

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO:

CRIME FISCAL: «ABUSO DE CONFIANÇA

FISCAL – ARTIGO 105º RGIT»

Anabela Fernandes Bernardo

Lisboa, Novembro de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO:

*CRIME FISCAL: «ABUSO DE CONFIANÇA
FISCAL – ARTIGO 105º RGIT»*

Anabela Fernandes Bernardo (2010296)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Vasco Branco Guimarães.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Paulo Nogueira da Costa

Vogal: Mestre André Festas da Silva

Vogal: Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, Novembro de 2012

DECLARAÇÃO

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

*«Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática,
e toda a prática deve obedecer a uma teoria.
Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática,
não olhando a que a teoria não é senão uma teoria da prática,
e a prática não é senão a prática de uma teoria (...)»*

Fernando Pessoa

AGRADECIMENTOS

Este estudo não é apenas resultado de um empenho individual, mas sim de um conjunto de esforços que o tornaram possível e sem os quais teria sido muito mais difícil chegar ao fim desta etapa, que representa um importante marco na minha vida pessoal e profissional. Desta forma, manifesto a minha gratidão a todos os que estiveram presentes nos momentos de angústia, de ansiedade, de insegurança, de exaustão e de satisfação:

Ao meu orientador o **Professor Doutor Vasco Branco Guimarães**, pela forma como me orientou, pelo entusiasmo e motivação. É de igual modo, importante referir, ainda, a disponibilidade sempre manifestada, apesar do seu horário demasiado preenchido, o seu apoio e confiança.

A toda a **família** pelo apoio incondicional, acreditando sempre no meu esforço e empenho. Muito em especial, aos meus pais **Ernestina e Norberto** pela motivação, afeto, carinho, compreensão, pelo tempo que não lhes concedi durante estes tempos conturbados, mas também pela paciência e dedicação com que sempre me apoiaram nos momentos mais difíceis de exaustão mas sobretudo pelo exemplo de vida que sempre me incutiram.

À **Ana Tavares**, pela, amizade, e disponibilidade na ajuda das traduções para inglês.

Às colegas e amigas **Ana Cristina e Inês** pelo apoio, pela amizade, pelas palavras de incentivo e apoio a nível profissional.

Agradeço a **todos** aqueles que tiveram paciência pela minha frequente presença ausente, pela tolerância e carinho e que embora não tenham o nome aqui mencionado, pois poderia cometer alguma injustiça, colaboraram para que este trabalho se tornasse possível.

E como não poderia deixar de ser o especial agradecimento ao **ISCAL** (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa e aos **professores**, pelos meios disponibilizados que tornaram possível este mestrado.

RESUMO

Com os dias que correm e a “crise” que se patenteia pelo país, é com frequência que as empresas, quer detidas por pessoas singulares quer detidas por pessoas coletivas, se encontrem em situação financeira difícil face a ciclos económicos que resultam das circunstâncias em que se movimentam na sua vida empresarial. No entanto há que cingir estas situações reais a duas conjeturas: se a empresa não faz retenções de impostos a que legalmente estava obrigada, então não se realiza o tipo de crime contemplado no art.º 105º do RGIT, pois apesar da violação daquele dever não há possibilidade de se verificar a obrigação da entrega da prestação tributária, porquanto, essa prestação tributária não chegou a ficar retida na empresa, logo, não há sequer a existência de depositário legal, e, por isso, não pode haver qualquer quebra de confiança. Se tiver havido retenção na fonte e, a empresa, dolosamente não tiver cumprido a obrigação legal de entrega do tributo à administração tributária, então essa efetivamente é o Abuso de Confiança Fiscal, contemplado no artigo 105º do RGIT.

Esta dissertação visa abordar este crime fiscal que se denomina por "Abuso de Confiança Fiscal", transmitindo a sua relevância, e a razão de se tratar de um problema que preocupa todos fazendo com que se empenhem na criação de condições de punibilidade adequadas. Não permitindo justificações como a de conflito de deveres/ estado de necessidade por se tratar de alegações hierarquicamente inferiores ao dever legal de pagamento de impostos.

Palavras-chave: Abuso de confiança fiscal, crime fiscal, infrações tributárias, condição objetiva de punibilidade, artigo 105º RGIT, artigo 24º RJFNA, conflito de deveres, estado de necessidade, notificação, responsabilidade dos gerentes

ABSTRACT

Today, with the [financial] crisis throughout the country, it is common that the companies who are managed either by single persons or by corporations, are in a difficult financial and economical situation. This is due to the economic cycles that result from the circumstances in which they develop their activities.

These situations can lead to two different scenarios:

- 1) If the company in question did not make the tax deductions to which it was legally obliged, then the stipulations of article 105 of the RGIT diploma do not apply.

Despite the infringement against this article, there is no way to verify the delivery of the instalment tax. This instalment tax was not held back by the company, therefore the subject of legal depositary does not exist and no laws were broken.

- 2) If the company did indeed withhold the tax and did not fulfil its legal obligation of paying the tax administration, this is considered fiscal abuse, according to article 105 of the RGIT diploma.

The main objective of this dissertation is a brief approach to this kind of tax crime, called Fiscal Abuse.

The aim is to highlight the relevance of this abuse, as an issue that affects everyone, making them engage in the creation of adequate punishment conditions, not allowing justifications such as conflict of duties/state of need for allegations that are hierarchically inferior to the legal duty of tax payment.

Keywords: Fiscal abuse, tax crime, infractions taxes, condition of punishment have embezzled, fraud, article 105° RGIT, article 24° RJIFNA, conflict of duties, state of need, notification, manager's responsibility.

ÍNDICE

I – INTRODUÇÃO	1
II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
1. Breve Referência dos Deveres Fundamentais do Contribuinte	4
1.1 Capacidade Contributiva versus Progressividade	9
1.2 Igualdade Fiscal: contribuinte cumpridor vs não cumpridor.....	16
2. O Estado: Tarefas Fundamentais (funções do estado enquanto cobrador de impostos)	18
III. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DO ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL	25
1. Abuso de Confiança Fiscal.....	25
1.1 Breve evolução legislativa, em Portugal, do Abuso de Confiança Fiscal	25
1.2 Análise do artigo 105º do RGIT	27
1.3 Elementos: Notificação dos contribuintes.....	40
1.4 Causas: Conflito de deveres no Abuso de Confiança Fiscal.....	47
1.5 Consequências: Condições objetivas de punibilidade	57
2. Crime e/ou contraordenação?	64
3. Responsabilidade dos gerentes no abuso de confiança fiscal.....	67
3.1 Responsabilidade criminal dos gerentes/administradores e/ou sócios numa sociedade.....	67
3.2 «Reversão» contra os gerentes/administradores e/ou contra o TOC.....	69
3.3 Um mero substituto tributário é responsável pelo crime de abuso de confiança fiscal?	71
3.4 Aspetos relevantes em casos concretos.....	75
IV - CASO PRÁTICO: Análise de Acórdãos	80

1. <i>Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Julho de 2010 (Processo nº 6463/07.6 TDLSB.L1)</i>	80
1.1 Explanação do Acórdão e decisão	80
2.1 Principais Finalidades do Acórdão.....	81
3.1 Conclusões e Análise do Acórdão	83
2. <i>Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Setembro de 2011 (Processo nº 123/09.01DSTR.C1)</i>	85
1.2 Explanação do Acórdão e decisão	85
2.2 Principais Finalidades do Acórdão.....	86
3.2 Conclusões e Análise do Acórdão	88
3. <i>Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Março de 2012 (Processo nº 1133/10.0IDLRA.C1)</i>	90
1.3 Explanação do Acórdão e decisão	90
2.3 Principais Finalidades do Acórdão.....	91
3.3 Conclusões e Análise do Acórdão	93
V - CONCLUSÕES	95
VI – BIBLIOGRAFIA	102
APÊNDICE 1: Análise do Abuso de Confiança Fiscal desde o artigo 24º do RJFNA	108
APÊNDICE 2: Atual redação do artigo 105º RGIT	110

LISTA DE ABREVIATURAS

Ac(s) – Acórdão(s)

AR – Assembleia da República

AT – Administração Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

CP – Código Penal

CPP - Código do Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP ou C.R.P. – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CT – Código do Trabalho

DGCI – Direcção Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

IMI – Imposto Municipal de Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

MP – Ministério Público

OE – Orçamento de Estado

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA - Regime Jurídico das Infracções Fiscais e Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais e não Aduaneiras

ROC – Revisor Oficial de Contas

Segs – Seguintes

SS – Segurança Social

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

I – INTRODUÇÃO

Em todos os impostos podem ser detetadas formas gerais e específicas de evasão. As primeiras dizem respeito a qualquer imposto: não declaração, não pagamento do tributo, interpretação “*contra legem*” duma norma que determine o pagamento inferior ao devido entre outras. As segundas são específicas de cada imposto e relevam da sua filosofia e modo de funcionamento. O crime de abuso de confiança fiscal é um crime tributário que prevê a supressão, ou seja, a não entrega dolosa do imposto recebido.

Nesta dissertação de mestrado pretende-se demonstrar a investigação a realizar sobre este crime tributário que está previsto no artigo 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) «Abuso de Confiança Fiscal» e a problemática que o rodeia, atingindo um desenvolvimento considerável: na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária (AT), bem como nos processos pendentes nos tribunais portugueses sobre esta matéria.

Com o presente estudo pretende-se analisar «uma das incriminações fiscais mais profundamente alteradas no âmbito do referido diploma: a do abuso de confiança fiscal, correspondente ao artigo 105.º do RGIT.», conforme também introduziu Lumbrales (2003:86), no seu artigo.

O objetivo deste estudo tende a descortinar a complexidade do abuso de confiança fiscal, procurando demonstrar a importância deste crime na atual condição económica do país, abordando as várias modificações legislativas que sofreu desde o artigo 24º do RJIFNA até à redação atual do artigo 105º do RGIT, portanto um aspeto histórico. Esta abordagem tem o intuito também, de responder a questões colocadas frequentemente sobre, por exemplo, quem é o responsável por este crime, quem quebra esta confiança com o estado, será o “fiel depositário” a pessoa a responsabilizar por este crime? Quem é o “fiel depositário”?

Este “fiel depositário” no mundo empresarial é o gerente/administrador, se sim são eles que têm deveres de competência técnica no interesse da sociedade, são estes que se “apropriam” dos montantes a entregar ao estado na data determinada por lei, deverão guardar os montantes retidos até à data limite de entrega ao estado? Mas e se não receberam os montantes a entregar, como no caso do IVA? E se outro dever se

sobrepuser, como o pagamento de salários para que a atividade continue? Será este um motivo maior que a entrega das quantias retidas ao estado, conforme estipulado na lei? Quais os limites e formalidades que têm de se ver cumpridas para que se trate realmente de um crime e não apenas de uma contraordenação?

E qual o papel do TOC (Técnico Oficial de Contas) nas dívidas fiscais das empresas das quais é responsável? Também ele pode ser comprometido?

São respostas a estas e outras tantas questões que pretendemos desenvolver ao longo desta dissertação na ânsia de ver satisfeitas ou pelo menos expostas todas as divergentes opiniões sobre cada alteração que este crime já vislumbrou, e já retratadas por vários autores.

Para a concretização desta dissertação houve a necessidade de efetuar pesquisas, revisão de literatura em livros, artigos, jornais, revistas e sites relacionados com o tema.

A metodologia adotada foi numa primeira fase: a escolha do tema. Para além da pretensão de colocar em prática os ensinamentos assimilados ao longo do mestrado, pretendia que fosse um tema atual e que se refletisse profissionalmente no meu quotidiano. Após algumas pesquisas o abuso de confiança fiscal tratava-se de um tema exequível. Passando assim a uma segunda fase: uma pesquisa básica de forma a dar corpo à proposta de dissertação. Após a sua aprovação, passou-se à terceira fase: a realização de uma pesquisa mais aprofundada. Uma vez que as grandes alterações deste crime “irrequieto”, como muitos autores lhe chamaram, se situaram entre 1990-2008, os artigos e livros eram numa larga maioria de anos que se seguiam às grandes “reformas”, apesar de se tratar de um tema atual por força da “crise” que se faz sentir no país a parte histórica deste crime situa-se nos referidos anos. Após as diversas leituras, passou-se à quarta fase: parte escrita, preenchendo o índice inicialmente projetado na proposta, adequando-o ao tema e aos pontos importantes a focar. A quinta fase, uma das fases mais importantes foi a escolha de acórdãos que dessem uma vertente prática aos assuntos tratados, parte integrante e essencial na dissertação. A sexta e última fase foi a conceção das conclusões finais e a sua entrega.

Neste âmbito, iniciamos esta análise ao tema, enquadrando teoricamente a questão que origina este crime: a não entrega do imposto, anteriormente retido a terceiros.

Assim, numa primeira abordagem, falaremos de assuntos tanto em voga como: a capacidade contributiva a igualdade fiscal. Faremos alusão aos deveres fundamentais do contribuinte e às tarefas e funções do estado enquanto cobrador de impostos.

Complementaremos, com uma análise deste preceito legal – abuso de confiança fiscal, atualmente presente no artigo 105º do RGIT - enquadrando-o historicamente. O referido artigo, tal como o conhecemos, é o resultado da “união” dos anteriores RJIFA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras) e RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras), no qual o abuso de confiança fiscal se encontrava no artigo 24º e que, de um modo geral, na sua transposição para o RGIT manteve os traços essenciais. Ao longo dos anos tem passado por diversas modificações, as quais estudaremos, identificando os vários elementos que o compõem e analisando alguns dos problemas mais discutidos na jurisprudência portuguesa, sobre este crime.

Nos pontos seguintes, tratar-se-á de questões como a responsabilidade da gerência no caso de pessoas coletivas. Das causas de justificação que levam o contribuinte a “falhar” o compromisso com o estado e portanto a quebrar a relação de confiança existente: o conflito de deveres ou estado de necessidade. Verificaremos o abuso de confiança enquanto contraordenação, vigente no artigo 114º também do RGIT. Por consequência de uma das alterações ao artigo 105º abordaremos também o artigo 107º do RGIT – Abuso de Confiança Contra a Segurança Social.

Finalmente, para dar uma vertente prática a todo o assunto referido anteriormente, exporemos alguns acórdãos de forma a dar a conhecer quais têm sido as decisões tomadas, nos tribunais em Portugal.

II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. Breve Referência dos Deveres Fundamentais do Contribuinte

De forma prévia, cumpre expressar que o tratamento desta matéria, em concreto, não constitui a preocupação fundamental da presente exposição, todavia, considera-se importante iniciar esta investigação revendo noções essenciais. Alguns princípios como o da igualdade tributária ou o da equivalência, explorar o significado de imposto ou analisar a definição de capacidade contributiva relacionando-a com a progressividade. Rever os deveres fundamentais do estado e a razão de termos que pagar impostos. São conceitos básicos que estão intrinsecamente ligados à questão que nos propusemos indagar, o ACF (Abuso de Confiança Fiscal).

Nos termos do artigo 103º, nº 1 da CRP (Constituição da República Portuguesa) «O Sistema Fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.», para que se cumpra o determinado no transcrito artigo e se o Estado Fiscal se baseia no dever fundamental de pagar impostos, como salienta Nabais (2012:223), então há que começar por definir «Imposto».

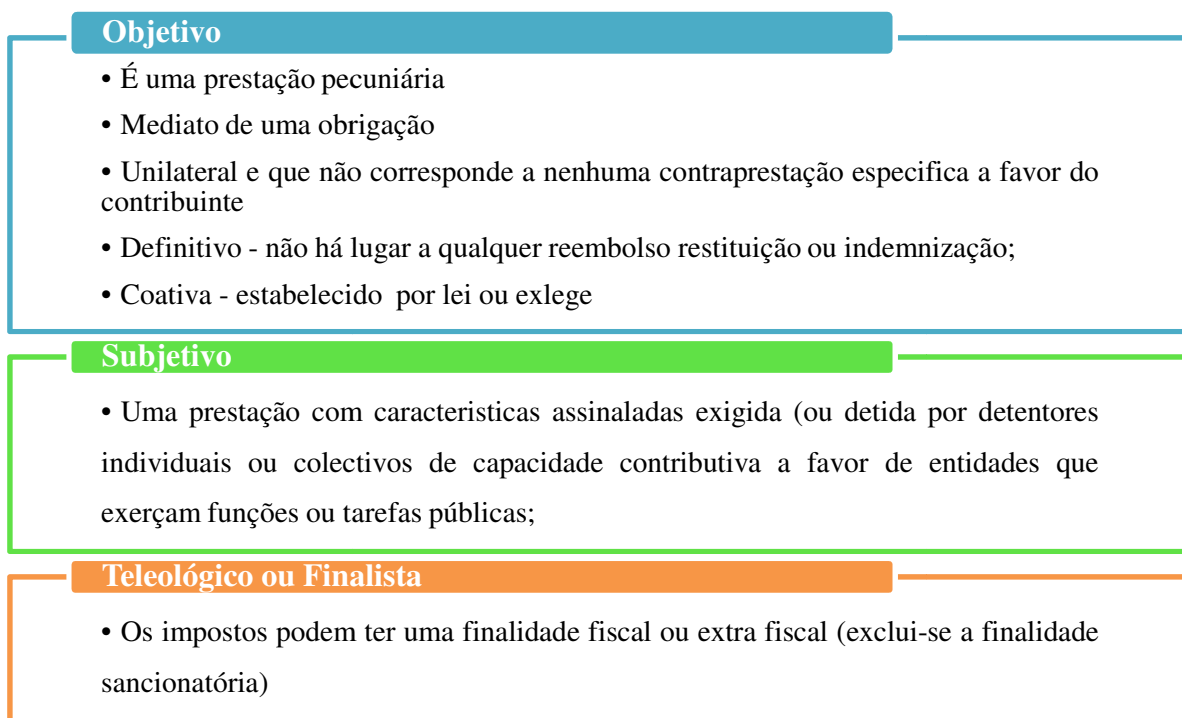
Conforme alude vasta doutrina e é corroborado por Nabais (2012:681), o conceito de imposto traduz-se numa

[p]restação pecuniária, unilateral e coativa, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórias

que consubstancia, na sua essência três elementos, decompostos como segue na Figura

2.1. Decomposição de Imposto:

Figura 2.1 Decomposição de Imposto



Fonte: Adaptado de Casalta Nabais (2012:224)

Os impostos definem-se pelo objetivo de angariação de receita, servindo especialmente para trazer às entidades públicas os meios financeiros necessários ao exercício das suas funções.

Como melhor salienta Catarino (2009), o imposto é definitivo e unilateral estabelecido por lei a favor de entidades públicas. O dever de os cidadãos pagarem impostos estabelece uma obrigação pública com assento constitucional conforme se constata a sua presença na CRP, artigo 104^o. Reforçado por Vasques (2008:130) ao afirmar que reverte de uma «imposição legal e não de um acordo de vontades». É concernido ao cidadão um dever de contribuir para a materialização de uma democracia social, económica, e cultural de forma a garantir possibilidades de existência em condições de dignidade, de forma a afastar desequilíbrios sociais, implicando findar tarefas fundamentais sendo para tal essencial a sua criação e por conseguinte a cobrança de impostos de forma a respeitar princípios tais como o da igualdade tributária. Deste

¹ «O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades», conforme o plasmado no artigo 104^o “Impostos” da CRP

modo, será de inferir que o imposto só se verá completamente desprovido das suas características quando o objetivo de angariação de receita lhe for totalmente alheio.

O dever fundamental de pagar impostos é uma ideia que encontramos também, já refletida em vasta jurisprudência nacional, conforme duto acórdão do Supremo Tribunal de Justiça² que profetizou no sentido de

[n]um Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade.

Para a concretização destas garantias é concedido ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, no sentido de que «o princípio da dignidade da pessoa humana está na base de todos os direitos constitucionalmente consagrados», conforme mesmo acórdão.

Como melhor realça Leite de Campos (2012:94)

[s]egundo o art. 5º da LGT (fins da tributação), a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Em suma, conforme esclarece Soares (2001), o imposto é um instituto jurídico-financeiro que se deverá regular pelo princípio da legalidade³ e da igualdade⁴ e que está dotado de uma função instrumental, a qual se poderá desdobrar na promoção de angariação de receita para satisfação das necessidades financeiras do estado e o de estimular a mudança comportamental em sentido socialmente desejável. Esta última função – função extrafiscal – ainda que não esteja expresso na CRP de forma tão vinculada como a finalidade recaudatória, surge não só de normas que a prevêm para casos concretos⁵, como também de outros preceitos constitucionais que estabelecem princípios orientadores para a política económica e social, como seja, designadamente, o artigo 66º nº 2 da CRP (Ambiente e qualidade de vida).

