relevância— autonomizar, desde já se considerará a exclusão da ilicitude no comportamento descrito tão-só pela aplicação do artigo 36.º.

Na verdade, como adiante melhor se demonstrará, a Jurisprudência portuguesa tem rejeitado, liminar e definitivamente, a possibilidade de aplicação da referida causa de exclusão de ilicitude ao comportamento em análise. No entanto, nada justifica que, verificando-se as circunstâncias, de facto e de direito, previstas no artigo 36.º, não seja o mesmo aplicado. Ou seja, nada justifica que o Direito Penal Tributário possa prescindir da lei e, assim, da aplicação das causas de justificação previstas no Código Penal, como parece ser o entendimento adoptado pela Jurisprudência portuguesa existente até ao momento. Verificadas que se encontrem as condições que, em qualquer outro domínio conduziram à aplicação da disciplina do conflito de deveres e, conseqüentemente, à exclusão da ilicitude que adviria do incumprimento de um dever jurídico, nada obsta, antes impõe, à consideração de que *a ordem jurídica considerada na sua globalidade aprova aquela conduta, não devendo a mesma ser sancionada.*

Cumpra agora, antes de maiores desenvolvimentos, estabelecer uma distinção que parece fundamental. De modo algum se poderá reservar igual tratamento às situações, como a referida, em que o devedor utiliza a prestação tributária para cumprimento dos deveres sociais da sua empresa e as em que, ao revés, as utiliza, como suas, para satisfação de necessidades próprias e com absoluta indiferença por quaisquer preocupações sociais. O espírito subjacente a cada uma das condutas descritas é incomparável e de suma importância, não podendo, nem devendo, ser relegado —como vem fazendo alguma, pouca, Jurisprudência— apenas para efeitos da medida da pena.

Ora, a opção do devedor em utilizar o montante da prestação tributária para cumprimento daqueles deveres sociais, ao invés de as entregar à Administração Fiscal, poderá, em nossa opinião, e em certos e determinados casos, relevar para efeitos de exclusão da ilicitude, quando neles se coloque uma inextricável colisão de deveres, a cujo cumprimento, simultâneo e tempestivo, a quem se encontra obrigado.

²⁹ Cfr. A. José de Sousa, in op. cit, pág. 145.

³⁰ Não existindo dolo, a conduta constitui infracção por negligência, nos termos do n.º 2 do referido artigo 114.º, independentemente do tempo decorrido.

E porque não é a própria lei, nesta hipótese, a estabelecer uma hierarquia entre o dever de pagar os impostos e o dever de pagar a retribuição ao trabalhador —tal como acontece no n.º 2 do artigo 36.º—, os dois deveres deverão ser objecto de avaliação e posterior comparação.

Muitos são os que tendem para não admitir, *a priori*, a existência de um qualquer dever social de uma empresa que possa entrar em conflito com o seu dever de pagamento os impostos. No entanto, há certos e determinados deveres sociais que, pelo contrário, se podem revelar —atenta a sua natureza e valor— tão ou mais valiosos que o referido dever de pagar impostos. Pelo menos, certo é que tal não pode ser liminarmente rejeitado, como se vem entendendo.

E não se diga, nessa defesa, que o critério se encontra exclusivamente na *medida das sanções penais cominadas para a violação dos respectivos bens jurídicos* —como supra já bem claro se deixou— ou que tal critério se há-de encontrar no próprio direito penal positivo³¹, tanto mais que o dever de pagar a retribuição do trabalho ao trabalhador é também criminalmente tutelado, por meio do disposto nos artigos 301.º e 467.º da Lei 35/2004, de 29 de Julho, que aprova a Regulamentação do Código do Trabalho, que prevêem a aplicação de uma pena de prisão até três anos, sem prejuízo da punição por qualquer outra mais grave aplicável ao caso, quando o empregador em situação de falta de pagamento de retribuições —entre outros actos também puníveis— «[...] efectuar pagamentos a credores não titulares de garantia ou privilégio oponível aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a impedir a paralisação da actividade da empresa [...]»³².