² Vide Acórdão Supremo Tribunal de Justiça, processo 02P972 de 22 de janeiro de 2003.

³ Os impostos são criados por lei, conforme prescreve o artigo 103 n.º 2 da CRP.

⁴ O sistema fiscal visa uma repartição justa do rendimento e da riqueza, artigo 103º n.º1 da CRP.

⁵ Vide o plasmado no artigo 104 n.º 4 da CRP.

Na opinião Nabais (2012), que partilho, evidencia-se, assim um conceito amplo de imposto, havendo a necessidade de diferenciação entre os fiscais e os extrafiscais. A dissemelhança entre eles é o facto de terem objetivos diferentes. Enquanto os primeiros, conforme já referimos, têm o objetivo de obtenção de receita para fins sociais, os segundos estão orientados para preocupações de natureza extrafiscal, pois não corroboram com princípios que estão na base dos primeiros, designadamente no princípio da legalidade fiscal como preceito de tipicidade e do princípio da capacidade contributiva como regra da tributação.

O imposto é sem dúvida o meio privilegiado para se chegar aos fins, sendo que estes fins são válidos e necessários para assegurar que o estado cumpra as suas tarefas, pelo que não deve ser encarado como sacrifício tal como parafraseado por Nabais (2012:185) ao afirmar que

[o] imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado

E assevera ainda que

[c]om efeito, um Estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objetivo originário ou primário) do Estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), atualmente consubstanciados em tarefas de Estado de direito e tarefas de Estado social, ou seja, em tarefas do Estado de direito social

Catarino (2009) alude à ocorrência - ultimamente com maior frequência dada a situação económica que Portugal atravessa - de deteção de atos que o sujeito passivo pratica que desencadeiam obrigação de imposto sem que seja dado o cumprimento de deveres acessórios como o dever de comunicação dos factos à autoridade pública.

Na realidade trata-se de uma relação de cooperação entre o estado e o contribuinte, de acordo com o parafraseado por Catarino (2008: 201)

[a] acção do Estado não se confunde porém com a do particular. Tendo ambas como fundamento último a lei, na perspectiva do sujeito passivo o cumprimento de obrigações acessórias, específicas, tem em vista provocar ou fomentar o exercício da acção tributária e, por isso, não se trata do exercício de um verdadeiro direito de acção, mas tão só de uma conduta integrada no dever geral de cooperação que sobre si impende, para com os órgãos do Estado para o bom desempenho da administração pública.

É decorrente desta relação de *cooperação* de comunicação entre o sujeito passivo, o estado e o não pagamento da obrigação comunicada que surge o abuso de confiança fiscal, presente no **artigo 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)**, caso não seja prestada esta *obrigação acessória*, então estamos perante *fraude fiscal*.

Neste encadeamento Marques (2011:19) expõe que

[o] estudo do *crime de abuso de confiança fiscal* constitui o instrumento mais seguro para sedimentar a censurabilidade ética e social que merece a conduta dos contribuintes que persistem em não entregar dolosamente as prestações tributárias previamente recebidas dos clientes e dos prestadores de serviços, bem como as que foram objecto de retenção na fonte em relação aos rendimentos auferidos pelos trabalhadores.

A relação de imposto só se inicia com o ato declarativo. Ora, Catarino (2008: 179), desenvolve que

[n]este sentido, a doutrina tem configurado as obrigações fiscais como obrigações relativamente indisponíveis, das quais decorre que o sujeito passivo da relação tributária não pode, contrariamente ao que sucede com a generalidade dos credores privados, negociar ou transigir sobre as dívidas de imposto, renunciar a elas ou perdoá-las, no todo ou em parte, nem tão pouco conceder moratórios para o seu pagamento ou aceitar que este se faça parceladamente, exceptuando os casos em que a lei o preveja.

Como já foi supracitado todos os deveres e garantias do cidadão estão presentes na CRP⁶, conforme refere Teixeira dos Santos (2009:90) «os impostos assumem a conotação constitucional de sacrifício individual para o bem comum», com o objetivo

⁶ Vide artigos 81º, alínea b); 103º e 104º da CRP, que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de «repartição justa dos rendimentos e da riqueza», uma «diminuição das desigualdades», «igualdade dos cidadãos» e a «justiça social», conforme também referido por Teixeira dos Santos (2009:89)

de satisfação das necessidades sociais, o legislador teve a intenção de criar um sistema fiscal com variados objetivos, ou seja, quando teve em mente impor aos cidadãos residentes da obrigação de pagamento de tributos, pensou nas necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas, na partição justa dos rendimentos e da riqueza, na diminuição das desigualdades entre as pessoas, nas necessidades e nos rendimentos dos agregados familiares, não descurando que a tributação deve sempre ter fundamentalmente como suporte o rendimento real e não pode ser encarado, conforme muito bem nos diz Nabais (2012:185), «nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos». E é aqui que cabe o princípio da capacidade contributiva de cada cidadão, que abordaremos no próximo ponto.

1.1 Capacidade Contributiva versus Progressividade

O princípio da capacidade contributiva é um dos principais meios para que se alcance a justiça fiscal, realizando no campo tributário os ideais republicanos, fazendo com que os que possuem mais paguem mais impostos. Cabe ao legislador no momento de criação da norma jurídica que institui impostos, o dever de optar por fatos que demonstrem conteúdo económico e também constatar desigualdades entre as diversas categorias de contribuintes. Ajustando os impostos à capacidade contributiva, possibilitando que os cidadãos cumpram com o dever de solidariedade política, económica e social, contribuindo não com base naquilo que recebem do estado, mas de acordo com as suas possibilidades económicas.

Conforme afere Campos (2011), «A capacidade contributiva, ou capacidade de pagar impostos, tem duas dimensões: só paga impostos quem tiver capacidade contributiva; e só os paga na medida da capacidade contributiva. Esta assenta no rendimento, no património ou na despesa.», Nabais (2012) corrobora afirmando que a capacidade contributiva deve ser conceptualizada como uma capacidade económica qualificada que assume consideração, não apenas, das circunstâncias económicas do contribuinte, mas também das condições subjetivas ou pessoais do mesmo. Esta dita capacidade implica, assim, a idoneidade do sujeito passivo para suportar a tributação⁷.

⁷ A este propósito, corrobore-se o mencionado, parafraseando Vasques (2008: 288), segundo o qual «o significado elementar do princípio da capacidade contributiva não está simplesmente em fazer com que o

Soares (2001) acrescenta que os índices de capacidade contributiva são, tradicionalmente, classificados em diretos ou indiretos, sendo que os primeiros se expressam através da obtenção de um rendimento ou na titularidade de um determinado bem (património), ao passo que os segundos remetem para a transferência de bens (consumo).

Na mesma linha de pensamento, de Teixeira dos Santos (2009), iniciada no ponto anterior, o estado português sendo um estado de direito social, assume um compromisso para com a comunidade de forma a assegurar determinadas prestações sociais. Concludentemente terá que conseguir receita. Como já supradito a cobrança de impostos assume o papel principal embora não seja o único, tendo como prioridade a promoção da justiça social movimentando-se de forma a corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

A incidência dos impostos está intrinsecamente ligada à capacidade contributiva de cada um, e a capacidade contributiva verifica-se através do seu rendimento tributável⁸, sendo este o rendimento do trabalho, do património, de capital, entre outros.

Vejamos o apontado por Martins (2008): no IRS (Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares) a capacidade contributiva encontra-se presente nas categorias identificativas do rendimento⁹, na participação ao estado da riqueza gerada pelos particulares. No IRC (Imposto sobre Rendimento pessoas Coletivas), o lucro resultante da atividade exercida é o demonstrativo da capacidade contributiva do negócio. Nos impostos sobre o consumo, o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), o facto revelador da capacidade contributiva prende-se na capacidade de cada em consumir

imposto incida sobre a riqueza do contribuinte, mas apenas em fazer com que o imposto incida sobre a riqueza do contribuinte de um modo tal que contemple as suas necessidades pessoais e familiares».

⁸ Segundo Vasques (2008) o rendimento tributável deve ser líquido, ou seja ao rendimento deduz-se os custos, utilizando o mesmo exemplo do autor, aos rendimentos empresariais deduz-se os salários, juros, contratação de serviços a terceiros – sentido objetivo – e subtrair-se as despesas elementares, tais como de saúde, educação - sentido subjetivo. Teixeira dos Santos (2009:113), na nota de rodapé 353, reforça que

[o] TC entende que a progressividade deve ser atingida através de taxas progressivas e não mediante deduções específicas, bem como o princípio do rendimento líquido, decorrente do princípio da capacidade contributiva, não é posto em causa quando não se veda a possibilidade de dedução de encargos necessários à obtenção dos rendimentos do sujeito passivo objecto de tributação, Acs. n.º 173/05, 178/05 e 212/05

⁹ Mencionados nos artigos 2º a 12º do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares)

bens e/ou serviços, aqui indiferente à condição social do contribuinte. Análogo verificador de capacidade do IVA, são os impostos sobre sucessões e doações, IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis), IMT (Imposto Municipal sobre Transmissões onerosas de imóveis), Imposto de selo, entre outros, em que a capacidade contributiva é revelada se for praticado algum dos atos constantes de cada um destes impostos.

Ainda parafraseando Martins (2006)

[q]ualquer dos actos ou negócios jurídicos tipificados nas leis criadoras de cada um daqueles impostos, tem a natureza específica de *facto tributário*, sendo, sobre eles, como realidades tipificadas e como tais identificadas, como factos jurídicos, que incide o imposto a que respeitam. E o *valor económico* que, na origem da norma, determinou o objecto e medida da capacidade contributiva subjacente, não tem, por si, a qualidade e natureza do *pressuposto constitucional* da legalidade e medida da norma que consideram e definem tais actos como factos tributários.

O imposto incide sobre o rendimento real e não sobre o presumido, esta é uma exigência da capacidade contributiva. Vasques (2004), refere que

[n]a sociedade em que vivemos é o rendimento de uma pessoa que exprime de melhor modo a sua força económica e a capacidade que tem para pagar o imposto, medindo-se a fortuna e a miséria do contribuinte mais facilmente pelo que ele ganha do que pelo que ele consome ou possui [sublinhado nosso]. A primeira exigência do princípio da capacidade contributiva está no fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o centro do sistema fiscal»

Em Portugal, é consagrado no n.º 1, artigo 4.º da LGT (Lei Geral Tributária)¹⁰, conforme menciona Catarino (2008:390) «de forma excessivamente breve» que os impostos incidem na capacidade contributiva, competindo ao contribuinte declarar à AT (Administração Tributária e aduaneira), os seus rendimentos, sendo estes considerados pela AT como válidos e tornando-os, assim, a incidência reveladora da capacidade contributiva de cada um. Leite de Campos (2012:93) reforça que além do rendimento e da utilização deste a capacidade contributiva também assenta sobre o património, e que «ninguém pagará impostos em virtude da sua religião, raça, instrução, etc., mas em atenção à sua capacidade económica [sublinhado nosso]».

¹⁰ **Artigo 4.º da LGT - Pressupostos dos tributos** «1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. (...)»

Numa abordagem um pouco política mas verídica, com a qual eu concordo, Campos (2011), afirma que o contribuinte ao pagar impostos, fá-lo como dever, como já exposto no ponto anterior, mas com a finalidade de obtenção de bens e serviços em troca, sendo que a capacidade contributiva depende desses bens e serviços recebidos por parte do estado. Ou seja, se os impostos pagos tiverem um retorno vantajoso e benéfico para todos então a capacidade contributiva é elevada, agora se houver uma má gestão das receitas provenientes dos impostos obrigando o cidadão a realizar despesas privadas em excesso para verem satisfeitos os seus direitos fundamentais então há que se ponderar se os montantes pagos de impostos não serão excessivos, pois isso atinge a capacidade contributiva de cada um.

A capacidade contributiva é por assim dizer um vetor demonstrativo da potencialidade que o contribuinte tem para contribuir para os gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades coletivas tal como definido por Catarino (2008)¹¹, atenuando essa capacidade do sujeito passivo em situações de doença e de velhice como releva Leite de Campos (2012).

Havia a ideia de que os indivíduos deveriam contribuir na medida dos benefícios que recebiam do estado, agora, o entendimento é de que os indivíduos devem contribuir não por sua vontade, mas por imposição do estado, que sendo gestor do interesse público, os sujeita.

É nesta ideia que se considera ainda atual a mensagem deixada por Hayek¹² quando afirmou que «quando os homens pedem mais intervenção do Estado estão (...) a alienar partes importantes da sua liberdade individual» (Hayek, 1944 *apud* Coutinho, 2012)¹³

Em suma, como melhor salienta Catarino (2008:380) «A capacidade contributiva é um elemento directamente dedutível das ideias de justiça e de igualdade» e acrescenta «(...), se todos são iguais perante a lei, todos devem então ser por ela tributados.»

Sustentado por vários autores, o princípio da capacidade contributiva é um dos desdobramentos do princípio da igualdade. Igualdade esta, tida como pressuposto para a

¹¹«A capacidade contributiva é a força económica do contribuinte» (Francesco Moschetti *apud* Catarino, 2008) .

¹² Prémio nobel da economia de 1974

¹³ Hayek, Friedrich (1944) *O caminho para a servidão*. Reino Unido: Routledge Press.

construção de uma sociedade justa. Será a capacidade contributiva o critério para a distinção entre contribuintes, e este critério é adequado para a realização de tal objetivo? Catarino (2008) sustenta que o «pressuposto da tributação será a riqueza», Vasques (2008) acrescenta, que é a riqueza «objetiva» manifestada pelo contribuinte, e não existindo interesse nas suas qualidades ou estatuto social, que sobre ela pagará quem a tem, mas sempre, continuando a linha de pensamento de Catarino (2008), segundo o «pressuposto ou princípio da igualdade», deixando «intocada a riqueza necessária ao mínimo de subsistência», corroborado por Vasques (2008) que atesta que o mínimo necessário ao contribuinte para ter uma vida digna está isento de imposto, pois se ao cidadão não restar rendimento que revele a capacidade de pagar imposto então é presumível que todo o seu rendimento esteja vinculado a necessidades primárias.

Sanches (2010:33) salienta ainda que

[t]ributar de acordo com o princípio da capacidade contributiva significa, numa relação historicamente unívoca, tributar de acordo com o índice mais agudo da capacidade contributiva de cada cidadão/contribuinte: o rendimento. Chegámos a esta conclusão do fim do século XIX e, apesar de ter sofrido um largo número de contestações, ela continua válida – em especial, quando em períodos de crise como o actual é necessário aumentar o nível de pressão tributária.

Posto isto, importa relacionar a capacidade contributiva com a progressividade. Segundo Leite de Campos (2012) «como consequência do princípio da capacidade contributiva encontra-se a progressividade dos impostos sobre o rendimento (artigo 103º da CRP)». E a este respeito Campos (2011) salienta que na UE (União Europeia), paga imposto quem tem mais rendimento - não sendo um preceito geral - ou seja, as taxas dos impostos são progressivas. Catarino (2008), alude que os impostos progressivos são uma forma de firmar o conceito de capacidade contributiva contribuindo para uma melhor redistribuição do rendimento e da riqueza, e reforça a ideia fazendo referência a (Ernesto Valcárcel *apud* Catarino,2008)¹⁴,

[a]o afirmar que a progressividade do sistema tributário não é mais do que uma exigência iniludível do princípio da igualdade, para logo rematar que capacidade contributiva, progressividade e igualdade possuem um lugar próprio, complementar, no sistema tributário. A primeira, por ser um pressuposto legitimador do tributo, ao passo que a segunda redundaria numa técnica mas já não

¹⁴ Ernesto Lejeune Valcárcel, Aproximación

num princípio, através da qual se postula a igualdade como instrumento e fim do sistema tributário.

Salienta Vasques (2004) que só através de um imposto proporcional – aplicando a mesma taxa a rendimentos distintos - é possível, que o sujeito com maior poder económico pague mais imposto e o sujeito com menos capacidade financeira pague um imposto mais baixo.

Nesta linha de pensamento Guimarães (2012), aponta que no sistema nacional são aplicadas taxas proporcionais e progressivas, sendo que estas últimas são as aplicadas aos rendimentos pessoais, surgindo a dúvida de qual deve ser aplicada para que se satisfaça o princípio da igualdade, uma vez que este princípio é relevante em «concessões de isenções», embora estas sejam reclamadas por quebra do princípio pois são benefício apenas para parte dos cidadãos por terem particularidades que excluem determinado contribuinte de determinada isenção.

Catarino (2008) firma uma linha na qual a capacidade contributiva reclama um sistema baseado na progressividade porque esta visa igualar o sacrifício dos contribuintes de forma a obter equidade, sendo que na sua opinião o que acontece é que iguala no imposto mas não iguala socialmente, ideia partilhada também por Vasques (2004), pois não existe uma regra que indique qual seja a taxa progressiva socialmente mais justa, o motivo pelo qual tal acontece, verifica-se, e seguindo a linha de pensamento de Vasques (2008) corroborado por Catarino (2008:638), tratam-se

[r]azões de ordem política e social, não científicas devidamente comprovadas, que determinaram a adopção de progressividade de taxas. Os sistemas políticos e os mecanismos de acesso ao poder pelas elites vocacionadas para o combate político fomentaram a oferta de esquemas públicos do agrado das massas, concretizados na adopção de políticas públicas que muitos erradamente supõem serem pagas pelos outros.

No entanto, exposto por Guimarães (2012:67), há quem discorde da tributação progressiva por considerar tratar-se de uma

[a]mputação desnecessária e nociva do rendimento e desincentivadora do progresso económico e profissional. Desde logo, porque aqueles que mais ganham são – em regra – os que têm mais valor profissional, ou, pelo menos, uma maior procura de mercado. A amputação do rendimento é uma forma de desincentivar o trabalho e consequentemente uma forma de prejudicar aqueles que dele poderiam beneficiar.

É evidente que são estas as razões que exigem o uso da capacidade contributiva como critério de igualdade, sendo só desta forma possível identificar a força e a fragilidade económica do contribuinte de forma a redistribuir a riqueza pela via fiscal.

O estado enfatiza Vasques (2004), antes de realizar a despesa pública e de forma a promover igualdade entre cidadãos deverá redistribuir a riqueza entre os contribuintes, para tal recorre à progressividade. A capacidade contributiva, conforme já referido exige que o imposto só atinja o contribuinte a partir do ponto em que o seu rendimento cubra o essencial à sua subsistência e à da sua família¹⁵, mas na verdade quando o legislador a alia à progressividade esta atinge o seu limite pois por vezes tende a esgotar as forças económicas do contribuinte.

É precisamente neste contexto de legitimação das desigualdades que se julga pertinente parafrasear Sanches (2010), segundo o qual considera John Rawls como tendo tido uma implicação no papel redistributivo do sistema fiscal, quando este afirma que

[a]s desigualdades na distribuição do rendimento devem servir apenas para fomentar decisões onde elas são mais necessárias de um ponto de vista social, para cobrir os custos da aquisição de aptidões e capacidades, para encorajar a assunção de determinadas responsabilidades com vantagens gerais de eficiência que beneficiem, também, os menos favorecidos. (Rawls, 2003 *apud* Sanches, 2010)¹⁶

Segundo o mesmo autor, na prática, a desigualdade tem como consequência o limite para a progressividade, existindo atualmente consenso na ideia de que o imposto de rendimento não pode, «mesmo numa situação de emergência financeira como a que vivemos hoje em dia, ultrapassar os 50% do rendimento efectivamente recebido pelo contribuinte.»

Em suma e citando Vasques (2008:296) «a capacidade contributiva-progressividade constituirá a base dos sistemas fiscais», contraposto parcialmente por Nabais (2012:689) nas suas conclusões ao afirmar que «a capacidade contributiva não constitui qualquer suporte da progressividade do sistema fiscal ou dos impostos, indicando-nos antes a opção por impostos proporcionais».

¹⁵ Vasques (2004) esclarece que parcelas como a da saúde, educação ou habitação, são parcelas consideradas «despesas “inevitáveis”», conforme salienta o Tribunal Constitucional Alemão, ou seja são necessidades elementares do contribuinte ou da sua família que não podem ser consideradas rendimento disponível para pagamento de imposto.

¹⁶ John Rawls (2003) *Justice as Fairness: A Restatement*. Harvard.

1.2 Igualdade Fiscal: contribuinte cumpridor vs não cumpridor

Embora existam outros princípios que representam os direitos e as garantias do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva é importante pois é com base nele que é determinada a capacidade de cada um deixando assim ao legislador a tarefa de determinação do critério para a realização de escolhas, ou seja, escolher sobre que fato ou pessoa a tributação recairá sem discriminação. A este propósito, Nabais (2012:436) refere que o legislador deverá «... tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual...»

Se todos somos iguais perante a lei, então como é que a tributação pode recair somente sobre parte da sociedade sem que valores superiores: como a igualdade e a justiça, sejam feridos? Apenas quando este critério de distinção for válido é que os nossos direitos serão respeitados.

E na sequência do pensamento anterior de Nabais (2012:436), sobre as tarefas do legislador, a lei

[o]briga-o positivamente a fazer discriminações ou a adoptar tratamentos desiguais a fim de criar, seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de *chances*, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos

E este, ao criar ou disciplinar os impostos deverá pautar-se pelo princípio da capacidade contributiva, tendo como critério base o princípio da igualdade.

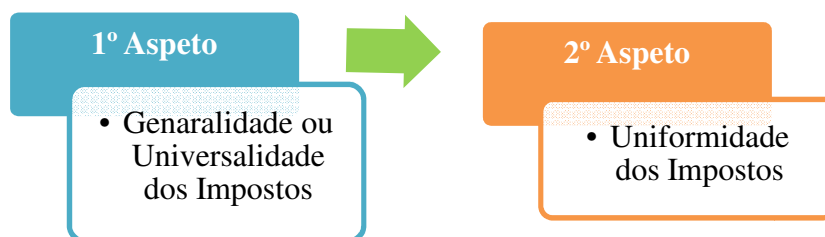
O princípio da igualdade tem consagração no artigo 13º CRP¹⁷, para que na criação de impostos não estejam assentes critérios subjetivos, tendo na sua formulação um aspeto positivo e outro negativo, respetivamente, nºs 1 e 2 do referido artigo, conforme destacado por Guimarães (2012:67), assumindo dois sentidos um jurídico e um económico, sendo que este último firma uma obrigação: a de «contribuir em igual medida para os encargos públicos e que se relaciona com a capacidade contributiva».

Existindo o dever de pagar impostos, independentemente, das diferenças enunciadas no nº 2 do referido artigo e excetuando, a «situação económica» conforme refere Nabais

¹⁷ **Artigo 13.º (Princípio da igualdade):** 1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei; 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

(2012), que se trata do critério seletivo na CRP na diferenciação em matéria de impostos é neste contexto que Nabais (2012) adianta que o princípio da igualdade fiscal adquire dois aspetos distintos, conforme se verifica na Figura 2.2 Aspetos do princípio da igualdade tributária

Figura 2.2 Aspetos do princípio da igualdade tributária



Fonte: Adaptado de Casalta Nabais (2012:438)

O primeiro aspeto consubstancia-se, na medida em que todos os cidadãos têm o dever de pagar imposto sem que exista qualquer distinção entre cidadãos, entre classes, ninguém é afastado desse dever por isso é *Universal*. O segundo aspeto, e uma vez que todos os cidadãos estão sujeitos ao pagamento de imposto, uma vez que este, conforme enfatiza Nabais (2012:440), incide «sobre todos os pertences à categoria dos detentores da capacidade contributiva», logo todos estão sujeitos ao seu pagamento tendo por base o mesmo critério, mais uma vez conforme Nabais (2012:441) «critério idêntico para todos os destinatários do dever de pagar impostos», e esse critério conforme alude vasta doutrina, deve ser o da capacidade contributiva. Como tal e citando Nabais (2012:442)

[p]rincípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade.

Em suma, o princípio da igualdade fiscal está intrinsecamente ligado ao da capacidade contributiva - pois este trata-se do critério de comparação com o qual se mede a igualdade de tributação - propende a uma tributação do cidadão conforme a sua capacidade contributiva, sendo que os cidadãos excluídos da sua incidência por não obterem a capacidade de pagar imposto pagarão imposto diferente - igualdade vertical, enquanto os primeiros pagarão o mesmo - igualdade horizontal, conforme define Nabais (2012). Catarino (2008:379) discorre ainda que «É da igualdade que parte a capacidade contributiva, já que esta deve ser vista como um desdobramento daquela...».

2. O Estado: Tarefas Fundamentais (funções do estado enquanto cobrador de impostos)

Nabais (2012:191) releva que «o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal» o que consequentemente o traduz num «estado financeiro - um estado cujas necessidades materiais são cobertas através de meios de pagamento, ou seja, de dinheiro que ele obtém, administra e aplica»¹⁸. No entanto, há tarefas do estado que «embora satisfaçam necessidades individuais (...) não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos.»

Porém o estado, para que seja efetivamente democrático e de direito, necessita de uma constituição, de uma lei de poder que consagre as suas limitações, tendo em vista coibir o arbítrio, e é desta forma que nos deparamos, conforme dito por Nabais (2012:200) com «tarefas estaduais que não-de ser financeiramente suportadas por impostos», embora, Nabais (2012:212), saliente que na CRP não diz «expressamente que o suporte financeiro dominante do estado seja constituído pela figura de impostos», no entanto a falta de tal referência «em nada impede a natureza fiscal do Estado Português, pois que diversos índices, alguns muito claros, jogam no sentido da “estadualidade fiscal”» Nabais (2012:216) conclui assim que se trata de um

[m]ínimo de subsistência estadual e não de um mínimo de subsistência de um dado estado constitucional, pois que o princípio do estado fiscal apenas requer que o estado não se afunde por incapacidade financeira[sublinhado nosso], e já não que ele satisfaça aquelas necessidades que uma dada constituição lhe impõe muito para além das funções básicas e imprescindíveis da “estadualidade”

Nesses termos de acordo com o pensamento do legislador constituinte os fins do estado estão plasmados no artigo 9º da CRP¹⁹, sendo tarefa fundamental deste garantir os

¹⁸ Ainda referido por Nabais (2012:193) há Estados que «dispensam os respectivos cidadãos» de contribuir com «os seus rendimentos e património» «em virtude do grande montante de receitas proveniente, por exemplo, da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como o Mónaco ou Macau).

¹⁹ **Tarefas fundamentais do Estado, conforme o referido artigo** - «São tarefas fundamentais do Estado: a) Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam; b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático; c) Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais; d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e

direitos e liberdades fundamentais, promovendo o bem-estar e a qualidade de vida do povo, a efetivação dos direitos sociais, culturais e ambientais, assegurar o ensino tendo em conta o desenvolvimento individual com perfeita integração social designadamente, tendo em atenção a preparação cultural e profissional que o mesmo leva a cabo, com a gratuidade enquanto ensino básico (conforme os artigos 74º a 77º da CRP).

As incumbências prioritárias do estado, num âmbito económico e social estão previstas no artigo 81º da CRP, e tendo todos os cidadãos a mesma dignidade social e igualdade perante a lei, independentemente da sua condição social ou situação económica (conforme artigo 13º da CRP, já supracitado), as tarefas impostas ao estado, têm que ser realizadas de igual forma para todos, tendo apenas em atenção que o princípio da igualdade apenas impõe como consequência necessária o tratamento igual conforme essa igualdade e diferente na medida dessa diferença.

Salienta Rodrigues (2008:11) que

[d]este princípio de tratamento de todos os cidadãos de acordo com a medida da diferença social, é imposição constituinte ao estado exigir a cada um dos cidadãos residentes que na medida da sua capacidade contributiva paguem os impostos criados legalmente, isto é, que disponibilizem à sociedade o seu contributo para a execução das tarefas sociais necessárias à vivência em sociedade segundo o princípio da solidariedade social que um estado humanista²⁰ tem que ter como base estruturante.

É também imposto ao estado pelo legislador a execução e manutenção de políticas de emprego, nomeadamente, assistência social quando o cidadão é colocado numa situação involuntária de desemprego (conforme artigos 58º e 59º da CRP), assim como também é tarefa estatal a organização de um sistema de segurança social para proteção na doença, invalidez, viuvez, velhice, e outras situações que criem dificuldades ao examinado “mínimo de subsistência” (conforme artigo 63º da CRP), assim como também é sua

sociais; e) Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território; f) Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa; g) Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira; h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.»

²⁰ Verifica-se logo no artigo 1º da CRP que a nossa constituição é de cariz fundamentalmente humanista ao impor que a República Portuguesa se baseie na dignidade da pessoa humana, cujo objetivo é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

tarefa, o desenvolvimento de políticas habitacionais nomeadamente, a criação de habitação social para os mais carenciados (conforme artigo 65º da CRP).

Efetivamente e na mesma senda de pensamento de Nabais (2012), também os tribunais já se pronunciaram em vasta jurisprudência, referindo que

[o] dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional, considerando a importância que assume num Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade. O que implica levar a cabo tarefas fundamentais para o que é essencial a criação e a cobrança de impostos no respeito pelos princípios da igualdade tributária, da generalidade e da uniformidade, na base do critério da capacidade contributiva.

Ou seja, como sensatamente refere Marques (2011) ao justificar o custo dos impostos - aquela verba que os cidadãos deixam de ter para o pagamento dos impostos – como o meio de alcançarmos direito a benefícios, nomeadamente escolas, saúde entre outras atividades que o estado assegura.

Continuando na linha de pensamento de Nabais (2012:185) o estado para cumprir as suas tarefas, implícitas na CRP, tem de

[s]ocorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social.

Desta forma, conforme citado por Catarino (2009:177): «Sem receitas não há Estado...»²¹. O imposto tem um papel fulcral na cobertura das despesas²² de fins públicos e estas são indispensáveis pois o estado sempre teve um papel muito ubíquo e intervencionista na vida dos cidadãos por todos os fundamentos que já aferimos,

²¹ Citação de António Carlos Santos (Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no XIII Governo Constitucional, em entrevista a órgão de comunicação social.

²² A Teoria do Tributo segundo Catarino (2009) é constituída por receitas e despesas, sendo a primeira a obrigação de pagar imposto tendo a lei por base (conceitos jurídicos) e a segunda também um conjunto de conceito jurídicos que dão permissão ao Estado de realizar despesas à custa dos cidadãos.

nomeadamente a associação entre capacidade contributiva e progressividade, conforme refere Vasques (2008:292) é constituída ao abrigo de duas ideias chave, sendo que uma delas

[a] primeira e mais elementar é a ideia de que constitui obrigação do estado intervir sobre a distribuição de riqueza resultante do jogo económico, reequilibrando-se em benefícios dos mais desfavorecidos

alterando conforme diz Catarino (2009:185) somente os, «métodos da medida dessa intervenção» e é exatamente na averiguação de tal indispensabilidade que se justifica a sua legitimidade.

Vários autores e consolidado por Catarino (2009:196) o estado tem uma dupla função

[e]le é, a um só tempo, sujeito e autoridade, pelo que esta se manifesta em momento anterior, na formulação da lei tributária criadora e reguladora do imposto, mas também no momento em que a relação se inicia e enquanto perdura, na aplicação da lei ao caso concreto e, ainda, quando a relação tem um desenvolvimento atípico, na tomada de medidas de acção coerciva, na execução forçada e na penalização.

Em sentido semelhante Teixeira dos Santos (2009:126) refere essa dualidade como tratando-se da «satisfação das necessidades financeiras do estado, em sentido amplo, e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

Corroborado, também por Martins (2006) ao asseverar que o dever do contribuinte está alicerçado ao fato do imposto estar destinado ao financiamento das funções estatais, tratando-se de uma obrigação tributária que pressupõe a existência de um prévio dever de contribuir mais concretamente o fato do dever de contribuir ter na sua génese legitimidade e sustento dos gastos públicos enquanto manifestação das funções do estado, a tal dupla faceta: arrecadação de receita mediante impostos para financiamento das funções estatais e a redistribuição da riqueza.

Embora num contexto distinto, mas que se aplica neste encadeamento, o autor Teixeira dos Santos (2009) narra a verificação da existência de um

[s]ujeito de natureza pública, com competências, poderes e direitos dirigidos ao desempenho de actividade tributária e um sujeito privado que está adstrito a um conjunto de deveres e obrigações, de colaboração, de informação e de pagamento

da prestação tributária e que acaba também por ser destinatário e/ ou beneficiário das prestações tributárias prestadas ao Estado.

Da leitura de Martins (2006) facilmente se infere que o estado para cumprimento das suas tarefas tem que arranjar formas para exigir aos cidadãos o mais comum – a cobrança de impostos – de forma que não se trata de um objetivo mas sim de um meio para atingir os fins do estado, conforme já exposto no ponto 1 desta dissertação. Em suma o estado não pode “dar” – prestações sociais – sem antes “receber” – a cobrança de impostos. Daqui é fácil depreender que o estado é bastante interventivo, pois não pode confiar na autorresponsabilidade do cidadão na satisfação das suas necessidades, concretizando assim o dever de pagamento de impostos como dever fundamental, com consequências tais como ser apenas o cidadão fiscalmente capaz – aquele que contribui na medida da sua capacidade contributiva – embora a lei refira que todos sem exceção têm o dever de pagar impostos.

Corroborado por Nabais (2012:186) que refere o dever de contribuir consoante a capacidade contributiva

[p]ara as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros de comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.

Efetivamente na realidade atual contempla-se a verificação de mudanças no papel da AT, esta tem vindo a delegar/exigir em larga escala a participação dos contribuintes na prática de procedimentos da lei fiscal, atribuindo-lhes deveres fiscais de colaboração de lealdade e informação para com a AT.

Mas é claro, tal como afirma Nabais (2012) que

[o]s actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. Por isso, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é

suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base de um tal estado. (...) Na verdade, apenas perante um estado fiscal, cujo preço seja aceitável, podemos conceber os impostos como um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar.

Esta ideia é consolidada por Teixeira dos Santos (2009) que salienta o dever do pagamento de impostos como tratando-se de um dever universal legitimado por ser o “preço” ou o reconhecimento do modelo de sociedade que temos baseado no pilar fundamental da preservação de realização de pessoa humana que carece de ser custeado, «é um dever de cidadania fiscal» e acrescenta que esse dever de contribuir tem por base como, já verificado:

- a capacidade contributiva por razões de dignidade humana – artigo 1º da CRP e por razões;
- de justiça social de distribuição de riqueza – artigo 103º, nº 1 e 81º, al. b) da CRP

que reforça a ideia de que são precisamente aqueles que contribuem com menores ou nulas somas de dinheiro, que são os beneficiários das prestações sociais.

Em suma e face ao evidenciado, as tarefas fundamentais do estado, refletem-se no sistema fiscal materializadas nas contribuições, definidas conjuntamente como apoios dos gastos públicos afetos à prossecução das funções do estado e como redistribuição de riqueza que deve operar mediante os impostos, como melhor salienta Teixeira dos Santos (2009:124)

[q]uando alguém consegue que a sua prestação tributária não seja liquidada, entregue ou paga, ou obtém indevidamente algum benefício fiscal, reembolso ou outra vantagem patrimonial susceptível de causar diminuição das receitas tributárias está não só a diminuir a importância que a Administração fiscal consegue obter mediante a cobrança de impostos, ou seja, a lesar o conteúdo da sua contribuição, bem como a impedir que tenha lugar a redistribuição de riqueza que deve operar mediante os impostos. Em suma, o objecto de protecção do crime de fraude fiscal é o sistema fiscal concretizado na contribuição no sentido enunciado. É certo que as próprias prestações sociais em alguma medida são postas em causa, e a própria ordem económica-social acaba, portanto, por ser lesada (...)

É desta forma que nos aproximamos mais do tema principal desta dissertação pelo que avançamos para o capítulo seguinte, entrando assim, no ponto fulcral desta dissertação o Abuso de Confiança Fiscal.

III. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DO ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

1. Abuso de Confiança Fiscal

1.1 Breve evolução legislativa, em Portugal, do Abuso de Confiança Fiscal

Conforme enfatizam Magalhães e Menezes e Fontes (2005) foi através da lei nº 89/89, de 11 de Setembro que a AR (Assembleia da República) deu autorização para que o governo legislasse a respeito das infrações fiscais. Foi assim criado o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), através do Decreto-Lei (DL) nº 20-A/90, de 15 de janeiro. O abuso de confiança fiscal teve assim a sua origem no artigo 24º do RJIFNA²³, tal como referido por Ferreira dos Reis (2008) com o intuito de punir o não pagamento (pontual) de impostos devidos por substituição tributária, posteriormente prolongou-se ao não pagamento de contribuições da segurança social também por substituição (artigo 27ºB do RJIFNA).

Em 1993 foi parcialmente alterado pelo DL nº 394/93, de 24 de Novembro²⁴. Em 2001, é totalmente revogado, e aprovado o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), diploma que unificou os anteriores regimes jurídicos das infrações fiscais, aduaneiras e

²³ Redação inicial: “1 – Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa até 1000 dias. 2 – Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. 3 – É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. 4 – Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 50 000\$, a pena será a de multa até 180 dias, e se for superior a 1 000 000\$, a pena não será inferior a 700 dias de multa. 5 – Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. 6 – Se a obrigação da entrega da prestação for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.”

²⁴ Veio alterar os nºs 1, 4, 5 e 6 da redação original: “1 – Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido. (...) 4 – Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 250 000\$, o agente será punido com multa até 120 dias. 5 – Se nos casos previstos nos números anteriores a entrega não efectuada for superior a 5 000 000\$, o crime será punido com prisão de um até cinco anos. 6 – Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação” (o nº 6 nesta redação, corresponde ao anterior nº 5).

não aduaneiras (respetivamente RJIFA E RJIFNA). Com a aprovação do RGIT, através da Lei nº 15/2001, de 05 de junho passou o crime de abuso de confiança fiscal a constar no artigo 105º²⁵ e o abuso de confiança contra a segurança social no artigo 107º, da referida lei (RGIT). O crime de abuso de confiança fiscal é modificado e alterado continuamente pela Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro²⁶, pela Lei nº 53º-A/2006, de 29 de Dezembro²⁷ e, finalmente, pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro²⁸, que entrou em vigor em 01/01/2009.

No dizer de Ferreira dos Reis (2008) entre ambos: RJIFNA e RGIT não há coincidência total, a diferença só é notada com a redação dada ao nº 4 do artigo 105º do RGIT pelo artigo 96º da lei nº 53º A/2006, de 29 de Dezembro, diferença essa que abordaremos no ponto seguinte.

Magalhães e Menezes e Fontes (2005) salientam que

[o] crime de abuso de confiança fiscal apresenta uma 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

²⁵ O normativo original - quando o “Abuso de Confiança Fiscal” passou a constar no RGIT - através do artigo 105.º, estabelecia: “1 – *Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.* 2 – *Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.* 3 – *É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.* 4 – *Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.* 5 – *Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.* 6 – *Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder (euro) 1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.* 7 – *Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*”

²⁶ O nº 6 foi modificado, passando a ter a seguinte redação: “6 – *Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder € 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.*”

²⁷ Entrou em vigor a 1 de janeiro de 2007 e veio alterar o nº 4, passando a ter a redação seguinte: “4 – *Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se: a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.*”

²⁸ Esta última alteração legislativa, revogou o nº 6 e reformulou o nº 1: “1 – *Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.*”

Para que melhor se entendam as constantes alterações de que o abuso de confiança fiscal foi alvo, segue a evolução legislativa do Abuso de Confiança Fiscal em Portugal, na Figura 3.1, e nos **Apêndices 1**: Análise do Abuso de Confiança Fiscal desde o artigo 24º do RJIFNA e do **Apêndice 2**: Atual redação do artigo 105º RGIT, em esquema.

Figura 3.1 Evolução legislativa do Abuso de Confiança Fiscal em Portugal



Este crime desde que nasceu já sofreu diversas modificações de forma que já foi cognominado por vários autores de «crime irrequieto» devido a essas «metamorfoses».

1.2 Análise do artigo 105º do RGIT

Ferreira dos Reis (2008) desenhou a história sócio económica que nos levou há instituição deste crime, história, esta que não posso deixar de abordar pois se em 2008 já se falava deste assunto em 2012 mantem-se e de forma agravada sendo apelidado de “crise”.

O mesmo autor avança que tudo teve o seu início com a entrada de Portugal na CEE (Comunidade Económica Europeia) ²⁹, onde se iniciou uma concentração capitalista tendo gerado inúmeras empresas a funcionar com gastos superiores aos ganhos, estimulando o consumo da classe trabalhadora e gerando assim, um mega endividamento e perdas das suas poupanças quebrando desta forma a sua capacidade de

²⁹ Sigla inicial, atualmente é UE (União Europeia)

consumo. Como o estado vive da capacidade contributiva de cada um, como já vimos na primeira parte desta dissertação, desde então vem perdendo poder económico. As empresas foram resistindo através do não pagamento de impostos gerando uma perseguição por parte do estado uma vez que este já não tinha onde ir buscar o que necessitava.