Na realidade, os valores e interesses legalmente protegidos não-de sempre ser hierarquizados —e, assim, comparados— em consonância com o valor jurídico que os mesmos pretendem tutelar, por referência, claro está, à ordem jurídica constitucionalmente fundada, i.e., em atenção ao seu valor na ordem axiológica constitucional que, por isso, *há-de fornecer os critérios decisivos para a determinação da juricidade*.

Assim sendo, quais os critérios que Lei Fundamental Portuguesa fornece?

A Constituição da República Portuguesa parece tutelar os bens jurídicos referentes a ambos os deveres, pois, se, por um lado, nos seus artigos 103.º e 104.º, estabelece um dever de pagar impostos, também é verdade que nela se determina, por meio do artigo 59.º, que «*Todos os trabalhadores [...] têm direito à retribuição do trabalho [...], de forma a garantir uma existência condigna [...]*».

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. O que significa que 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.

Diz-se-á, ainda, 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, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (art. 12.º - 1), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (art. 13.º - 2) [...]»³³.

Quanto ao direito à retribuição do trabalho, por sua vez, consagra a alínea a) do número 1 do referido artigo 59.º um direito fundamental à retribuição do trabalho.

Apesar de este direito se encontrar integrado nos «direitos económicos, sociais e culturais», vulgarmente concebidos como direitos com uma natureza positiva e de inexecutabilidade directa —por contraposição aos «direitos, liberdades e garantias», de natureza negativa e aplicabilidade directa—, a verdade é que, como sublinham GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, «[...] os direitos dos trabalhadores aqui consagrados [referindo-se ao artigo 59.º da Constituição da República Portuguesa] não são uma categoria homogênea e, sob ponto de vista estrutural, alguns deles têm natureza análoga aos direitos, liberdades e

31 Como se refere no Acórdão do STJ de 14.01.2002, in www.dgsi.pt.

32 Esta mesma norma encontrava-se igualmente prevista no n.º 3 do artigo 13.º do Regime dos Salários em Atraso, aprovado pela Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, e entretanto revogado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto de 2003.

33 3 In Constituição da República Portuguesa Anotada, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 459.

garantias (cfr. art. 17.º). É o caso, designadamente, do direito à retribuição do trabalho (n.º 1/a) [...]»³⁴.

Acrescenta ainda GOMES CANOTILHO que «[...] o reconhecimento expresso de direitos sociais, económicos e culturais, para além do princípio geral da democracia social ou de cláusulas de socialidade, significa que eles são direitos fundamentais com a mesma dignidade constitucional dos clássicos direitos, liberdades e garantias [...]»³⁵.

Compreendemos, assim, que muitos dos direitos fundamentais dos trabalhadores —nomeadamente o direito à retribuição— deverão ser entendidos como equivalentes aos *clássicos direitos, liberdades e garantias*, com a mesma dignidade constitucional e axiológica de que estes gozam.

Ora, poder-se-á assegurar, sem mais e *a priori*, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de retribuir o trabalho prestado? Ou, ao invés, não será este dever de retribuição um dever que a Lei Fundamental sempre pretendeu ver cumprido?

Na verdade, a Constituição Portuguesa em nada nega, antes reconhece, e impõe, o dever de retribuir o trabalho prestado. E de tal forma o faz, que integra o correspondente direito —o direito a receber a retribuição do trabalho— no conjunto dos direitos fundamentais por si consagrados. Ou seja, o direito ao salário é considerado, pela Constituição da República Portuguesa, como um direito fundamental, e, por isso, fundamental há-de ser considerado também o correspondente dever.