Surge então o abuso de confiança fiscal que tal como o nome indica, é a violação de uma relação de confiança, como referem Magalhães e Menezes e Fontes (2005), porém, sobre a relação de confiança, como melhor salienta Marques (2011:38) «a ordem tributária pressupõe uma relação *fiduciária* entre o Estado Social Fiscal de Direito e os contribuintes, implicando a existência de um complexo de direitos e deveres por parte de ambos (...)». Já na opinião de Ferreira e Reis (2008) o «"abuso de confiança", não compreende nenhuma relação de confiança», acrescentando ainda que « (...) onde há imposição não há relação de confiança, há relação de domínio "versus" sujeição». Rematando que «a expressão "abuso de confiança" não passa de paralogismo para iludir ou enganar, com o intuito de legitimar a punição».

Concordando ou não com a opinião do autor citado o crime existe e é cada vez mais recorrente dada a «emergência financeira», como lhe chamou Sanches (2010), que atravessamos, pelo que passamos à sua análise.

Antes do abuso de confiança fiscal chegar ao artigo 105º do RGIT na forma como o conhecemos, passou por profundas reformas, tal como já referimos no ponto anterior, desta forma parece-nos pertinente falar das principais modificações, aquelas que originaram maior discussão, sendo que a Lei nº 15/2001, de 5 de junho foi aquela que conforme referem Andrade e Aires de Sousa (2007:53) «alterou de forma radical a configuração típica do crime de *Abuso de confiança fiscal* até então vigente, nos termos do artigo 24º» do RJIFNA.

O artigo 24º do RJIFNA tinha como principal elemento, como expõe Ferreira dos Reis (2008) a «(...) (impossível) apropriação de uma quantia de imposto por parte do devedor substituto, mas o procedimento penal só se desencadeava após o decurso de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento», ou seja se a dívida fosse paga nesse prazo o sistema penal não reagia. No artigo 105º do RGIT, na primeira versão o principal elemento não era a «(impossível apropriação) » mas sim «o não pagamento do

imposto, até ao 90º dia a contar do termo do prazo para o seu pagamento, por parte do devedor substituto». Até este último dia trata-se somente de uma contraordenação nos termos do artigo 114º, como vamos verificar no ponto dois deste capítulo.

Numa leitura à segunda redação³⁰ do artigo 24º do RJFNA, conforme refere Ferreira dos Reis (2003), verifica-se a existência de um paralelismo com o CP (Código Penal), no que diz respeito ao crime comum de abuso de confiança presente no artigo 205º³¹. É no elemento tipo, na questão da **apropriação** que este paralelismo se evidencia, pois o artigo 24º do RJFNA no plano subjetivo verifica «a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida». Exigia-se que a não entrega da prestação deduzida fosse acompanhada de apropriação, para o preenchimento do elemento tipo, ou seja o agente teria de fazer sua a prestação deduzida, de a fazer confundir e integrar no seu património conforme o previsto no artigo 205º do CP, isto é, inverter o título de posse ou detenção.

Também corroborado por Magalhães e Menezes e Fontes (2005:49) ao afirmarem trata-se de um crime de apropriação o previsto no artigo 205º do CP, pois

[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.

Segundo os mesmos autores sobre a violação da confiança anteriormente estabelecida no crime de abuso de confiança (tal como o próprio nome indica)

[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 fidúcia estabelecida entre o agente e o proprietário ou entre o agente e a própria coisa.

³⁰ Redação dada pelo DL 394/93 de 24 novembro que veio conferir nova redação a este mesmo artigo, alterando os n.ºs 1, 4, 5 e 6, ver nota de rodapé n.º 24.

³¹ **Artigo 205º do Código Penal - Abuso de confiança** 1 - Quem ilegitimamente se apropriar de coisa móvel que lhe tenha sido entregue por título não translativo da propriedade é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa; 2 - A tentativa é punível; 3 - O procedimento criminal depende de queixa; 4 - Se a coisa referida no n.º 1 for: a) De valor elevado, o agente é punido com pena de prisão até 5 anos ou com pena de multa até 600 dias; b) De valor consideravelmente elevado, o agente é punido com pena de prisão de 1 a 8 anos; 5 - Se o agente tiver recebido a coisa em depósito imposto por lei em razão de ofício, emprego ou profissão, ou na qualidade de tutor, curador ou depositário judicial, é punido com pena de prisão de 1 a 8 anos.

Sobre o elemento subjetivo de ambos os abusos de confiança, Marques (2011:46), na análise que fez ao acórdão de 19 de fevereiro de 2003 – Proc nº 141409 - que relaciona os crimes de abuso de confiança comum e fiscal – cita Augusto Silva Dias. Na aceção deste autor admitindo

[o] caso do gerente duma empresa que se apropria do dinheiro correspondente ao produto IRS retido na fonte, impedindo dessa forma que a empresa, no prazo legal, o entregue ao fisco conforme estava obrigada. *A sua conduta realiza simultaneamente os tipos de abuso de confiança do art. 205.º do CP e de abuso de confiança fiscal do art. 24.º do RJFNA*. Realiza o primeiro tipo porque se apropria de dinheiro pertencente à empresa e que esta dentro de certos limites pode gerir, impedindo-a, desse modo, de o fazer; realiza o segundo tipo porque o fisco se vê privado da soma apropriada que lhe é devida pela empresa (que é o substituto fiscal), nos termos e prazos legais.

[...]

Finalmente, *tanto o abuso de confiança do CP como o abuso de confiança fiscal têm do ponto de vista do elemento subjectivo a mesma configuração.* (...)

Com a entrada em vigor do RGIT o legislador abalou completamente a estrutura do tipo antes verificada pois extinguiu o elemento «*apropriação*», determinando que a conduta incriminada passaria a ser essencialmente **omissiva**. Na opinião de Lumbrales (2003:89) denota-se um vazio ético do tipo, que tem por base razões pragmáticas e de política criminal negligenciando-se razões dogmáticas relacionadas com o bem jurídico tutelado.

O mesmo autor esclarece que a grande alteração no artigo 105º comparativamente ao artigo 24º do RJFNA é que a

[c]onduta incriminada consiste na mera não entrega, à administração tributária, de determinadas quantias pecuniárias devidas nos termos da lei fiscal. Estamos assim perante a incriminação de uma omissão pura, ou seja, perante um tipo incriminador que descreve uma conduta necessariamente omissiva.

A redação dada no artigo 24º do RJFNA difere também do artigo 105º do RGIT conforme salienta Lumbrales (2003), corroborando com Ferreira dos Reis (2008), na

[d]eterminação do momento da prática da infracção (cfr. nº.2 do art. 5.º do RGIT), já que a apropriação podia levar a que, em determinados casos, se considerasse que a infracção se cometia em momento anterior.

Sobre a identificação do bem jurídico e ainda na opinião do mesmo autor, Lumbrales (2003:97) refere que

[a] generalidade dos autores acaba por considerar que o bem jurídico em causa é constituído por dois elementos distintos, ou, pelo menos, por um deles: a tutela do erário público e do interesse do Estado na integral obtenção das receitas tributárias, e/ou, por outro lado a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo para com o credor tributário, entre os quais se contam os que constituem a relação de confiança entre o substituto tributário e aquele credor, designadamente o dever de entrega atempada da prestação tributária.

Segundo Ferreira dos Reis (2008) a omissão é precisamente a «característica central do abuso de confiança fiscal».

Marques (2011), corrobora com os autores anteriores, atribuindo ao agente o dever de atuar em conformidade com as normas, justificando que o RGIT «ao não exigir como elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal a *apropriação* mas a mera *falta de entrega* não deixa dúvidas para que se considere que se trata da *incriminação de uma omissão pura*». Mais especificamente no artigo 105º do RGIT, a *omissão* verifica-se na prestação tributária *deduzida* a que o infrator estava obrigado a *entregar* ou que tendo sido recebida, existia igualmente a obrigação de entrega – não de pagamento – nos termos da lei.

No dizer de Marques (2011:76) «As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários (artigo 5.º, n.º 2, do RGIT)»

Em primeira via, conforme conceptualiza vasta doutrina são três as prestações tributárias cuja omissão de entrega faz incidir sobre o agente a responsabilidade penal:

- Prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar;
- Prestação tributária que foi deduzida por conta daquele (exemplo: retenção na fonte em sede de IRS), bem como a que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar (exemplo: IVA)
- Prestação deduzida que tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

Verificando-se desta forma, que por estas três situações o artigo 105º do RGIT pretende salvaguardar essencialmente situações de substituição tributária.

É precisamente neste contexto de substituição tributária que se julga pertinente parafrasear Ferreira dos Reis (2003:83), que conceitualiza «*devedor substituto*» como sendo

[o] sujeito a quem a lei comina o dever de praticar, em nome do Estado ou outro ente público, actos tributários em nome do credor estatal. (...) a partir do momento em que a pratica os actos tributários, cuja prática o Estado lhe comina, o devedor substituto é que passa a figurar como devedor perante o Estado, e “*ipso facto*”, o devedor directo fica eximido dessa obrigação.

A substituição tributária verifica-se quando por imposição da lei a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte. Na legislação portuguesa está prevista no artigo 20º, nº 1 da LGT, conforme salienta Aires de Sousa (2006:125), acrescentando que o «n.º 2 daquele artigo reconduz a substituição tributária aos casos em que é usada a técnica de retenção na fonte do imposto devido.». Em suma, tal substituição surge sempre que se determine a obrigação do imposto não em relação ao sujeito no qual se verifica o pressuposto de tributação (o contribuinte) mas a um terceiro que ocupará na relação jurídica a posição de sujeito passivo.

O paralelismo com o homónimo comum previsto no artigo 205º do CP, com a nova redação dada ao artigo 105º, nº 1 do RGIT pela lei nº 64-A/2008 de 31 Dez, cessa «ao prescindir da apropriação como elemento do tipo objectivo do ilícito», conforme realça Marques da Silva (2010:227)

[a] norma que tipifica o crime de abuso de confiança fiscal encontra-se numa relação de especialidade com a que tipifica o crime de abuso de confiança comum, sendo a especialidade determinada pelo objecto específico do abuso de confiança fiscal – uma prestação tributária deduzida ou recebida, ainda que de natureza parafiscal -, ao menos quando o agente tenha violado apenas interesses do Estado na sua veste fiscal.

Na sua forma agravada, o abuso de confiança fiscal é punido menos severamente que o abuso de confiança comum, e, se a tentativa de abuso de confiança comum é punível, não o é a tentativa de abuso de confiança fiscal na sua forma simples. Finalmente, como todos os crimes tributários, o crime fiscal de abuso de confiança é um crime público ao contrário do crime de abuso de confiança comum.

Ou conforme sugere Marques (2011:51), o elemento típico *apropriação* do imposto, deixa de figurar passando, tal como na sua versão original, a ser a punição pela falta de entrega dolosa de tributo, não existindo nesta nova versão nenhuma alusão ao elemento subjetivo específico: «*a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial*».

Para nos encontrarmos perante o crime fiscal de abuso de confiança fiscal é necessário que a prestação não entregue tenha sido declarada à AT (Autoridade Tributária), caso contrário não incorrerá na prática deste crime mas sim no crime de fraude fiscal. Sobre este assunto Marques da Silva (2010:232) confirma que

[n]o que respeita à autoria, o crime fiscal de abuso de confiança só pode ser cometido por quem esteja obrigado pela lei fiscal ao cumprimento dos deveres pressupostos pela norma incriminadora (de retenção e entrega de prestações tributárias ou de repercussão legal destas, como no caso do IVA) ou por quem, nos termos do artigo 6.º do RGIT, actue em nome daqueles que estão obrigados ao cumprimento de tais deveres tributários

Igualmente na observação de Marques (2011:39), este esclarece que

[a] lei não almeja a criminalização da *falta de pagamento* em si, para a qual prevê apenas a utilização de mecanismos coercivos em sede de execução fiscal (artigos 148.º e segs. do CPPT) mas apenas o *sancionamento criminal de comportamentos dolosos do contribuinte* que atentem contra a *lealdade e cooperação* que é devida na relação jurídico tributária prejudicando de modo especialmente censurável os contribuintes cumpridores.

O artigo legal em análise está estruturado pela configuração do crime simples no seu nº 1, prevendo-se o crime agravado pelo resultado, isto é, em função do valor do tributo não entregue, no n.º 5 do mesmo artigo.

A punição do abuso de confiança fiscal pode ser desdobrada em dois graus - crime simples e crime agravado - determinados em função do valor da prestação ou equiparada não entregue, conforme defendem Lopes de Sousa e Santos (2010).

Os mesmos autores acrescentam que a introdução do nº 4, que estabelece a inserção da condição de punibilidade: aplicação da pena decorridos mais de 90 dias, sobre o prazo legal a que estava obrigado à entrega do imposto, podendo esse momento de abuso de

confiança fiscal ser situado por força do nº 2 do artigo 5º do RGIT³², veio somar mais divergências doutrinárias e jurisprudenciais, ou seja, a lei nº 53ºA/2006, de 29 de Dezembro, veio modificar, mais uma vez, o quadro normativo, alterando significativamente o nº 4 do artigo 105º do RGIT, como também realçam Andrade e Aires de Sousa (2007). No entanto, os mesmos autores, consolidado também por Lomba e Shearman de Macedo (2007) sobre esta modificação citam a interpretação dada no relatório do OE (Orçamento de Estado) de 2007 em que o legislador esclarece claramente que «se trata de diferentes condutas, com diferentes consequências na gestão do imposto, devem, portanto, ser valoradas criminalmente de forma diferente» pelo que «(...) estabelece uma distinção»

[e]ntre por um lado, os casos em que a falta de entrega da prestação tributária está associada ao incumprimento da obrigação de apresentar a declaração de liquidação ou pagamento do imposto; e, por outro lado, os casos de não entrega do imposto que foi tempestivamente declarado.

Ora, estão em causa, ações diferentes tendo também considerações diferentes, com o objetivo, nas palavras de Andrade e Aires de Sousa (2007:57), de evitar «a “proliferação” de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do MP (Ministério Público) na sequência do pagamento do imposto». Deste modo, a intenção do legislador foi a descriminalização do cidadão que declara a sua obrigação mesmo não a liquidando, mas permitindo à AT a obtenção da receita mesmo que mais tarde e após a notificação para que o cidadão regularize a sua situação tributária.

Ou seja, como muito bem salientam Lomba e Shearman de Macedo (2007)

[o] legislador distingue, com clareza, duas condutas a que associa diferentes consequências jurídico-penais: a ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal, mediante o incumprimento das obrigações declarativas do sujeito passivo, e a revelação desses factos à mesma Administração Fiscal através da respectiva declaração.

A separação de contribuintes teve o intuito de, enquanto a declaração de existência de dívida à AT lhe permite desencadear o procedimento de cobrança coerciva ficando,

³² **Artigo 5.º - Lugar e momento da prática da infracção tributária** (...) 2 - As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários. (...)

assim, garantida a gestão do imposto e o seu pagamento posterior, enquanto a sua ocultação impossibilita o estado de qualquer ação.

Já verificámos anteriormente que o artigo 105º do RGIT pune como crime a falta de entrega da prestação tributária, só existindo crime no caso de existir dolo e terem decorrido mais de 90 dias sobre a data em que deveria ter sido entregue a prestação tributária em falta, e por isso este artigo deve ser conjugado com o artigo 114º do RGIT, pois caso não se verifiquem as condições em cima referidas estamos apenas perante uma contraordenação, punida de acordo com o referido artigo 114º. Assim, como refere Aires de Sousa (2006:138)

[a]penas pode ser autor do crime de Abuso de Confiança fiscal aquele que tem o dever de entregar ao Estado as prestações tributárias que deduziu por força da lei. Deste modo, para a prática deste crime é essencial que o agente tenha a qualidade de substituto fiscal. Trata-se portanto de um crime específico.

A mesma autora salienta também que este crime «consume-se no momento em que chega ao fim o prazo para a entrega ao Estado das prestações tributárias deduzidas pelo substituto fiscal.».

Lomba e Sherman de Macedo (2007) sobre aquela que foi considerada a grande modificação (ou a mais controversa) ao artigo 105º do RGIT, dada pela Lei nº 53ºA/2006, comentam que a principal alteração

[i]ntroduzida na estrutura normativa do crime de abuso de confiança fiscal reside no facto do legislador, a partir de agora, apenas considerar criminalmente responsável o contribuinte que, para além do decurso do prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega de prestação, tiver feito a entrega à administração tributária da declaração de imposto devido, embora falte ao seu pagamento no prazo de 30 dias, após notificação para o efeito.

Como já vimos esta alteração visou separar dois tipos de conduta, a do:

1º contribuinte que cumpre de acordo com a lei as suas obrigações declarativas, comunicando à AT as quantias que recebeu embora se coíba de as entregar ao estado;

2º contribuinte, com «comportamento duplamente relapso» que omite quer a apresentação da declaração a que estava obrigado, quer a entrega das quantias que recebeu por conta das obrigações tributárias de um outro sujeito.

Sendo estas duas situações agora tratadas de forma desigual pelo legislador:

- Na 1ª situação é permitida a «invocação do disposto na actual alínea b) do n.º [sic] do art. 105.º do RGIT no sentido de afastar a responsabilidade penal;»
- Na 2ª situação, «essa invocação encontra-se excluída e os pressupostos da responsabilidade penal do agente estarão, em abstracto, preenchidos.» (ibid.:1)

Os mesmos autores sumarizam ainda a diferença entre o antes da entrada em vigor da lei nº 53º/A de 2006 e o depois, referindo que antes o «RGIT estabelecia uma única condição susceptível de afastar a punição do contribuinte faltoso. Em causa estava apenas o decurso de mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal da entrega da prestação». Enquanto, que após a entrada em vigor da referida lei se passou a «autonomizar a situação em que a “prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a comunicação para o efeito», então «o agente do crime da al. b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT merece um reconhecimento valorativo diverso da sua conduta, em termos de culpa, claro está, que lhe atribui este direito a esperar um alerta (...)», ou seja, a responsabilidade do agente agrava-se caso não entregue a prestação no prazo estipulado e nem a liquide com a notificação que a AT tem que enviar.

Sobre esta alteração Lomba e Sherman de Macedo (2007), concluem que o «tipo de crime de abuso de confiança fiscal tem em vista a protecção do bem jurídico património fiscal» procurando-se

[i]mpedir e prevenir o desvio de créditos tributários, punindo-se o agente que violar a específica relação de confiança pelo facto de não entregar à Administração Fiscal as quantias que recebeu e deduziu. Se, com efeito, a intenção deste tipo de ilícito é não entregar à Administração Fiscal os factos tributários, embora não execute o respectivo pagamento, não pode ser valorada criminalmente da mesma maneira que o agente que omite o cumprimento de toda e qualquer obrigação fiscal, seja de declaração da dívida, seja de pagamento.

Andrade (1992) corrobora com Bucho (2009) enfatizando que «a figura do Abuso de confiança fiscal esteve permanentemente exposta às intempéries das sucessivas reformas, suportando contínuas vicissitudes que atingiam os seus momentos estruturais

e sofrendo, por vias disso, constantes e profundas metamorfoses». E é desta forma que entramos na mais recente alteração, dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE 2009, cujo a modificação se centrou na introdução de um limite ao valor da prestação tributária passando-se a exigir que ela seja de valor superior a 7.500€.

A grande questão gerada por esta alteração, de acordo com Bucho (2009) é se também se aplica ao crime de abuso de confiança contra a segurança social preceituado no artigo 107º do RGIT. De acordo com o mesmo autor, nas instâncias criminais já muito se tem discutido se a alteração ao crime fiscal se reflete ou não igualmente no crime contra a segurança social, sendo já conhecidas soluções jurídicas contraditórias entre si com prejuízo para a «segurança de direito e a paz social» tendo já mesmo sido feita uma recomendação no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, que consiste no dever de «proceder-se à alteração da lei no sentido de harmonizar os dois tipos legais de crime de abuso de confiança previstos no RGIT.»

Bucho (2009) entende que esta alteração divide opiniões. Alguns são do entendimento que esta alteração também era aplicável ao crime de abuso contra a segurança social por força do n.º 1 do artigo 107º cuja redação é

[a]s entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º [sublinhado nosso].

Outros sustentam que o referido limite não tem aplicação em sede de crime de abuso de confiança contra a segurança social.

Com esta nova redação (introdução de um limite) surge ainda outra dúvida: é um elemento conformador da ilicitude penal ou uma condição objetiva de punibilidade?

Aires de Sousa (2006:302) aponta para a primeira opção aludindo a um «limite negativo de incriminação» enquanto para Marques da Silva (2010:155) é indiscutível terem deixado de ser punidas as condutas em que o valor da prestação tributária – o de cada declaração a apresentar à administração tributária, de acordo com o n.º 7 do referido art. 105º - não excede € 7.500.