Na verdade, nem assim poderia deixar de ser. Este direito fundamental do trabalhador não pode ser visto em abstracto, já que a ele corresponde uma efectiva prestação, uma verdadeira situação jurídica activa. Caso assim não se considerasse, aliás, estas disposições careceriam de qualquer efeito útil, na medida em que se pretende que sejam directamente aplicáveis a quem detenha a possibilidade de tutela dos bens jurídicos aí consagrados, ora o Estado, ora as entidades privadas —como também defende Gomes Canotilho referindo que a Constituição «[...] dispõe inequivocamente que os direitos fundamentais têm eficácia imediata em relação a enti-

dades privadas [...]»³⁶ ou Ana Prata que defende que «[...] as entidades privadas têm que respeitar de forma directa e necessária os direitos constitucionalmente garantidos [...]»³⁷.

Mas tanto mais fundamentais se demonstram, quanto é verdade pretenderem ambos —direito à retribuição e dever ao respectivo pagamento— a tutela de um bem jurídico fundamental: a dignidade da pessoa humana.

E sempre isto se dirá, não só porque aqui se trata de um *direito fundamental* —a que corresponde um dever igualmente fundamental— como aliás refere João Caupers, dizendo que «[...] Entre as noções de direitos fundamentais e de direitos do homem não existem diferenças substanciais. Pode mesmo dizer-se que ambas as noções se reportam ao reconhecimento da dignidade do ser humano. [...]»³⁸, mas também, e principalmente, porque se trata de um *direito fundamental de um trabalhador*, a propósito do qual se relembra as palavras de Castán Tobeñas referindo que os direitos fundamentais dos trabalhadores —e assim também o direito à retribuição do trabalho— são fundamentais na medida em que visam assegurar condições de vida dignas, no sentido de minimamente compatíveis com o desenvolvimento da personalidade humana, e garantir as condições materiais indispensáveis ao gozo efectivo dos direitos de liberdade³⁹.

O bem jurídico protegido por meio dos consagrados direito e dever de retribuição do trabalho prestado é, neste sentido, a dignidade da pessoa humana - na medida em que através deles se pretendem garantir as necessidades, mínimas que sejam, dos trabalhadores e das respectivas famílias, de forma a que ambos possam usufruir de uma existência condigna.

Qual será, por sua vez, o bem jurídico pressuposto do dever de pagar impostos?

Estabelece a Constituição da República Portuguesa que «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades

34 In Constituição da República Portuguesa Anotada, J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 318.

35 In Direito Constitucional, 3.ª edição, Coimbra, 1983, pág. 403.

36 In Direito Constitucional, Coimbra, 3.ª edição, Coimbra, pág. 285, 286 e 296

37 A. João Caupers - in op. cit, pág. 167: A tutela constitucional da autonomia privada, Coimbra, 1982 págs. 137 a 142.

38 In Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição, Livraria Almedina, Coimbra, pág. 37

39 4 Apud Los derechos del Hombre, 2.ª Edição, Madrid, 1976, por referência de João Caupers, in Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição, Livraria Almedina, Coimbra, pág. 108.

financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.» Deste artigo decorre que o objectivo primeiro do sistema fiscal, em geral, e do dever pagar impostos, em especial, é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, a que se segue a justa repartição dos rendimentos e riqueza, de forma a alcançar-se «[...] a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles [...]»⁴⁰.

Claro que a satisfação das necessidades do Estado corresponde à realização do bem estar social, de forma a garantir a todos uma existência em condições dignas⁴¹. Mas poder-se-á afirmar que o bem jurídico aí imediatamente consagrado é a dignidade da pessoa humana?

Parece-nos, na verdade, que esse objectivo é apenas mediato. O bem jurídico primeiro em causa é justamente o património do Estado, e por via dele, ou seja, indirectamente, a protecção da existência humana. Coisa diversa não se dirá, na verdade, para todos os restantes preceitos constitucionais, que, certamente, 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.

Assim sendo, uma vez mais é de questionar: poder-se-á afirmar, sem mais e *a priori*, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de retribuir o trabalho prestado?