Bucho (2009:5) ao fazer referência ao artigo 9º, n.º 1 do CC (Código Civil) expõe que

[a] interpretação da lei não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada

Na lógica apresentada o mesmo autor defende que logo que o n.º 1 do artigo 107.º do RGIT não foi modificado, então leva-nos a uma interpretação cujo abuso de confiança contra a segurança social não abrange o novo limite de € 7.500, introduzido no n.º 1 do artigo 105.º, como também já vasta jurisprudência assim tem interpretado.

Na alegação perfilhada por Bucho (2009:8), tudo indica que o legislador não teve intenção de tornar extensível o referido limite ao artigo 107.º, pois

[a] não eliminação expressa da remissão para aquele n.º 6³³, conjugada com a ausência de qualquer alteração legislativa no domínio dos crimes contra a Segurança Social, associada à falta de qualquer referência a essa pretensa aplicação do limiar de punição do abuso de confiança fiscal ao abuso de confiança contra a Segurança Social quer no Relatório do Orçamento do Estado para 2009 (relatório este que, por força do disposto no n.º 2 do artigo 31.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto - Lei de Enquadramento Orçamental - acompanha necessariamente a proposta de lei de Orçamento de Estado), quer na discussão na generalidade da proposta de lei n.º 226/X -Orçamento do Estado (Diários da Assembleia da República I série, n.ºs 16, 17 e 18, de 5, 6 e 7 de Novembro de 2008, respectivamente; no domínio que nos interessa não houve discussão na especialidade por não ter chegado a haver inscrições para os artigos 95.º e 96.º daquela proposta de lei - cfr. Diário da Assembleia da República I série, n.º28, de 27 de Novembro).

Pelo que Bucho (2009:15) conclui que o limite não é aplicado ao crime de abuso de confiança contra a segurança social. Da mesma opinião são Lopes de Sousa e Santos (2010:769), na sua anotação número 7, ao artigo 107.º do RGIT, onde reforçam a alegação, demonstrando o seu entendimento dado que

[a] alteração introduzida no art. 105.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008 de 31/12 só se repercute no art. 107.º, n.º2, pois que a remissão que faz para o n.º 6 do art. 105.º deixa de ter conteúdo, por revogação desse mesmo n.º 6. Mas já no que se refere ao n.º 1 do art. 105.º, a alteração introduzida pela Lei 64-A/2008 de 31/12, deixou intocada a punição, a única parte da norma para que remete o n.º 1 do art. 107.º. E

³³ De salientar que o n.º 6 do artigo 105.º do RGIT foi revogado pela lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro

compreende-se a diferença de regimes, pois que se o abuso de confiança fiscal relativamente à falta de entre [sic] de prestações não superiores a €7500 continua a ser punível como contra-ordenação (n.º 1 do art. 114.º do RGIT), já a falta de entrega de contribuições devidas à segurança social não vem prevista em nenhum diploma legal como contra-ordenação, exactamente por estar prevista como crime no n.º 1 do art. 107.º do mesmo diploma.

Em suma, concordando com Andrade e Aires de Sousa (2007) quando estes definem o abuso de confiança fiscal pela não entrega total ou parcial da prestação tributária ou equiparada, ou seja trata-se de uma apropriação de coisa alheia, sendo punido se cumprir as condições que se verificam em detalhe no **Apêndice 2**: Atual redação do artigo 105º RGIT.

Como nota final e citando Ferreira dos Reis (2003:67) quando este faz referência à violação do artigo 1º do Protocolo nº 4 adicional à Comissão Europeia dos Direitos do Homem aplicável também por força do disposto no artigo 8º, nº 2 da CRP, consagrando assim o princípio da proibição de prisão por dívidas ao privar a liberdade por incumprimento de uma obrigação contratual. A inconstitucionalidade das incriminações por crime de abuso de confiança fiscal tem sido levantada em diversos acórdãos, contudo o TC (Tribunal Constitucional) tem entendido que não se verifica a sua inconstitucionalidade por não estarmos perante uma obrigação contratual mas sim uma obrigação imposta pela própria lei: o dever fundamental de pagar impostos.

Ainda de notar que na opinião de Ferreira dos Reis (2003:254) o abuso de confiança fiscal é um crime político, na medida em que a criminalização da conduta já verificada não é «orientada por critérios subjectivos, mas por critérios objectivos» e com esta incriminação, a lei salvaguarda os interesses do estado, pois é com este dinheiro que o «Estado sustenta a sua organização e prossegue os seus fins (...)» ainda na opinião do mesmo autor este justifica a criação do crime de abuso de confiança fiscal como forma de «coagir aqueles que não podem financiar os desmandos do Estado a submeterem-se aos desejos deste, mesmo que daí resulte mais miséria e pobreza»

Nesta altura este crime é bastante recorrente como se pode comprovar com as muitas notícias que têm saído na imprensa nacional. O jornalista Azenha³⁴ (2012:6) noticiou que «a crise económica e financeira fez disparar, em 2011, a fuga ao pagamento do

³⁴ In Correio da Manhã de 25/03/2012, páginas 6 e 7.

IRS» traduzindo-se na instauração de inúmeros processos de execução fiscal, «na maioria dos casos, mais de seis mil processos instaurados, coloca-se a situação de abuso de confiança fiscal» noticiado mais uma vez 06/07/2012 no Jornal Vida Económica.

1.3 Elementos: Notificação dos contribuintes

A obrigatoriedade de notificar os contribuintes emerge da redação dada ao n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, pela lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, até então não existia esta necessidade. Foi introduzida a alínea b) no referido n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, que explana a punibilidade dos factos dos números anteriores se «a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração **não for paga** [negrito nosso], acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.»

Esta exigência, como refere Marques (2011:139):

[a]brange apenas os casos em que a existência da dívida tributária (montante de imposto a entregar) é *comunicada* pelo próprio sujeito passivo da relação jurídica de imposto (antes, durante, ou após acção inspectiva), mediante o *cumprimento da respectiva obrigação declarativa* (princípios da verdade fiscal e da colaboração), mas que não foi acompanhada do respectivo meio de pagamento.

Com a entrada em vigor da referida lei como desenvolve Taipa de Carvalho (2007:13)

[a] punibilidade criminal do não pagamento da prestação tributária e a consequente responsabilidade penal do “devedor” passou a depender, *não apenas* da circunstância de terem decorrido mais de que os 90 dias referidos (alínea a) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT), mas ainda do facto de o “devedor”, apesar de notificado (interpelado, avisado e advertido) pela Administração Tributária, não entregar a prestação no prazo de 30 dias após a notificação para o fazer (alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT). [sublinhado nosso]

A notificação passou a ser um meio indispensável neste crime não sendo suficiente apenas que o devedor não liquide a dívida no prazo dos 90 dias, é ainda necessário que a AT o notifique a efetuar o pagamento em 30 dias e só no caso de insistir na sua não entrega é que pratica uma infração criminalmente punível: ACF (ibid.: 1).

Esta nova alínea foi objeto de muita discussão pois trata-se de uma lei mais favorável, como refere Taipa de Carvalho (2007:15), trata-se de uma «(...) **lei despenalizadora**, pois que retirou carácter ou qualificação de infração criminalmente punível a factos

que, segundo a lei antiga (anterior redacção do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT), eram considerados criminalmente puníveis.»

Deste modo, de acordo com o artigo 2º, nº 2 do código penal: «*o facto punível segundo a lei vigente no momento da sua prática deixa de o ser se uma lei nova o eliminar do número das infracções; neste caso, e se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais.*», bem como, nos termos da CRP artigo 29º, nº 4, 2ª parte «*(...) aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável.*». Logo, como refere Taipa de carvalho (2007), não pode deixar de se aplicar retroativamente a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor mesmo já tendo sido objeto de uma condenação transitada em julgado pelo crime de ACF, pelo que as decisões condenatórias devem ser revogadas nos termos do CP, artigo 2º, nº 2 – 2ª parte cessando-se assim os seus efeitos penais.

Esta nova exigência de notificação pela AT ao contribuinte, como melhor salienta Taipa de Carvalho (2007:16) «não pode deixar de ser valorada positivamente», pois de acordo com este autor o contribuinte que declarou as prestações devidas não é alguém que recorre à «fraude» pelo que seria injusto não ser notificado. Pois o motivo pelo qual não liquidou atempadamente o tributo, poderia dever-se a um mero esquecimento, não sendo justo ser logo acusado de um crime sem antes ser alertado/notificado. Na verdade acaba por ser uma forma de se fazer «justiça social».

Porém, Andrade e Aires de Sousa (2007) criticam as «dependências» dos crimes de ACF de atos a praticar pela AT, ou seja a criminalização intrinsecamente ligada aos artigos 105º e 107º do RGIT ficou dependente de um ato administrativo (a notificação) por parte da AT. Por sua vez, como destaca Marques (2011:145) citando parte do entendimento do STJ (Supremo Tribunal de Justiça), no acórdão de 5 de Dezembro de 2007 (Proc. N.º 322/07), «”A nova condição de punibilidade objectiva não altera os elementos constitutivos do crime pelo que não *existe qualquer descriminalização do tipo mais favorável do autor material. O ilícito penal consuma-se com a falta de entrega da prestação tributária*”», entendendo que

[c]om a alteração legal ao regime do crime de abuso de confiança fiscal operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, surge uma nova condição objectiva de punibilidade, a qual é aplicável mesmo aos factos verificados antes da sua entrada em vigor, uma vez que se trata de um *regime mais favorável ao arguido.*

Sobre este assunto (punibilidade) falaremos mais especificamente no ponto 1.5 desta dissertação.

Contudo nesta alteração ao artigo 105º do RGIT não foi estabelecido nenhum prazo para a prática da notificação, agravando-se assim a discussão desta nova alínea, como salientam Andrade e Aires de Sousa (2007), ficando ao critério dos funcionários da AT «a favor ou contra os administrados» conforme refere Taipa de Carvalho (2007:24), «incorrendo, supostamente, na quebra de princípios tais como de igualdade ou não discriminação», pois segundo o mesmo autor este procedimento (a notificação) pode ocorrer quando o prazo do respetivo procedimento criminal já se tenha esgotado.

Em suma, a obrigatoriedade da AT ter que enviar uma notificação é aceitável já o mesmo não acontece com a falta de estabelecimento de um prazo para o fazer.

É precisamente neste contexto da conduta sobre o qual o legislador desta nova lei (de 2006) se propôs intervir alterando o «desenho da faculdade típica herdado em 2001» que se julga pertinente parafrasear Andrade e Aires de Sousa (2007:65), segundo os quais a «conduta típica analisa-se hoje: num primeiro momento, na não entrega das prestações; e num, segundo (e novo) momento, na desobediência à notificação da administração tributária», Taipa de Carvalho (2007:35), acha «mais adequado falar em persistência na omissão de entrega das prestações», e acrescenta que

[a] nova alínea b) resulta assim como cristalização do propósito de reconformar o tipo. Uma reconformação que se opera pela via do alargamento dos pressupostos típicos. Estreitando, reversamente, o universo das condutas criminalizadas e reduzindo a extensão da matéria proibida. E alargando, do mesmo passo, o âmbito da contra-ordenação prevista no artigo 114.º do RGIT. Neste sentido, a mera não entrega das prestações declaradas não é hoje crime (ainda que passem 90, 100, ou 1000 dias) sem antes ocorrer a notificação da Administração Tributária para “pagar” a dívida e sua violação por parte do agente.

Os mesmos autores *ibid.*:1, corroborado por Taipa de Carvalho (2007) concluem que

[q]uerendo ou não, o legislador de 2006 descriminalizou condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Trata-se, é certo, de condutas que persistem proibidas e sancionadas. Mas fora do ordenamento jurídico-criminal: no âmbito do direito sancionatório administrativo. Por ser assim, não vemos

que possa afastar-se a aplicação do artigo 2.º/2 do Código Penal: uma vez que a nova lei elimina do âmbito criminal a conduta daquele que declarou mas não entregou as quantias deduzidas, *devem cessar a execução e os efeitos penais* decorrentes da condenação.

Em suma, Taipa de Carvalho (2207) afirma que não restam dúvidas que tenha que ser aplicado a todas as condutas (desde que comunicadas as prestações deduzidas) e praticadas antes de 01.01.2007, verificando-se também pela perspicuidade do relatório orçamental geral do estado para 2007 que a nova exigência prevista na alínea b) do, n.º 4 do artigo 105º do RGIT é um « (novo) elemento constitutivo do tipo ilícito do crime de abuso de confiança fiscal» só havendo, conforme muito bem destaca Taipa de Carvalho (2007:42):

[c]rime de abuso de confiança fiscal relativamente a “devedores” tributários que entregarem as respectivas declarações desde que haja a notificação (feita pela AT) e o não pagamento no prazo de 30 dias a contar desta notificação, deve pois, considerar-se que a notificação e o não pagamento no prazo de 30 dias são um novo elemento constitutivo do tipo ilícito (ou ilícito típico) do crime de ACF, e não somente uma condição objectiva de punibilidade deste crime

Taipa de Carvalho (2007:57) enumera as consequências jurídico-penais práticas, em três pontos concretizando, assim o seu pensamento em relação a esta classe de omissões. São elas:

b.1.1. Se ainda não se iniciou o **procedimento criminal**, este **não se pode iniciar**, pois, descriminalizada a omissão em causa, deixou de haver fundamento jurídico para o procedimento criminal. (CRP, artigo 29.º/4-2.ª parte, *a fortiori*; CP, artigo 2.º/2).

b.1.2. Se já (antes ou depois de 1 de janeiro de 2007) tiver sido iniciado o **procedimento criminal**, este **deve ser declarado extinto**, pois, com a entrada em vigor da actual alínea b) do n.º 4, a respectiva omissão foi descriminalizada/despenalizada, deixando, portanto, de haver fundamento jurídico para prosseguir o processo penal. (CRP, artigo 29.º/4-2.ª parte, *a fortiori*; CP, artigo 2.º/2).

b.1.3. Se já (antes de 1 de janeiro de 2007, ou, devido a um erro de qualificação jurídico-penal, depois desta data) tiver transitado em julgado a sentença

condenatória, **têm de cessar a execução e os efeitos penais**. (CRP, artigo 29,º/4-2.^a parte, *a fortiori*; CP, artigo 2.º/2-2.^a parte).

Para Marques da Silva (2010:230) em conclusão ao acórdão de uniformização de jurisprudência nº 6/2008, de 09 de abril do STJ, o qual veio abrandar a discussão evitando decisões contraditórias e onde se esclareceu a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, os factos só são puníveis se

[h]avendo declaração mas faltando a entrega da prestação tributária devida, o contribuinte, notificado para o efeito, não paga a prestação devida acrescida dos juros respectivos e valor da coima aplicável no prazo de 30 dias

A introdução deste nº 4, al. b) gerou muita controvérsia, como já constatámos, na forma como deveria ser qualificado o elemento do seu tipo ilícito, gerando inevitavelmente a questão: seria uma nova condição de punibilidade?

Serra e Amorim (2011:472) discorrem que o legislador «tem procurado eximir-se da acusação de inconstitucionalidade que pesa sobre o chamado abuso de confiança fiscal» embora esta discussão à partida esteja «viciada pela forma assistemática e incoerente».

Em análise a esta situação em jurisprudência que já se pronunciou e tal como mencionaram Lopes de Sousa e Santos (2010:720) nas anotações ao referido artigo,

[n]ão é inconstitucional a norma do art. 105.º, n.º4, al. b) do RGIT, quando a notificação aí prevista faça referência expressa à prestação devida e aos respectivos juros legais, ainda que não os quantifique, nem refira as normas legais que os prevejam³⁵

É também referido por Serra e Amorim (2011:472) que a introdução das alterações têm sido feitas «ao sabor das LOE, sem cuidar dos efeitos de tais alterações» fazendo várias interrogações sobre este artigo não se limitando a analisá-lo como condição de punibilidade como o fizeram Taipa de Carvalho e Andrade e Aires de Sousa, embora o primeiro como referido por Marques da Silva (2010) conteste a qualificação da nova alínea como “condição de punibilidade” entendendo-o antes como “elemento integrante do tipo ilícito”.

³⁵ (Ac. TC n.º 151/2009) – anotação ao artigo 105º do RGIT

Ultrapassada a questão da uniformização de jurisprudência, no acórdão nº 6/2008, em cima referenciado, no sentido de que tal exigência configure um elemento de punibilidade, pelo que se exige a notificação do agente, Milheiro (2010:70) recorda que outra questão se levanta, relativamente aos processos pendentes, que é saber quem deve proceder a tal notificação?

Milheiro (2010) discordava do facto de ser o tribunal a efetuar os cálculos dos valores a liquidar (prestações, juros, coimas em dívida) e este assunto estava já a desenvolver alguma discussão, pelo que a este propósito Marques (2007:151: Vol I) reproduz parte do «despacho proferido em 13 de Março de 2007 pelo Procurador-Geral da República FERNANDO PINTO MONTEIRO», no qual se esclareceu que:

“(…) a) - na *fase de inquérito*, providenciem junto da Administração Fiscal ou da segurança Social pela notificação agora imposta por lei; b) – nas **fases de instrução e julgamento**, promovam a realização dessa diligência à autoridade jurisdicional que superintender no processo; c) – *impugnem para o tribunal superior as decisões que determinem de imediato arquivamento do procedimento criminal pela mera falta de antecedente notificação do contribuinte para efectuar os pagamentos necessários e que considerem o facto despenalizado*”.

Enquanto na fase de inquérito, segundo Milheiro (2010), compete à AT, SS (Segurança Social) ou MP proceder ao cumprimento de tal obrigação: a notificação, sendo porém em regra a AT ou a SS - pois são as entidades que têm acesso a todos os elementos para cumprimento da formalidade a efetuar: a notificação legal, enviando depois o processo ao MP (*no caso de ocorrerem casos em que a notificação omita ou não tenha sido cumprido o formalismo processual, como por exemplo: não serem concedidos os 30 dias ou a notificação não ter sido efetuada segundo os trâmites do processo penal, tendo o MP que suprir tais invalidades ou devolver à AT ou à SS para retificação*). Com a entrada em vigor deste novo normativo, caberia «ao tribunal diligenciar pelo cumprimento de tal notificação» uma vez que se estava na presença de uma lei mais favorável ao arguido e os processos se encontravam em fase de instrução, julgamento ou de recurso, neste caso ou o tribunal oficiava a AT ou a SS a procederem à respetiva notificação, ou a AT ou SS informariam o tribunal dos valores a serem pagos pelo arguido de forma a ser este a dar cumprimento a esta nova disposição. Tendo deste modo, o arguido, 30 dias para proceder ao seu pagamento (após a notificação) procedendo assim ao arquivamento dos autos caso a liquide nesse período.

Instaurado o processo crime, refere Marques (2007:45: Vol I), «o serviço tributário competente procede à notificação do infractor». Os destinatários da notificação prossegue Marques (2011:152), «deverão ser os *arguidos*, enquanto pessoas singulares *individualmente responsáveis* e, simultaneamente, em *representação da pessoa colectiva* (arguida), se for caso disso». Continua, Marques (2007:45: Vol I) «dando-lhe conhecimento dos factos apurados e da respectiva moldura punitiva contra-ordenacional prevista na lei». Os formalismos da notificação refere Milheiro (2010) são os impostos no artigo 113º do CPP (Código do Processo Penal), ou seja, por contato pessoal, via postal registado ou por via postal simples com prova do depósito (nº 1, alínea a), b) e c) do CPP). Caso o paradeiro do arguido seja desconhecido a realização da notificação refere o mesmo autor «deverá remeter-se para a fase do julgamento (...), já que a prática de tal acto processual na fase de inquérito se torna inviável por *causa imputável ao arguido*».

Marques (2007:45:Vol I), acrescenta ainda que ao ser imposta a notificação ao arguido da

«punição em que incorre» (artigo 70.º n.º 1 do RGIT) abrange não apenas a moldura contra-ordenacional para efeitos de coima, mas igualmente a possibilidade de vir a ser aplicada *sanção acessória*³⁶.