A esta questão responder-se-á —agora seguramente— que não. Aos valores e interesses tutelados pelo deveres jurídicos em questão correspondem valores e interesses, de valor, no mínimo, igual. Ambos os deveres pretendem proteger bens jurídicos de alto valor, bens estes que sempre a Lei pretendeu ver cumpridos, de tal forma que entre os dois não se pode estabelecer uma hierarquia, precisamente porque não é possível afirmar que um se revela mais importante que o outro.

Aliás, também pelo facto de ambos se encontrarem previstos —e protegidos— na Constituição da República Portuguesa, e de, portanto, a ambos corresponder uma concreta disposição constitucional, se percebe não ser possível determinar, sem mais, que o cumprimento de um pode afastar o

cumprimento do outro, no seguimento, aliás, do que refere JOÃO CAUPERS, «[...] É agora altura de manifestarmos as mais sérias reservas quanto à razoabilidade —e à legitimidade— da ordenação das normas e princípios constitucionais segundo critérios de dignidade ou importância, quando com tal ordenação se pretenda fundar o afastamento de um ou outro preceito constitucional. Quer isto dizer que, sem pormos em causa que o relevo das várias disposições constitucionais, enquanto produto e reflexo de uma decisão constituinte, é, naturalmente, muito diverso (...) não é possível estabelecer entre eles nenhuma espécie de hierarquia normativa (...)»⁴², indo no mesmo sentido, embora a um outro propósito, Jorge Miranda⁴³.

Outra não poderia ser, na verdade, a conclusão a retirar. Basta que se tomem em consideração os pontos de apoio referidos por 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, pelo menos *a priori*, como mais relevante que o dever de retribuir o trabalho prestado.

Assim sendo, quando um devedor, por insuficiência de rendimentos, usa a prestação tributária exclusivamente para pagamento dos salários dos trabalhadores, em vez de proceder ao pagamento de impostos, poderá o mesmo estar perante uma situação de conflito de deveres, tal como prevista no artigo 36.º do Código Penal, reconhecendo-lhe a lei uma total liberdade de escolha para o cumprimento de um ou outro dever.

De facto, «[...] *havendo, por um lado, a obrigação de pagar os salários e a obrigação de entregar as prestações retidas ao Fisco, qualquer delas sujeita a um determinado prazo e a um cumprimento pontual mensal e comprovando-se, por outro lado, a impossibilidade do seu cumprimento simultâneo, isto é, que dada a situação financeira da empresa, o cumprimento pontual de uma daquelas obrigações só poderia ser efectuado à custa do incumprimento pontual da outra*»⁴⁴ encontra-se justificada, quanto a nós, a conduta típica e ilícita.

⁴⁰ In Constituição da República Portuguesa Anotada, J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 457.

⁴¹ Vide Acórdão do STJ de 18.06.2003, in www.dgsi.pt.

⁴² João Caupers, in Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição, Livraria Almedina, Coimbra, pág. 170.

⁴³ In Manual de Direito Constitucional, Tomo II, 2.ª Edição, pág. 290 a 292.

⁴⁴ A. Silva Dias: «Crimes e contra-ordenações fiscais», Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, volume II, Coimbra Editora, pág. 463.

Ponto é, então, que ao devedor se imponham dois deveres jurídicos de valor, no mínimo, igual —o que, como se referiu, se entende ser o caso— e a cujo cumprimento, simultâneo e pontual, o mesmo se encontra obrigado. Ou seja, tem de existir uma efectiva e definitiva impossibilidade de cumprimento, pontual e simultâneo, dos dois deveres jurídicos em causa: o dever de pagar impostos e o dever de retribuir o trabalho prestado.