Em suma, e concordando com Marques (2011:133):

[o] sistema penal fiscal privilegia e incentiva o cumprimento das obrigações fiscais (principais e/ou acessórias), recorrendo aos instrumentos coactivos penais apenas quando a colaboração dos contribuintes não é conseguida num patamar aceitável (Princípio da *subsidiariedade* do Direito Penal), sendo então uma espécie de *«crime de desobediência»* em face da notificação emitida pela Administração Tributária. Deste modo, o legislador impõe a obrigatoriedade de se facultar ao arguido que declarou, não tolhendo a verdade material, mas *não entregou a importância em falta*, uma derradeira oportunidade no sentido daquele regularizar a sua situação tributária, existindo indícios de crime por abuso de confiança fiscal (artigo 74.º do RGIT) – não entrega dolosa de prestação tributária -, operando-se então o afastamento do sancionamento criminal dos factos, sem prejuízo da natureza ilícita dos mesmos, já que o legislador tipifica essa conduta como contra-ordenação (artigo 114.º, n.º 1, do RGIT).

³⁶ Sanções Acessórias previstas no nº 1 do artigo 28º do RGIT e aplicáveis aos agentes das contraordenações tributárias: **graves**.

O que comprova que o legislador tenta cada vez mais uma aproximação de colaboração e lealdade entre o contribuinte e a AT.

1.4 Causas: Conflito de deveres no Abuso de Confiança Fiscal

O conflito de deveres surge como uma das causas de justificação mais referidas nos acórdãos de abuso de confiança fiscal. Na maioria das vezes é a justificação para a não entrega ao estado das contribuições retidas (por exemplo: aos funcionários). Se tivessem procedido à sua entrega não teriam conseguido pagar salários ou a um fornecedor que fornece uma matéria-prima da qual não podem prescindir pois paralisaria a continuidade da atividade, entre outros deveres que entram em conflito com o dever da entrega das contribuições devidas ao estado. Em suma, trata-se de uma apropriação das importâncias retidas quebrando a relação de confiança entre o “fiel depositário” e o estado.

Não existindo grandes dúvidas de que a ordem jurídica considera o dever de não se apropriar dessas contribuições predominante sobre o dever por exemplo das entidades patronais pagarem salários.

No entanto, tratando-se de um assunto controverso, Magalhães e Menezes e Fontes (2005:53) questionam se esta causa de justificação afasta «o preenchimento do ilícito-típico previsto no artigo 105.º do RGIT?».

Os mesmos autores afirmam que tanto o direito de necessidade como o conflito de deveres, ambos previstos no CP, artigos 34º e 36º respetivamente, já foram invocados por diversas vezes na jurisprudência portuguesa, tendo esta rejeitado «limiar e definitivamente, a possibilidade de aplicação da referida causa de exclusão de ilicitude ao comportamento em análise». Uma vez previsto no artigo 36º do CP, para Magalhães e Menezes e Fontes (2005:53) «nada justifica que o Direito Penal Tributário possa prescindir da lei e, assim, da aplicação das causas de justificação previstas no Código Penal».

Com efeito, Magalhães e Menezes e Fontes (2005) consideram que os deveres sociais de uma empresa se podem revelar mais importantes que o dever de pagar impostos, embora a tendência seja em não o admitir, não devendo, no entanto, ser rejeitado o conflito de deveres como se tem vindo a fazer. Acrescentando ainda que poderia ser a própria lei a hierarquizar entre o dever de pagar impostos e o dever de pagar salários,

como refere o nº 2 do artigo 36º do CP em que «os dois deveres deverão ser objecto de avaliação e posterior comparação»

Neste contexto, não se manifestará despiciente, esclarecer que caso se considere que o critério se baseia nas «*sanções penais cominadas*», conforme aferem Magalhães e Menezes e Fontes (2005), o mesmo perde força, pois se existe o dever de pagar impostos, também o pagamento da retribuição pelo trabalho prestado é criminalmente punido, por meio dos artigos 324.º e 313.º da Lei 53/2011, de 14 de Outubro³⁷ que aprova a Regulamentação do CT (Código do Trabalho), e «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 atos também puníveis -», conforme, a alínea d), do nº 1 do referido artigo 313º, «(...) efectuar pagamentos a credores não titulares de garantia ou privilégio com preferência em relação aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a permitir a actividade da empresa;».

Então o que é mais importante: pagar impostos ou pagar salários? Ambos são puníveis e ambos são obrigatórios, qual a hierarquia que se deve ter em conta, o que se sobrepõe ao quê?

Estas são questões que pretendemos ver esclarecidas neste ponto. Iniciemos com a análise à CRP: artigos 103º e 104º, já referidos no capítulo anterior cujo que está elencado é o dever de pagamento de impostos, no entanto, o artigo 59º refere que «*Todos os trabalhadores [...] têm direito à retribuição do trabalho [...], de forma a garantir uma existência condigna [...]*». Verifica-se assim que ambos os deveres – de pagamento de impostos e de pagamento de salários – se encontram previstos e protegidos na CRP.

Magalhães e Menezes e Fontes (2005:54), mencionam aquilo de que também já falámos no anterior capítulo, cujo dever de pagar impostos é uma «obrigação pública por meio da qual o Estado pretende realizar as suas finalidades.», acrescentando ainda que

[o]s 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*

³⁷ Em 2005, ano em que Assunção Magalhães e Menezes e Tito Arantes Fontes, escreveram o artigo “O Conflito de Deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, os artigos mencionados foram o 301º e 467º da lei nº 35/2004, de 29 de julho, entretanto esta lei foi revogado passando a ser a mencionada no texto, cujo os artigos são os também mencionados embora ligeiramente alterados.

aos 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) [...]».

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.

Os mesmos autores entendem, assim que este dever fundamental do trabalhador – a retribuição - é análogo aos «*clássicos direitos, liberdades e garantias*», não se podendo afiançar que o dever de pagar impostos é superior ao de pagar salários, Magalhães e Menezes e Fontes (2005:55) consideram que talvez até seja superior pois trata-se da

[d]ignidade 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.

E como muito bem referem Serra e Amorim (2011:485), «qualquer das condutas a adotar pelo agente se pode revelar, assim, ilícita e criminalmente sancionada», no entanto, embora não concordem Serra e Amorim (2011:489), consideram que deverá ser equacionado entre: o facto do não pagamento de impostos como forma de assegurar o emprego dos trabalhadores, pagando-lhes os salários e mantendo os postos de trabalho – interesse protegido - e o não pagamento dos vencimentos podendo provocar a paragem da atividade da empresa e a sua insolvência, sendo desta forma mais prejudicial tanto para os funcionários como para «o estado que teria que arcar com os respectivos apoios sociais».

Para Lumbrals (2003) o agente que, carecendo de disponibilidade financeira, efetue o pagamento de dívidas empresariais (salariais ou outras) recorrendo às receitas fiscais, desta forma incumprindo o dever de entregar ao estado a prestação tributária que a este é devida, não age em estado de necessidade (justificante ou desculpante), nem se prefigura o conflito de deveres. Baseia este entendimento no facto do estado, embora possa admitir ser preterido no pagamento quando estabelece privilégios creditórios que prevalecem sobre o seu crédito, não quer consentir que o substituto tributário cumpra as suas obrigações pecuniárias à custa de um património que não lhe pertence.

Não obstante preconizar esta tese, Lumbrals (2003) não deixa de alertar que a aplicação do conflito de deveres (causa de justificação que entende ser a mais adequada) estaria circunscrito aos valores efetivamente pagos aos trabalhadores e desde que, uma vez feito o pagamento, não fosse possível ao agente fazer a entrega à AT da prestação tributária nos noventa dias seguintes ao termo do prazo legal. Em relação àquele que se apoia nas receitas públicas para satisfazer os créditos salariais dos seus funcionários, em

confronto com o desvalor de ação daquele que simplesmente quer enriquecer à custa do património público, este autor não afasta a aplicação do artigo 35º, nº 2, do CP.

Marques da Silva (2010) defende que a posição da jurisprudência, segundo a qual o dever de cumprimento dos deveres fiscais supera o dever de pagar os salários aos trabalhadores e de manter a empresa em laboração (pagando, por exemplo, fatores de produção), é a mais acertada.

Em suma, e concordando com os autores Magalhães e Menezes e Fontes (2005), o conflito de deveres surge na impossibilidade de cumprimento de ambos os deveres em simultâneo reconhecendo-lhe a lei (artigo 36º CP) uma total liberdade de escolha para o cumprimento de um ou outro dever.

Sobre a intervenção de causas de justificação e de desculpa: conflitos de deveres, Serra e Amorim (2011:478), consideram a existência de duas situações distintas:

- No caso do IVA «em que a sociedade não recebeu, até ao termo do prazo de entrega da prestação, o montante dos seus créditos acrescido do respectivo imposto», não se preenche o requisito para abuso de confiança fiscal, pelo que a justificação – conflito de deveres – não é necessária neste contexto uma vez que não se apossou de nenhum montante para cumprimento de outro dever;
- No caso do IRS «será sempre necessário aferir se a sociedade dispunha, no momento do termo do prazo estipulado para a entrega das retenções, de dinheiro disponível suficiente para essa mesma entrega.» Apenas preenchendo o tipo ilícito se aquando o pagamento de salários dispunha de valor suficiente para pagamento dos valores retidos e aquando a entrega à AT já não. Neste caso, dependendo do destino que deu aos montantes retidos é que se coloca «a questão da aplicação de uma causa de exclusão de ilicitude ou de desculpa.»

Conforme alude vasta jurisprudência sobre o crime de abuso de confiança fiscal a aplicação das causas de justificação e desculpa tem sido afastada, sendo quase unânime «que a obrigação de pagamento de salários ou outras dívidas essenciais à continuação da laboração da empresa não constitui, em circunstância alguma, causa de exclusão da ilicitude do facto ou da culpa do agente», conforme destacam Serra e Amorim (2011:480), referência também corroborada por Magalhães e Menezes e Fontes (2005).

Serra e Amorim (2011:480) mostram a sua decepção pela desconsideração, praticamente total, na jurisprudência, de situações cuja causa de justificação poderia contribuir

positivamente na decisão final, não se resumindo apenas à condenação por abuso de confiança fiscal quando após «emitida a fatura, com a correspondente liquidação e posterior declaração do IVA» ou quando é «pago o salário com a indicação da dedução de IRS, sem a entrega dos impostos devidos dentro do prazo (...)».

Para que o estado cumpra com as suas obrigações: prosseguir os interesses sociais e económicos, é necessário que o contribuinte cumpra com as suas: o pagamento de impostos, conforme ensina Rente (2009:16) em conclusão a arestos analisados, é considerado assente «que o interesse na comunidade traduzido na liquidação dos impostos pelos contribuintes se sobrepõe ao interesse individual de um específico conjunto de trabalhadores».

Conforme releva Rente (2009), sobre este conflito de deveres, pese embora, o estado se veja privado das receitas que lhe deveriam ser entregues, deveria ponderar-se se não seria mais benéfico a empresa continuar a laborar, mantendo os postos de trabalho, daí resultando benefícios futuros, pois continuaria a tributar os rendimentos por esta gerados não tendo que pagar subsídios de desemprego. E neste ultimo caso o desempregado não teria disponibilidade financeira para adquirir bens pelo que o estado deixaria de beneficiar do IVA, e conseqüentemente a produção diminuiria por não haver consumo, enfim é um ciclo com prejuízos, talvez superiores para o estado. A mesma autora considera que o tratamento que se tem vindo a dar a este tipo de casos – desconsiderar a justificação perante um conflito de deveres – uma «protecção cega e obstinada do tesouro público» acabando por «imbuir na consciência social a ilicitude das condutas que têm como resultado a fuga ou evasão fiscal», não querendo contudo justificar o não pagamento de impostos pois «as dificuldades financeiras são co-naturais ao risco empresarial e assim devem ser encaradas», no entanto, a autora considera que se deveria ter em conta e não a aniquilar de imediato.

Ao longo da exposição deste ponto temos praticamente sempre falado no conflito de deveres entre pagar salários e pagar impostos a razão é simples: basicamente são estes dois deveres que têm sido a causa na maioria da jurisprudência com que nos deparamos sobre o assunto da dissertação. A grande «questão reside em saber se é possível estabelecer entre estes deveres uma relação de hierarquia que condene o recurso ao conflito de deveres como causa de justificação (...)», como salientam Serra e Amorim (2011:484), referindo também que a maioria da jurisprudência

[e]ntende, sem qualquer tipo de fundamentação adicional, que o critério distintivo dos dois deveres em presença é a natureza legal e supra-individual do dever de pagar impostos e o dever *meramente* contratual e individual do dever de pagar salários.

Embora as mesmas autoras acentuem que «a obrigatoriedade do cumprimento de qualquer destes decorre directamente da lei».

Com opinião também legítima e diferente da até agora apresentada, surge Marques (2011) que sustenta que a administração pública não pode parar cada vez que aparecem resistências individuais esta tem que se desenvolver segundo as imposições do bem comum. Desenvolvendo também que a «*indisponibilidade* do crédito tributário» só pode fixar condições para a sua redução ou extinção respeitando o princípio da igualdade e da legalidade tributária como refere o artigo 30º, nº 2 da LGT. E para reforçar esta posição Marques cita Guimarães que afirma que «“O poder de exigir a prestação de imposto não é um poder discricionário do sujeito activo ou uma faculdade que ele exercerá quando e como entender. O poder de exigir do sujeito activo é um poder/dever. O sujeito activo *tem* de encetar e dar desenvolvimento a todos os actos necessários à efectiva cobrança da prestação do imposto não podendo escolher não cobrar ou não realizar os actos e as operações necessárias ao efeito.”» (Guimarães, 1995 *apud* Marques, 2011)³⁸, conforme remata Marques (2011:69) a «concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária (artigo 85.º, n.º3 do CPPT).», ou seja não há a possibilidade de negociação nas dívidas de impostos, exceto se estiver legislado.

Sobre a ilicitude da culpa e a utilização dos montantes retidos, Lumbrals (2003:101) defende que «as receitas objecto de retenção» podem ser utilizadas no período entre a retenção e o prazo estabelecido por lei para a sua entrega, alvitando maior rigor para com o substituto tributário pois este apenas tem como «fim da sua gestão a mera salvaguarda dos bens que lhes foram confiados, pelo que o evitar da respectiva dissipação será o objectivo a prosseguir, bem como o critério de aferição da sua diligência.», sobre a culpa do substituto na prática do crime de ACF, Aires de Sousa (2006:135), sustenta que o seu papel é menor do que aquele «que pretende unicamente

³⁸ Guimarães, Vasco António Branco (1995) in A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança, estudos em homenagem à Dra Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 171, Ministério das Finanças, direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais: Lisboa

enriquecer às custas do Estado.»), concluindo que sobre o agente não recai o dever de pagar impostos mas sim o de não se apropriar das quantias retidas e entregá-las ao estado. Sobre o conflito de deveres refere não se tratar exactamente disso mas antes de uma «colisão de interesses a resolver por via do estado de necessidade justificante, cujos pressupostos legais (...) dificilmente serão preenchidos nestas situações».

Quanto à forma como a jurisprudência tem vindo a tratar a matéria em questão, cumprenos agora analisar brevemente o desfecho de dois acórdãos cuja alegação foi díspar, e talvez por esse motivo o veredicto tenha também sido distinto contrariando o que se tem referido ao longo deste ponto, sobre uma jurisprudência propensa a não permitir a justificação.

Na análise ao acórdão de 22/09/2004 (proc. 4855/2004-3), do Tribunal da Relação de Lisboa, que trata o não cumprimento de entrega ao estado das contribuições retidas cujos responsáveis argumentaram, a título de justificação, que se viam numa situação de insuficiência de tesouraria para pagamento de salários, conforme referido no 11º ponto,

[p]ostergando para momento posterior a satisfação do ónus fiscal, na perspectiva de manter a empresa viva. Pois é certo que o facto de não receberem o salário a horas e no valor contratado causa grave prejuízo aos trabalhadores e terá consequências na sua produtividade, ignorar esta realidade é ignorar a própria essência do mundo empresarial e da função social das empresas

dando primazia ao primeiro dever e estando assim perante um conflito de deveres. Tendo, desta forma, a empresa sido acusada pelo MP de coautoria de cinco crimes de ACF.

Foi lembrado que o crime de ACF pressupõe sem prejuízo a verificação de um dano para o estado, pois o contribuinte retém quantias e acaba por se “apropriar” delas em vez de as entregar, tal como já supracitado, sendo essa “apropriação” «determinante independentemente da existência ou não de lucro que dessa apropriação directa ou indirectamente resulte».

O MP na fundamentação expõe que os arguidos, uma vez responsáveis pela «actuação económica-financeira e perante o fisco» entenderam obter para a «empresa ganhos indevidos, à custa da Fazenda Pública, correspondente a importâncias de natureza

tributária de que sobre aquela recaía a obrigação de entregar nos cofres do Estado e que decidiram reter na sociedade.» Em suma os responsáveis pela sociedade são acusados de terem apossado das verbas, fazendo-as suas resultando num prejuízo para a sociedade.

Como já referido por vários autores neste ponto, a questão da hierarquização de deveres também neste acórdão esteve em causa. Os responsáveis e testemunhas declararam dificuldades financeiras tendo abdicado do pagamento das quantias ao estado em detrimento do pagamento de salários. Por este ato na apreciação foi evidenciado que «ao dar-se este destino àqueles valores, não pode considerar-se que se visou a salvaguarda de um interesse superior, relativamente ao dito interesse do Estado», porém o «invocado conflito de deveres (art. 36.º, do CP) não tem lugar para salvaguarda de interesses próprios. Os deveres em conflito hão-de ser, necessariamente deveres para com os outros.».

Também já mencionamos ao longo deste ponto, que a jurisprudência portuguesa não tem tido em consideração a argumentação justificativa - conflito de deveres (opção de pagamento de um dever em detrimento de outro) - igualmente este tribunal não acolheu a argumentação, tendo a sociedade sido condenada ao crime de ACF.

Aires de Sousa (2006) afasta o recurso ao conflito de deveres. Para esta autora esta figura não é aplicável quando estejam em confronto um dever de ação como por exemplo o pagamento de salários e um dever geral de omissão traduzido na não apropriação de valores patrimoniais que pertencem ao estado. Podendo suscitar-se um estado de necessidade justificante ou desculpante, embora admita dificuldades na verificação dos respetivos requisitos.

No aresto proferido em 22/11/2006 (proc. comum coletivo nº 59º/05.4), pelo Tribunal de Santarém, transitado em julgado, foi proferido um acórdão particularmente esclarecedor e por isso mesmo merecedor de destaque cujo a alegação foi o estado de necessidade no ACF.

Trata-se de um acórdão diferente do anteriormente apresentado cujo enquadramento também é distinto e como tal mereceu um desfecho diferente.

O arguido é um empresário em nome individual que se dedicava à atividade de exploração florestal e foi-lhe deduzida acusação pelo MP, «imputando-lhe a prática, em autoria material, de quatro crimes de abuso de confiança fiscal.».

O referido empresário, enquadrado no regime normal de IVA com periodicidade trimestral, submeteu as declarações de IVA que eram devidas mas «não procedeu à entrega de tais quantias ao estado nos prazos legais, nem no prazo de noventa dias», tendo o mesmo já decorrido, pelo que comete tantos crimes quanto as faltas de entrega do imposto.

No caso em análise, diferente do precedentemente analisado, o arguido na sequência de várias adversidades da vida ficou impossibilitado de efetivar os correspondentes pagamentos, tendo contraído empréstimos bancários numa tentativa de recuperação, contrariamente ao caso anterior em que apenas se deixou de pagar o imposto.

As contrariedades da vida anteriormente aludidas foram:

- Verão 1999, com várias ocorrências de incêndios na localidade onde o arguido reside provocaram a «destruição de várias partidas de madeira, que o arguido já havia pago aos fornecedores e que se encontravam para venda, e de máquinas agrícolas pertença do mesmo»;
- «Durante o ano de 2002, o arguido padeceu de doença do coração que o impossibilitou de trabalhar com regularidade»;
- Em 2003, houve outro incêndio que «destruiu várias partidas de madeira que o arguido havia comprado (...)»;
- O arguido era auxiliado pelo filho, mas este sofreu um acidente que o impedia de trabalhar e de continuar a ajudar o pai;
- «A esposa do arguido estava desempregada (...)»

O arguido, com a 4ª classe, não registando passado criminal e mostrando-se arrependido não teve outra maneira de dar continuidade à atividade tendo por isso deixado de pagar o IVA.

Na fundamentação, o artigo 105º foi minuciosamente analisado, sendo efetuada uma comparação entre a lei em vigor na altura (Lei nº 15/2001 já com a alteração dada pela Lei 60-A/2005) e o anterior artigo 24º do RJIFNA, onde a palavra “apropriação” foi definida, tendo sido referido que «não é a apropriação da prestação tributária que viola o bem jurídico (...)», ou seja «a lesão do património do Estado não passa necessariamente

pela apropriação da prestação tributária, podendo ocorrer independentemente desta (...)».