A impossibilidade do cumprimento simultâneo deverá ser verificada, assim e em primeiro lugar, pela comprovação do débil estado financeiro da empresa em questão, pois só isso poderá justificar que o conflito de deveres possa surgir —razão pela qual, além do mais, esse estado financeiro se deverá verificar sempre no momento em que ambas as obrigações devam ser satisfeitas. Para que haja exclusão da ilicitude a empresa terá, assim, de se encontrar numa situação financeira tal que os rendimentos não lhe permitam suportar o pagamento dos salários aos trabalhadores e, simultaneamente, entregar as prestações retidas à Administração Tributária, de forma a que o cumprimento de uma daquelas obrigações só poderá ser efectuado à custa do incumprimento da outra.

Quanto à forma como a Jurisprudência tem vindo a tratar a matéria em questão, dir-se-á que o entendimento adoptado tem sido no sentido de considerar o dever de retribuir o trabalho prestado como um mero dever funcional da empresa, inferior ao dever de pagar impostos.

De referir será, no entanto, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça de 15.01.1997, que, apesar de relativo ao não pagamento de prestações de IVA e não de IRS, nos termos do qual «[...] facilmente se conclui que não pode considerar-se que o arguido dando aos valores do IVA o destino concreto de o utilizar nas despesas correntes da A., nomeadamente ordenados de trabalhadores, matérias primas e de energia eléctrica em vez de o entregar ao Estado salvaguardou um interesse superior, precisamente porque os dois interesses se consideram igualmente relevantes.»⁴⁵ Apesar de não considerarmos como correcta a totalidade da posição transcrita —como adiante melhor se demonstrará— encontramos aqui, então, o reconhecimento, quase singular, de que ambos os valores se demonstram igualmente relevantes - no mesmo sentido se pro-

nuncia o Acórdão do mesmo Tribunal de 07.06.2000, referindo que «[...] o interesse do Estado no pagamento dos impostos não é de modo algum inferior aos dos fornecedores e trabalhadores de uma empresa a verem pagos, respectivamente, créditos e salários [...]»⁴⁶. Apesar disso, não entendeu o Tribunal —referindo-nos ao primeiro dos acórdãos mencionados— tratar-se de uma verdadeira situação de conflito de deveres, porquanto «nada permite concluir que o dever de manter A. a funcionar seja superior àquele de pagar o IVA. Mas facilmente se conclui que a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia.»

Na realidade, a jurisprudência vem negando que ambos os deveres tenham igual valor. A verdade é que tanto estes acordãos, como todos os outros recusam a ideia de, nestas situações —seja qual for a natureza da prestação da prestação em questão— poder existir um verdadeiro conflito de deveres justificante e, por isso, excludente da ilicitude.

Tornaram-se, assim, bastante frequentes afirmações jurisprudenciais como: «[...] comete o crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. pela art. 24.º, ns.º 1 e 2, o arguido que [...] descaminha tais importâncias, aplicando-as no pagamento de salários dos trabalhadores [...]»⁴⁷ ou que «[...] a circunstância de os Arguidos terem utilizado as quantias devidas ao Estado para manter a laboração da empresa e pagar os salários dos trabalhadores não constitui causa de exclusão da ilicitude, art. 36.º, n.º 1, do C. Penal [...]» ou ainda que «[...] a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir os contratos [...]»⁴⁸, afirmações estas em absoluto contraste com o que se vem defendendo.

Outro dos argumentos habitualmente adoptado pela Jurisprudência é o de que quando o devedor opta por cumprir outro dever que não o de pagar os impostos, se encontra a salvaguardar um interesse próprio, pois «[...] se é certo que ao pagar os salários [...] o arguido satisfaz (também) o interesse dos colabo-

⁴⁶ In BMJ n.º 498, ano 2000, pág. 40.

⁴⁷ Acórdão do STJ de 26.01.2000, proferido no processo n.º 815/99 apud Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, pág. 649; no mesmo sentido, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12.11.2003, in www.dgsi.pt.

⁴⁸ Vide Acórdão do STJ de 18.06.200. No mesmo sentido, vejam-se os Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto de 25.09.2002, de 29.01.2003, de 12.03.2003, de 02.04.2003, de 24.03.2004 e de 09.06.2004 e ainda o do Tribunal da Relação de Guimarães de 11.11.2002, todos in www.dgsi.pt.

⁴⁵ In BMJ n.º 463, ano 1997, pág. 429.

radores, tal situação é secundária e emerge necessariamente da satisfação, em primeiro plano, do interesse próprio em assegurar essa mesma colaboração, em suma, o funcionamento do negócio. Daí que esteja excluída a possibilidade de “conflito de deveres” já que um dos deveres pretensamente conflitantes, afinal o mais elevado, não é alheio, antes, do arguido e para consigo próprio: em suma pagar a quem deve para assegurar o funcionamento do negócio.»⁴⁹ E o mesmo se dirá quanto a este argumento uma vez que, quando um devedor opta pelo cumprimento do dever de pagar o trabalho prestado, o mesmo encontra-se a prosseguir um interesse muito superior ao interesse próprio, o da existência humana —nos termos já expostos.

Mas, e se assim for? Isto e o devedor, encontrando-se perante o referido conflito, optar pelo cumprimento daquele dever que mais prossegue a seu próprio interesse? Nestes casos, a lei não exige que o sujeito escolha cumprir o dever que se lhe afigure mais custoso, já que, pelo contrário, antes lhe reconhece uma total liberdade de escolha. Não existe razão alguma para proibir ao devedor que, perante a impossibilidade de cumprimento de deveres iguais, opte por aquele que também prossegue um interesse próprio, uma vez que a lei não contempla qualquer imposição ao sujeito no sentido de este, ante uma colisão de deveres iguais, escolher aquele que prossegue um interesse alheio —pura e simplesmente porque é alheio, note-se—, pelo que também não se pode defender que a causa justificativa não pode actuar nessas situações.

Coisa diversa será, no entanto, quando o devedor utiliza a prestação para outros fins que não o simples pagamento dos salários, designadamente para o pagamento de fornecimentos, matérias-primas ou outros, isto é, quando utiliza a prestação tributária —relativa a IRS, em especial— para a auto-preservação, artificial, da empresa, conforme ao que já anteriormente se referiu, para onde desde já se remete.

Assim, em suma, esta invariável recusa de aplicação da causa de exclusão da ilicitude prevista no artigo 36.º não deverá prosseguir. A Jurisprudência nega a aplicação de causas justificativas em matéria de infracções fiscais, no entanto —desta forma—

apenas se nega a existência do Direito e da própria Justiça Social.

Na realidade, as opções que têm vindo a ser tomadas pela Jurisprudência portuguesa, de que são apenas exemplo os acórdãos citados e os referidos, supõem a protecção do erário público antes de tudo o mais, como se de um bem supremo e inultrapassável se tratasse. Ora, não só o erário público poderá ser objecto de uma protecção cega e obstinada —como se referiu—, como a própria ordem jurídica também não pode ser ignorada. As causas de exclusão da ilicitude encontram-se previstas na lei precisamente para que sejam aplicadas pelo respectivo aplicador, o Tribunal, de forma a que, verificadas certas condições (e no que toca ao conflito de deveres: cumprindo-se um dever legal superior ou, pelo menos, de valor igual, ao dever sacrificado) se considere que esse comportamento é lícito e, por isso, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade.

Não se entende, assim, a persistente relutância dos Tribunais na aplicação destas normas permissivas em matéria de infracções fiscais. Trata-se, também aqui, de normas legais, sujeitas a todos os princípios e hierarquias aplicáveis a todas as restantes regras jurídicas e que em caso algum —nem mesmo por protegerem os cofres públicos, até porque a elas não são atribuídas quaisquer especiais prerrogativas— se sobrepõem a todas as outras.