Foi também aclarado com base no artigo 205º do CP que a «mera violação da obrigação de entrega não constitui em si mesma um comportamento apropriativo. Exige-se, além do elemento objectivo, o intuito apropriativo e este não se resume nem se confunde com a violação da obrigação (legal ou contratual), justificando que no entanto a omissão atentou contra o património do Estado». Ou seja, bastaria a invocação da «violação de confiança e a qualidade do bem jurídico-penal atribuído às funções que o sistema fiscal persegue, não sendo necessário convocar o argumento segundo o qual quem não entrega a prestação tributária é porque dele se apropriou», referindo ainda que o referido é diferente de «determinar a justeza», de orientação.

Neste acórdão é também considerado «injustificável que o crime de abuso de confiança fiscal e o crime de fraude fiscal, ambos na versão simples e agravada, sejam puníveis com as mesmas penas. O menor desvalor de acção (omissão) do crime de abuso de confiança fiscal impunha reacções brandas.»

Aires de Sousa (2006:306) questiona-se se a conduta «do devedor de rendimentos que retêm por obrigação legal uma parcela daqueles rendimentos que tem de pagar e não entrega ao Estado no prazo legalmente», será uma conduta «axiologicamente relevante». Para esta autora só «a conjugação de apropriação de prestação tributária com a violação da obrigação de entrega pode conferir dignidade à intervenção penal», questão com a qual o tribunal, no acórdão em análise, discordou, pois considera que o que provoca maior prejuízo ao património do estado é a «economia paralela» e não a conduta de quem não entrega a prestação tributária, ainda que dela se tenha apropriado.

Em suma, estamos perante uma causa de justificação: estado de necessidade tendo sido referido que as condutas do arguido «não merecem qualquer juízo de censura ético-penal, por ter agido coberto pelo direito de necessidade (art. 34.º do CP).», uma vez que foi «(...) provado que devido à destruição dos bens em incêndios, à doença que sofreu, à incapacidade profissional do seu filho e ao desemprego de sua esposa, o arguido, para manter a sua actividade profissional e desta forma suportar todas as despesas familiares, realizou, nos anos de 1999 a 2005, vários investimentos e contraiu empréstimos bancários, utilizando para o efeito as quantias monetárias recebidas a título de IVA.

Provou-se ainda que se assim não tivesse procedido, o arguido não poderia continuar a exercer a sua actividade profissional, nem suportar os encargos domésticos, que têm recaído unicamente sobre si.». Desta forma, «os factos apurados não podem deixar de integrar o direito de necessidade» pois a situação não foi criada pelo arguido, tornando razoável ser o estado a sacrificar o seu interesse em prol da dignidade humana e sustento económico de um agregado familiar, tendo assim sido absolvido o arguido da prática dos crimes que lhe tinham sido imputados.

1.5 Consequências: Condições objetivas de punibilidade

Com a entrada em vigor do RGIT o ACF sofreu grandes alterações, como já analisámos, passando a tratar-se de um crime omissivo, sendo punida a não entrega. A entrada em vigor da lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, modificou o n.º 4 modificando a sua essência, ou seja na alínea a) manteve-se a exigência do decurso dos 90 dias da não entrega da prestação, deduzida no prazo legal acrescentando-se, contudo que só haverá punição, alínea b) se «a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração, não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.».

Marques (2007:138: Vol I), considera que o n.º 4 do artigo 105.º do RGIT «representa uma das alterações mais significativas do RGIT», pois o «novo preceito legal manifesta um alargamento da punibilidade, abrangendo claramente não só as situações de indevida apropriação mas também as de não entrega (intencional), não se prescindindo da voluntariedade directa (dolo)».

No apontamento dois ao artigo 105.º do RGIT, Lopes de Sousa e Santos (2010:717), anotam que o n.º 4:

[v]eio estabelecer uma condição de punibilidade: o decurso de mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.

A introdução desta nova “condição” suscitou divergências doutrinárias e jurisprudenciais, tendo, na sequência destas últimas, sido interposto recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência [sublinhado nosso], que veio a ser decidido pelo Acórdão do STJ n.º 6/2008, de 9 de Abril de 2008 (DR IS, n.º 94, de 15-05-2008), que fixou a jurisprudência nos seguintes termos: “A exigência

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

A introdução da alínea b) trouxe grande controvérsia, como já verificamos no ponto 1.3, sobre a notificação, pelo que neste ponto centrar-nos-emos somente na questão da punição a quem comete crime de ACF.

No dizer de Marques (2011:127) «o facto apenas se torna punível a partir do exacto momento em que a condição se verifica».

Na aceção de Taipa de Carvalho (2007:33)

[a] punição não é uma categoria geral do crime, simplesmente acontece que, em relação a determinados crimes o legislador faz depender a sua punibilidade e consequentemente, a responsabilidade penal do agente de verificação de determinadas circunstâncias adicionais à ilicitude típica da acção e à culpa do agente

Marques (2011:127) na análise a um aresto³⁹ extraiu a seguinte definição de punibilidade: «“As condições objetivas de punibilidade são aqueles *elementos situados fora da definição do crime*, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção antijurídica tenha consequências penais.”», acrescentando que no mesmo aresto é ainda esclarecido que «“*as condições de punibilidade são estranhas à noção de facto ilícito, bem como o conceito de culpa*, porquanto não a fundamentam nem constituem pressupostos da reprovabilidade do facto pela lei, mas *tão só da aplicação da respectiva sanção*.”. O mesmo autor complementa que «as condições objetivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação directa com o facto mas que não pertencem nem ao tipo ilícito nem ao da culpa. Constituem pressupostos materiais de punibilidade».

Como referiu Figueiredo Dias⁴⁰, 2001 *apud* Lomba e Shearmon de Macedo, 2007 «“(…) pressuposto de punibilidade é todo o elemento que não relevando ao nível do tipo ilícito ou do tipo de culpa, todavia torna o facto susceptível de provocar um efeito ou uma consequência jurídica (...)”». É precisamente neste contexto que Lomba e Shearmon Macedo (2007:4) sobre a nova disposição dada pela lei 53-A/2006 relevam

³⁹ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 27/09/2007 (Proc. n.º 7129/07.9)

⁴⁰ S. Figueiredo Dias (2001) *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra: Coimbra Editora.

«do tipo de culpa e não dos pressupostos de punibilidade» Ou seja para estes autores a nova alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º afeta o «juízo de culpa imputável ao agente, o que face à definição das condições de punibilidade» afigurando-se «suficiente para afastar a disposição em causa da doutrina das condições de punibilidade».

Perceção que Gomes (?:2) contrapõe, justificando que o estabelecido na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, se trata de uma nova condição de punibilidade do crime de ACF pois

[s]ó será punido quem não tenha entregue à Administração Tributária a prestação a que estava obrigado, se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da referida prestação e, tendo sido notificado para o efeito, terem decorrido mais de 30 dias dessa mesma notificação. O crime propriamente dito está tipificado no n.º 1 daquela norma. Trata-se de um acto típico, ilícito, culposo e punível. Mas o n.º 4 acrescenta que só será punível mediante a verificação de certas circunstâncias. Ou seja, continua a ser um acto porque depende da vontade humana, típico porque está tipificado na lei, ilícito porque não é permitido por lei, culposo porque quem o comete é susceptível de censura e punível porque a tal conduta deverá corresponder uma pena, porque é digna de tal. Acontece que o legislador considerou que não deverá ter dignidade penal a conduta de quem entendeu entregar à Administração Tributária a prestação a que estava legalmente obrigado, acrescido dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, antes do decurso dos prazos constantes das alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º. Perante esta alteração legal, estamos perante uma condição objectiva de punibilidade na medida em que ajuda a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, constituindo um pressuposto material da punibilidade

Opinião justificativa de defesa da condição objectiva da punibilidade também perfilhada por Serra e Amorim (2011).

Na aceção de Marques (2007:143: Vol I) «o momento da consumação deve ser enquadrado na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários». No ACF este é situado por força do artigo 5.º, n.º 2 do RGIT, «as infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários». O mesmo autor acrescenta: «funcionando o decurso de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação do n.º 4 como condição de punibilidade».

Em anotação ao artigo 5º do RGIT, Lopes de Sousa e Santos (2010:71), sobre a consumação do ACF, citam o relatado num acórdão⁴¹, esta acontece: «com a não entrega ao credor tributário de prestação tributária que, nos termos da lei, deduziu, não sendo assim a retenção do imposto o momento a partir do qual inicia o prazo de prescrição do procedimento criminal».

Marques (2011:131) considera também que o recurso do período de 90 dias após o termo do prazo legal para a entrega da prestação tributária recebida ou retida «”não é elemento constitutivo do crime, que se consuma logo que aquele prazo legal expire (cfr. Art. 5.º, n.º 2. *in fine*), mas tão só *condição de instauração* do respectivo procedimento criminal.”»

Nas anotações ao artigo 5º do RGIT, Lopes de Sousa e Santos (2010:72) citam um aresto⁴² onde é relatado que a alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT

[c]onsagra uma nova condição objectiva de punibilidade [sublinhado nosso].

Consagrando a nova lei um regime mais favorável ao arguido, deve ela ser aplicada aos casos ocorridos anteriormente, fazendo-se a notificação nela prevista

Desta forma, como melhor salientam Lopes de Sousa e Santos (2010:719) a punição no ACF desdobra-se em dois graus:

- Crime Simples (nº 1 art. 105º)
- Crime Agravado (nº 4, art. 105º), em função do valor da prestação ou equiparada não entregue: quando entrega não efetuada for superior a €50.000

Salientar também como refere Marques (2011:155), que com a entrada em vigor da lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro o crime de ACF, «passou a prever um *limite quantitativo mínimo* (superior a € 7.500)», alertando que «a incriminação da não entrega dolosa da prestação tributária (artigo 105.º, n.º 1, do RGIT)» acontece «*por cada declaração* a apresentar á Administração Tributária (art. 105.º, n.º 7, do RGIT).».

Com a alteração feita na lei 53-A/2006, segundo Marques (2007:144: Vol I) o nº 4 impôs a

[o]brigatoriedade de se facultar ao arguido uma derradeira oportunidade no sentido daquele regularizar a sua situação tributária, existindo indícios de crime por abuso de confiança fiscal (não entrega dolosa de prestação tributária), operando-se a

⁴¹ Acórdão da Relação do Porto de 27/04/2005, (Proc. nº 0511393)

⁴² Acórdão da Relação do Porto de 14/02/2007, (Proc. nº 6222/06-4)

despenalização dos factos, sem prejuízo da natureza ilícita dos mesmos, já que o legislador sanciona essa conduta no âmbito do Direito Contra-ordenacional Fiscal.

Com a entrada em vigor da alínea b) do nº 4 do artigo 105º, que já aludimos no ponto sobre notificação, mas que remetemos para este para falar sobre a questão que tanta controvérsia gerou na doutrina e jurisprudência, uma vez que esta circunstância foi interpretada maioritariamente como um pressuposto adicional de punibilidade enquanto para outros se tratava de uma causa de anulação da pena, ou causa de exclusão da punibilidade como distinguiu Andrade e Aires de Sousa (2007).

Os autores Lopes de Sousa e Santos (2010:718), baseando-se na orientação dada pelo STJ e consagrada no acórdão uniformizador de jurisprudência, consideram

[q]ue à anterior condição de punibilidade, agora plasmada na alínea a), foi aditada, na alínea b), uma nova condição [sublinhado nosso], mas com a manutenção do recorte do tipo legal de crime: não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal consuma-se com a omissão de entrega, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária, nada tendo sido alterado em sede de tipicidade, (...)

Lumbrals (2003:93) considera que a alteração dada ao nº 4 do artigo 105º terá que ser entendida como condição de punibilidade e «nunca como elemento negativo do tipo, por força do n.º 2 do art. 5.º, do RGIT».

Concordando com o facto alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT se tratar de uma nova condição de punibilidade dos factos descritos no nº 1 do referido artigo, para Andrade e Aires de Sousa (2007:59) consome-se «no momento em que o agente devia ter actuado e não o fez, ou seja, no fim do prazo para entrega da prestação tributária deduzida». Com a lei nº 15/2001 (entrada em vigor do RGIT) «fazia depender a punição desta omissão do decurso de um prazo de 90 dias.» pelo que «esta circunstância é considerada maioritariamente pela doutrina e pela jurisprudência como um pressuposto de punibilidade – seja enquanto condição objectiva de punibilidade, seja enquanto causa de isenção de pena – situado para além do ilícito e da culpa enquanto categorias da infracção criminal». A lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro «acabou por acrescentar um segundo e cumulativo pressuposto de punibilidade, válido apenas para as situações em que o agente declarou a dedução das prestações tributárias mas não entregou as quantias deduzidas.», ideia partilhada pela interpretação dada pelo supremo tribunal que refere

[q]ue perante esta alteração legal, nos encontramos perante uma condição objectiva de punibilidade na medida em que se alude a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, mas que não pertence nem ao tipo do ilícito nem à culpa.

Constitui um pressuposto material de punibilidade. No mesmo sentido se inclinou um despacho proferido pelo Tribunal Colectivo de Santarém ao considerar que «actualmente, e dada a letra da lei (“*os factos ... só são puníveis ...*”), o não pagamento da prestação tributária, seja qual for o valor que esteja em dívida, constitui uma (segunda) condição de punibilidade».

Não é pacífica a posição sobre o decurso de 90 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação ser um pressuposto de punibilidade, constata Milheiro (2010:60), «existindo quem entenda que estamos perante um elemento do tipo de ilícito». Como menciona Aires de Sousa (2006:136):

[s]ão sobretudo razões de política criminal que sustentam aquele preceito legislativo. Desde logo, e em primeiro lugar, o legislador terá atendido ao facto da entrega, ainda que fora do prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; por outro lado, aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar os custos que o procedimento criminal acarreta para a administração fiscal; por último, esta alteração legislativa foi sensível à necessidade de um certo lapso temporal que permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente que dizem ao respeito ao não cumprimento dos deveres fiscais.

Milheiro (2010:61) sobre esta conceção conclui que se trata «de um requisito fundado em razões de política criminal, cujo preenchimento o legislador entendeu necessário para estarmos perante uma margem global suficiente gravosa que implique a necessidade de uma punição.», adicionando que «o próprio texto da lei parece ser claro no sentido de que o legislador pretendeu que tal pressuposto vertido no artigo 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT se situasse a nível de punibilidade para além da ilicitude e da culpa.»

Foram criadas duas posições divergentes com a introdução da alínea b) do n.º 4 do artigo 105º: tratar-se-ia de uma lei despenalizadora ou teria sido adicionado um novo elemento de punibilidade? Sobre esta questão Milheiro (2010:62), refere o entendimento tido nos tribunais. Alguns entenderam que o legislador tinha descriminalizado todas as condutas anteriores à entrada em vigor da lei, pelo que processos foram arquivados. Outros entenderam tratar-se de uma condição adicional de punibilidade sendo considerada uma lei mais favorável como já referimos no ponto sobre notificação ACF.

Em suma, conforme sumariza Lumbrals (2003:94) a prática do crime de ACF

[é] punida, nos termos do n.º 1 do art. 105.º do RGIT, com pena de prisão até 3 anos ou, alternativamente, com pena de multa até 360 dias. No que se refere às pessoas colectivas, a pena será a de multa, elevada ao dobro por força do disposto no n.º 3 do art. 12.º do RGIT. (...)

Por seu turno, o número 5 do preceito em análise estabelece um agravamento da moldura penal em função do valor da prestação tributária não entregue, elevando a pena de prisão para 1 a 5 anos e a pena de multa para 1200 dias, sendo que esta última deixa de ser, neste caso, aplicável às pessoas singulares.

O mesmo autor compara ainda a punição do crime de ACF com o abuso de confiança comum constatando que «a primeira é a menos gravosa» se consideramos que o «tipo criminal de abuso de confiança fiscal pressupõe que o agente tem a qualidade de substituto tributário» acrescentando que alguma doutrina tem «considerado que os crimes fiscais constituem uma categoria de crimes especiais e privilegiados, por comparação com os seus equivalentes patrimoniais comuns» justificando que se deve ao facto destes crimes não lesarem «bens jurídicos supra individuais» pois o agente não pretende enriquecer à custa de outrem. Aires de Sousa (2006:307) tem opinião semelhante, considerando que o que atenua a pena no ACF é a «apropriação de quantias deduzidas, diminuindo por essa via as receitas fiscais, e lesando, conseqüentemente, o objecto de tutela da norma», arrematando tratar-se não de uma qualquer lesão do bem jurídico mas sim de uma lesão particularmente grave daquele bem.

2. Crime e/ou contraordenação?

O abuso de confiança fiscal é **crime** quando cumprido o estabelecido no artigo 105º do RGIT, como temos vindo a expor ao longo desta dissertação. Antes de se tratar de um crime é uma **contraordenação** regida pelo artigo 114º do RGIT.

Na aceção de Marques da Silva (2010:248) «embora o preceito não o diga expressamente, a contraordenação *de falta de entrega da prestação tributária* prevista nos números 1 e 2 *delimita-se em relação ao crime de abuso de confiança* previsto e punível pelo artigo 105º do RGIT, em razão da ausência, requerida pelo crime, do dolo do agente, da condição de punibilidade (não terem ainda decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega de prestação tributária) ou do valor mínimo de relevância penal do facto, desde que este foi introduzido». Ao crime de ACF é essencial que tenha havido retenção na fonte da prestação tributária ou a sua liquidação e cobrança (no caso do IVA, por exemplo), a falta de entrega de prestação indevidamente não deduzida constitui contraordenação de falta de entrega nos termos do nº 5 do artigo 114º do RGIT.

Verificado já em pontos anteriores o ACF consuma-se no decurso dos 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação do nº 4, artigo 105º, enquanto mora qualificada no tempo, artigo 5º, nº 2, ambos do RGIT. Os factos descritos no tipo legal de crime de ACF apenas são puníveis se tiverem decorrido mais «*de 90 dias sobre o termos do prazo legal de entrega da prestação.*», como evidencia Marques (2011:129) «A mora simples é cominada apenas como contraordenação uma vez que a não entrega, total ou parcial, pelo período *até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime*, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com crime variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido (artigo 114º, nº 1, do RGIT).».

É precisamente neste contexto que se julga pertinente parafrasear Marques (2011), segundo o qual a notícia de um crime dá lugar à abertura de inquérito, nos termos do artigo 262º⁴³, nº 2, 2ª parte, do CPP, procedendo assim a AT à instauração obrigatória de um processo de inquérito no caso de crime fiscal, artigo 40º, nº 1, 1ª parte do RGIT.

⁴³ Como anotam Lopes de Sousa e Santos (2010:362), o artigo 262º do CPP refere-se «aos objectivos do inquérito, nele aflorando uma amplitude de investigação que vai ao encontro do princípio da demanda de verdade material que vem pontificando no direito processual penal»

Na busca de verdade dos factos apresenta-se a fase de inquérito que tem sempre lugar qualquer que seja o crime e a sua gravidade, recolha de provas e apuramento de responsabilidade que conduzem ao seu termo, à decisão final de acusar ou não.

A distinção entre crime e/ou contraordenação verifica-se precisamente nas situações explanadas no acórdão⁴⁴ já analisado no ponto 1.4, (2006:13) sobre o conflito deveres/estado de necessidade, extraído da opinião de Aires de Sousa (2006:126) onde se expõe que «para que a não entrega constitua crime de *Abuso de Confiança Fiscal* é necessário que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida pelo agente», nos casos de substituição fiscal: «o tipo não exige o recebimento de prestação tributária» nem o poderia fazer dada a sua natureza: «quem retém na fonte não recebe de outrem», a exigência é que a retenção tenha sido feita, ou seja o substituído a tenha economicamente sofrido». Se o substituto nem sequer deduziu a prestação então não comete crime de ACF, nos termos do artigo 105º do RGIT, esta situação e a não liquidação do IVA «constituem apenas as contraordenações previstas no artigo 114º do RGIT».

Na primeira redação dada ao nº 4 do artigo 105º o facto (ACF), como recorda Ferreira dos Reis (2003:5) só era punível no «decorso do prazo de 90 dias após aquele momento, porque durante esse prazo estava nos domínios contra-ordenacionais, por força do art.º 114.º, 1 do RGIT.» Com a alteração dada ao nº 4 do artigo 105º, acrescentando a alínea b), tendo o contribuinte que ser notificado, a sua «confinação aos domínios contra-ordenacionais até é mais prolongada» logo, é claro que «não há crime enquanto não estiverem verificados os pressupostos do n.º 4 do art.º 105.º», pois como demonstra o mesmo autor «não é possível o mesmo facto ser crime e contra-ordenação», como referido na alínea d) do artigo 61º do RGIT, ao mencionar que «o procedimento por contra-ordenação extingue-se», «com a acusação recebida em procedimento criminal».