Por último, de salientar é, ainda, a natureza do próprio direito penal, um direito de carácter assumidamente subsidiário, de *ultima ratio*. O recurso ao direito penal deverá ser reservado àqueles casos em que a infracção, além de adequada —em respeito ao princípio da proporcionalidade—, for absolutamente necessária à tutela do bem jurídico, ou seja, só nos casos em que o bem jurídico não possa ser eficazmente tutelado por uma norma não penal.

«A função do direito penal —de protecção subsidiária de bens jurídicos— e a justificação da intervenção penal —a estabilização das expectativas comunitárias na validade da norma violada— juntam-se na determinação funcional da categoria do ilícito [...]. Com a categoria do ilícito quer-se traduzir o específico sentido de desvalor jurídico-penal que atinge um concreto comportamento humano numa concreta situação, atentas portanto todas as condições reais de que ele se reveste ou em que tem lugar.»⁵⁰ Ora, bem sabendo o aplicador

49 Acórdão do STJ de 08.11.2001, proferido no processo n.º 2988/01-5 apud Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, pág. 67. No mesmo sentido, vide Acórdão do mesmo Tribunal de 13.11.2001 e Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 11.11.2002, ambos in www.dgsi.pt, e do Tribunal da Relação de Coimbra de 14.05.2003, in Col. Jur., ano XXVIII - 2003, tomo III, pág. 38.

50 In Direito Penal, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime, «Apontamentos a materiais de estudo da cadeira de

que a lei consagra determinadas circunstâncias excludentes da ilicitude, de forma a que a conduta por estas justificada não seja criminalmente sancionada, deverá o mesmo fazer um esforço acrescido no sentido de averiguar se ao facto se justifica a aplicação de uma sanção penal e, por isso, «[...] *reservar a incriminação para aqueles actos em que seja insuficiente a intervenção de outros ramos do direito* [...]» nas palavras de Germano Marques da Silva⁵¹.

3 · CONCLUSÃO

Analisado que se encontra o tratamento jurisprudencial e doutrinal habitualmente reservado à exclusão da ilicitude, em geral, e ao conflito de deveres, em especial, no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal —quer enquanto consagrado no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, quer enquanto previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias— cumpre concluir.

Em face da débil situação financeira de uma empresa, poder-se-á conceber a existência de um concreto problema de conflito de deveres. O conflito entre o cumprimento das obrigações tributárias e a retribuição do trabalho prestado, a relevar para efeitos da aplicação do crime de abuso de confiança fiscal.

Quando a um sujeito se imponham dois deveres jurídicos de valor, no mínimo, igual —e a cujo cumprimento, simultâneo e pontual, o mesmo se encontra obrigado—, *in casu* o dever de pagar impostos e o dever de retribuição do trabalho, optando o enregador pelo dever de pagar os salários, poder-se-á assir a uma verdadeira a uma verdadeira neutralização da ilicitude da conduta, por intervenção da causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres, tal como prevista no artigo 36.º do Código Penal.

Ora, e porque a Jurisprudência se tem revelado absolutamente contrária à admissão desta possibilidade, rejeitando, unânime e sucessivamente, qualquer hipótese de exclusão da ilicitude no âmbito desta incriminação fiscal - prosseguindo, pelo contrário, uma protecção cega e obstinada do tesouro público - esforço acrescido no sentido de aplicar as causas de exclusão da ilicitude previstas no código penal, sob pena de negar a existência e validade do Direito e da própria Justiça Social.

Importa, assim e em suma, reservar a incriminação para aqueles actos em que não seja insuficiente a intervenção de outros ramos do direito, em nome do princípio da subsidiariedade do direito penal e do respeito pela ordem axiológica constitucional.

Direito Penal (3.º ano) segundo as lições dos Profs. Doutores Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade», Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 1996.

⁵¹ In Direito Penal Português. Parte Geral I. Introdução e Teoria da Lei Penal, Editorial Verbo, 1997, págs. 79.