Concluindo-se que o procedimento por contraordenação se extingue com o termo do prazo referido na alínea b) do nº 4, artigo 105º do RGIT, doutro modo poderia o devedor abarcar com contraordenação e ser iniciado o processo-crime.

Em face do ora relatado, não estranhará que Ferreira dos Reis (2003:6) aluda que «dizem os doutrinadores – com aceitação dos jurisprudentes – que a distinção entre o

⁴⁴ Acórdão de 22/11/2006 (transitado em julgado) Proc. nº 59/05.4 idstr do Circulo Judicial de Santarém.

facto sancionado contra-ordenacionalmente e o facto sancionado penalmente se opera ao nível da relevância da conduta - do facto punível.»

Marques (2007:144:Vol I) alude que o artigo 114º, nº 1 do RGIT prevê o sancionamento contra-ordenacional da

[n]ão entrega, total ou parcial, pelo período de 90 dias, ou por período superior, *desde que os factos não constituam crime*, ao credor tributário, de prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido

Em suma, o artigo 114º - ilícito contra ordenacional, deverá ser conjugado com o artigo 105º - ilícito criminal, ambos do RGIT, cujo objeto é o abuso de confiança fiscal, conforme refere Marques (2007:133: Vol II), para que se determine se estamos perante um crime ou uma contraordenação. Ambos os artigos punem a falta de entrega da prestação tributária. Só existindo crime no caso de existir dolo e terem decorrido mais de 90 dias sobre a data em que deveria ter sido entregue a prestação tributária em falta, acrescido do prazo estabelecido na alínea b) do artigo 105º do RGIT para a notificação ao contribuinte.

3. Responsabilidade dos gerentes no abuso de confiança fiscal

A responsabilização dos sócios decorre do facto de estes ocuparem um cargo de administração e a condução dos negócios numa sociedade, além da responsabilização imediata aquando a constituição da sociedade. Assim, o sócio que não participa na administração não deverá ser responsabilizado pela prática de atos ilícitos, ou mais especificamente no caso de abuso de confiança fiscal não será implicado?

De quem é a responsabilidade no ACF? Dos sócios ou dos gerentes/administradores? O TOC (Técnico Oficial de Contas) também pode ser implicado? Neste crime fiscal: ACF, em que os responsáveis por determinada empresa assumem somente o papel de substitutos, ou «fiel depositário» poderão ou deverão ser responsabilizados?

Estas são algumas das questões que se pretendem ver esclarecidas neste ponto.

3.1 Responsabilidade criminal dos gerentes/administradores e/ou sócios numa sociedade

Quando pensamos por exemplo, numa sociedade de responsabilidade limitada, a ideia que nos surge imediatamente é a da limitação da responsabilidade dos sócios, porém a intenção do legislador, ao criar este tipo de sociedades, é o de estimular a atividade económica, ou seja, se não for um negócio de sucesso estará predefinido o limite das perdas. Entretanto, essa limitação muitas vezes torna-se injusta, porque deixa muitos credores sem satisfazer a sua pretensão, nomeadamente, o estado. É para estas situações que o direito em sentido amplo tem vindo a tentar criar soluções, de modo a impedir o incumprimento de certas obrigações e a prática de atos fraudulentos ou contrários à lei ou ao próprio contrato social.

Após a escolha da tipologia da sociedade pretendida o sócio fica imediatamente responsabilizado pelos seus atos perante a sociedade, sendo também responsável pelas dívidas tributárias e contributivas bem como os administradores respondem solidariamente para com a sociedade pela inexatidão e deficiência das indicações e declarações prestadas.

Tavares (2009) esclarece que nas sociedades por quotas e anónimas, o comprometimento nos atos de gestão recai sobre os gerentes/administradores e não sobre os sócios, estes últimos só são responsáveis pelo

[p]agamento integral da respectiva participação no capital social, ou quando muito por prestações acessórias ou suplementares desde que previstas devidamente no Pacto Social, ou por uma responsabilidade directa para com credores sociais nos termos constantes no artigo 198.º do Código das Sociedades Comerciais

A mesma autora acrescenta também que as dívidas da sociedade recaem sobre os gerentes e não sobre os sócios. O que acontece na generalidade é que o sócio acumula a sua qualidade de sócio com a gerência, acabando, assim por ver afetado o seu património pessoal.

Tavares (2009) refere também que a «responsabilidade dos gerentes/administradores para com as dívidas tributárias e contributivas é meramente subsidiária, e portanto, apenas deverá ser operante quando o património da empresa não for, ou se preveja que não seja, suficiente para a dívida integral»

No caso de sociedades em que o sócio e o gerente/administração são pessoas distintas, são estes últimos que gerem as empresas e tomam decisões de gestão sobre a mesma, pelo que também são eles a quem incumbe o ónus da prova, ou seja, são os responsáveis pelos atos ou omissões que causem danos à sociedade exceto no caso de estarem a agir de acordo com o deliberado, como salienta Ferreira (2012) «os gerentes atuarão de acordo com o que for deliberado pelos sócios, pelo que o poder decisório não lhes será, em primeira linha, imputado», acrescentando que

[a] lei responsabiliza os gerentes pelos danos causados por todos os atos por eles praticados com preterição dos seus deveres legais ou contratuais, salvo se provarem que agiram sem culpa. A responsabilidade poderá até ser excluída no caso de os gerentes provarem que atuaram em termos informados, livres de quaisquer interesses pessoais e de acordo com critérios de racionalidade empresarial

Em suma, o sócio quando acumula a gerência da empresa é também responsável pelas dívidas tributárias e contributivas, entre outras que possam existir. No caso, de não acumular as duas funções então é ao gerente/administrador a quem compete efetuar as entregas ao estado dentro dos prazos legais. Quando não o faz - desde que não se trate

de uma consequência no âmbito de uma deliberação dos sócios, vindo desta forma a sua responsabilidade afastada - é sobre ele que recai a tarefa de gestão da qual é parte integrante as entregas dos impostos de terceiros retidos pela empresa ao estado, nos prazos estipulados por lei.

3.2 «Reversão» contra os gerentes/administradores e/ou contra o TOC

Marques (2011:80) alude a uma questão, recente, que tem criado muita discussão que é a «*reversão* contra gerentes ou administradores da empresa no caso de dívida com base em *coima* não paga pelo devedor originário»

Assim e conforme o disposto no artigo 8º do RGIT todo aquele que execute «funções de administração em pessoas colectivas» é subsidiariamente responsável, no âmbito de processo-crime, pelas multas penais aplicadas à sociedade. Ou seja, tal como relevado na anotação ao referido artigo por Lopes de Sousa e Santos (2010), as pessoas coletivas são responsáveis pelos crimes previstos no regime jurídico das infrações fiscais, respondendo solidariamente pelo pagamento das multas os respetivos órgãos, membros ou seus representantes. Ainda na anotação §2 do artigo 8º dos mesmos autores Lopes de Sousa e Santos (2010:90) é lembrado que se

[t]rata de responsabilidade configurada como sendo de natureza civil, pois não depende de aquele a quem à [sic] atribuída a responsabilidade ser responsável pela infração que está subjacente à aplicação da multa ou coima.

Sobre a questão da responsabilidade Ferreira dos Reis (2008:4) defende que

[m]esmo que o agente económico não tenha pago porque não cobrou dos devedores originários, ou porque os riscos da sua actividade económica o impediram de pagar, a sua responsabilidade civil, contra-ordenacional e penal não se apaga, porque o facto que desencadeia tais efeitos é o mero não pagamento pontual do imposto ou tributo em dívida. [sublinhado nosso]

Neste sentido Ferreira dos Reis (2008:8), acrescenta que «nos processos criminais de abuso de confiança fiscal» são situações do tipo de crime já descrito no ponto 1.4, desta dissertação, que «estão em causa, e não as de gestão danosa ou insolvência fraudulenta, ou seja são situações de pura e simples incapacidade patrimonial para cumprir.». Alerta ainda para que quando o administrador de pessoa coletiva está em causa e uma vez que o crime de abuso de confiança fiscal é um «crime de resultado, em que este só pode ser

um dano patrimonial ou não patrimonial, mas pecuniariamente ressarcível (por indemnização)», então o «agente deverá ser condenado na acção penal a pagar a indemnização pelo dano; o administrador, diz a lei, só deve depois da acção executiva reverter sobre ele (art.ºs 22.º e 23.º da LGT)⁴⁵, enquanto devedor subsidiário.(...)»

Na aceção de Marques (2007:80: Vol I),

[o] gerente ou administrador ao figurar no contrato de sociedade e respectivo registo na Conservatória de Registo Comercial, vincula-se perante terceiros, criando legítimas expetativas no Fisco, nos fornecedores, clientes, trabalhadores e na Sociedade Civil em geral.

O mesmo autor refere ainda que

[a]lguns dos crimes tributários pressupõem *omissão* (ex: crime de abuso de confiança fiscal), resultando do entendimento dominante a não punição dos gerentes (somente de direito, mas não de facto) e, portanto, um injustificado «prémio» para quem assume responsabilidade aos olhos da sociedade em geral, mas nada faz, embora seja destinatário de obrigações muito concretas. Por outro lado, quem faz e assume *de facto* o risco, vê a sua conduta ser sancionada criminalmente.

Sobre este tema: «reversão» contra os gerentes/administradores, no ponto 3.4 vamos verificar como tem este assunto sido tratado nos tribunais em Portugal.

Não são raros os casos em que também o TOC se vê envolvido, ou seja, também ele é responsabilizado, embora não imediatamente pois está sujeito a determinadas formalidades dado o seu carácter excepcional, conforme expõe Silva (2010). No entanto, Luís de Sousa (2010) é mais peremptório contrapondo o primeiro ao afirmar que nem estes nem os ROC (Revisores Oficiais de Contas), «estão sujeitos a um regime de responsabilidade subsidiária pelas dívidas fiscais das empresas».

De acordo com o artigo 24º, nº 3 da LGT há que demonstrar que o TOC violou intencionalmente os seus «deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal, demonstrações financeiras e seus anexos» e

⁴⁵ Artigo 22º da LGT – Responsabilidade Tributária; Artigo 23º da LGT – Responsabilidade Tributária Subsidiária.

para que lhe seja imputada responsabilidade têm que ser cumpridos dois requisitos, como ensina Silva (2010): um primeiro para o processo de reversão fiscal⁴⁶ e um segundo para a concreta responsabilidade do TOC.

Então, o TOC também pode ser responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas fiscais tendo neste caso que ser demonstrado pela AT que este «violou, de forma dolosa (intencional)» os seus deveres já referidos e que se encontram presente no artigo 24º, nº 3 da LGT, ou seja que agiu negligentemente. (ibid.:1).

3.3 Um mero substituto tributário é responsável pelo crime de abuso de confiança fiscal?

Na realidade verifica-se que no abuso de confiança fiscal, conforme preleciona Marques (2007:57: Vol I) «admite-se a possibilidade de agentes que não disponham da qualidade de *substituto tributário*, serem punidos, uma vez que participam com o sujeito jurídico que detém essa qualidade (artigo 28.º n.º 1 do CP)⁴⁷

Muito embora, nas palavras de Aires (2005:138)

[a]penas pode ser autor do crime de *Abuso de Confiança* fiscal aquele que tem o dever de entregar ao Estado as prestações tributárias que deduziu por força da lei. Deste modo, para a prática deste crime é essencial que o agente tenha a qualidade de substituto fiscal. Trata-se, portanto, de um crime específico. Nos termos do artigo 6.º do RGIT, nos casos em que a qualidade de substituto tributário recair sobre pessoa colectiva, a responsabilidade criminal pela prática de abuso de confiança fiscal estende-se aos respectivos representantes.

Desta forma e embora, conforme destaca Marques (2007:66: Vol I)

[o] n.º 1 do artigo 7.º do RGIT mencione genericamente «*órgãos*», pensamos que as pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na

⁴⁶ O artigo 153º, nº 2 do CPPT – estabelece os casos em que pode existir reversão. Esta ocorre após a verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e da fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, conforme refere Silva (2010).

⁴⁷ «**Artigo 28º do Código Penal - Ilicitude na participação - 1 -** Se a ilicitude ou o grau de ilicitude do facto dependerem de certas qualidades ou relações especiais do agente, basta, para tornar aplicável a todos os participantes a pena respectiva, que essas qualidades ou relações se verifiquem em qualquer deles, excepto se outra for a intenção da norma incriminadora. (...)»

presente lei quando cometidas pelos seus órgãos (singulares/colectivos) com poderes de *administração* (gestão) e de *representação*.

Neste contexto atesta-se que o gerente também é responsável pelo crime de abuso de confiança fiscal, pois são eles que têm o dever de entregar as quantias retidas ao estado enquanto responsáveis por determinada sociedade, conforme vimos no ponto 3.1. Lumbrales (2003) releva que ao apropriar-se do dinheiro da empresa o gerente em causa comete um crime de abuso de confiança, sendo que a sua não entrega se configura no preceituado no artigo 105º do RGIT, transformando-se em dois bens lesados: o erário público e o património da empresa como consequência da não entrega dos valores retidos. Outro aspeto que cumpre relevar é que o crime fiscal foi também cometido pelo gerente, com dolo necessário ou, pelo menos, eventual, respondendo este pela respetiva prática por força do disposto no artigo 6º do RGIT⁴⁸ pois o facto do gerente se apropriar de verbas da empresa não pode lesar os interesses do fisco, pois a empresa não fica desobrigada de realizar a prestação tributária.

Lumbrales (2003:104) assevera também que se verificam os dois tipos criminais: comum e fiscal, embora aconteçam em momentos diferentes. O fiscal (artigo 105º do RGIT) como já verificamos só se consuma com o decurso do prazo prescrito pela entrega da prestação tributária enquanto o crime comum se consuma com a apropriação do dinheiro pelo gerente.

Ainda citando Lumbrales (2003:105)

[o] crime de abuso de confiança comum praticado pelo gerente e o crime de abuso de confiança fiscal praticado pela empresa (pelo qual o gerente é também responsável enquanto seu representante – cfr. art. 6.º do RGIT) são dois factos em tudo autónomos, punidos por disposições incriminatórias distintas.

O mesmo autor lembra ainda que o dever de entrega destas verbas se trata de uma manifestação do «dever de pagar impostos».

Conforme nos elucida, Marques da Silva (2010:79)

⁴⁸ Artigo 6º do RGIT – Actuação em nome de outrem, conforme anotação, §2, de Lopes de Sousa e Santos (2010:73)

[a] responsabilidade por actuação em nome de outrem «toca fundamentalmente os titulares dos órgãos de uma pessoa colectiva(...). Repare-se que o artigo é particularmente impressivo quando exige a vontade como elemento essencial para que a responsabilidade possa ser imputada ao agente da infracção(...)

[d]a conjugação dos artigos 6.º e 7.º do RGIT resulta, para os crimes tributários, uma regra de responsabilidade cumulativa do ente colectivo e da pessoa(s) que, podendo fazê-lo (porque o seu órgão, membro ou representante), em nome e no interesse daquele cometeu a infracção. Trata-se de uma responsabilidade atribuída a dois sujeitos distintos, embora tendo por pressuposto o mesmo facto e na mesma culpa, e que envolve a punição diferenciada de cada um deles, como decorre do carácter individual da responsabilidade. Denominámo-la noutro lugar “*responsabilidade cumulativa integral diferenciada*”

Ou seja «o legislador optou pela responsabilidade penal fiscal cumulativa das empresas e administradores) como opinou Marques (2011:79) afirmando que «” (...) acresce ainda que o agente ao contribuir para formar a vontade censurável da sociedade viola ele próprio uma outra norma: a que lhe impõe o dever de conduzir a sociedade com diligência de um gestor criterioso e ordenado (art. 64.º, n.º 1, do CSC) ”» é desta forma que o legislador não fica com a mera responsabilidade da empresa mas dirige-se também aos gerentes e administradores daí terem também que ser notificados (alínea b), n.º 4 do artigo 105º do RGIT) já falado anteriormente.

Economicamente é o sujeito passivo originário que suporta o imposto, conforme refere Lumbrales (2003:100), ou seja, é com base na capacidade contributiva deste que o estado tributa o substituto tributário acabando por se tratar de um «*procedimento artificial*», nas palavras de Lumbrales, fundamentando esta asserção como servindo apenas para garantir que a AT obtém as suas receitas. Na verdade consiste no cumprimento de um dos deveres de cooperação, no entendimento de Lumbrales (2003:100) «sem outro fim que não o de facilitar a efectiva liquidação e cobrança das receitas tributárias».

Em suma e face ao evidenciado Lumbrales (2003:100) advoga que atendendo ao disposto no artigo 28º da LGT,

[o] substituto tributário só responde em primeira linha pelas importâncias que efectivamente reteve, sendo a sua responsabilidade subsidiária no que se refere às importâncias relativamente às quais pura e simplesmente incumpriu o dever de retenção. Caso a retenção efectuada seja de montante inferior ao legalmente previsto, o substituto tributário será o primeiro responsável pelo imposto em falta, sem prejuízo da responsabilização tributária do substituído, salvo nos casos de

retenção efectuada a título de pagamento por conta, em que a situação se inverte (cfr. n.ºs 2 e 3 do art. 28.º da LGT)

A responsabilidade subsidiária não decorre do incumprimento obrigacional, mas da violação de confiança, na douta opinião de Ferreira dos Reis (2003:152) acrescentando que

[o] responsável subsidiário não é devedor principal ou directo. A sua relação com a Administração Fiscal não é uma relação patrimonial-obrigacional; é uma relação de confiança. Essa relação de confiança firma-se no pressuposto de que as pessoas que administram ou fiscalizam as pessoas colectivas são pessoas de confiança, ou seja, são dignas de confiança como a Constituição da República supõe que todas são. Esta é a regra, e todas assim são, até prova em contrário, em julgamento em processo judicial, imparcial e justo, com trânsito em julgado.

No entendimento de Lumbrals (2003:100)

[a] responsabilização fiscal subsidiária do substituto tributário pelo pagamento do imposto não retido justifica-se apenas e só pela violação culposa (ainda que meramente negligente) dos seus deveres de cooperação para com a Administração Fiscal justificando-se a excepção prevista no n.º 3 do art. 28.º da LGT em nome da tutela das legítimas expectativas e da protecção da confiança do substituído, a quem não é imputável o erro do substituto na liquidação do imposto devido, e que por isso não deve ver posteriormente postos em causa os seus planos de gestão patrimonial, salvo se for impossível ao Estado cobrar os montantes não retidos ao substituto.

Em suma, na opinião de Lumbrals (2003), também corroborado por Ferreira dos Reis (2003) ao responsável subsidiário só pode ser atribuída responsabilidade no caso de falta de património da pessoa coletiva se esta foi provocada propositadamente ou se o responsável não agiu com o cuidado e empenho que deveria ter tido para que tal não se concretizasse. Neste caso fica a AT com o ónus de alegar e comprovar os factos constitutivos da responsabilidade subsidiária, ou seja, depois de apurada a insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal deve ser apurado se o devedor substituto praticou factos ilícitos causando o esgotamento patrimonial do devedor principal recolhendo elementos que provem isso mesmo, só então deve ser notificado o devedor subsidiário.

Sobre a questão da possibilidade de utilização, dos valores retidos, entre a respetiva retenção e a obrigação de entrega destes ao estado, para fins próprios, Lumbrales (2003) refere que alguns fiscalistas defendem que a responsabilidade fiscal dos gerentes das empresas não é o de manter estes valores intactos, mas sim o de entregarem no prazo legal previsto na lei nos cofres do estado. O mesmo autor, que corrobora com a opinião destes fiscalistas, compara-as com a jurisprudência alemã, concluindo que esta defende que estes valores não devem ter outro fim que não o da respetiva entrega ao fisco.

Quando os montantes são utilizados e no prazo legal não são entregues, então aí sim existe incumprimento e incorre em «responsabilidade fiscal e penal fiscal caso tal extravio se verifique»

Em modo de conclusão Marques (2011:77) analisou um acórdão de 5 de Dezembro de 2001 (Proc. n.º 110744) e afirma, com base na sentença proferida pelo Tribunal da Relação do Porto que a obrigação da entrega da quantia retida ou descontada é do conhecimento dos gerentes⁴⁹ logo a sua não entrega é um «crime específico próprio» em que o seu autor não é o contribuinte originário mas sim o substituto. E afirma ainda que

[a]o omitirem a obrigação de entregarem ao Fisco as prestações tributárias, os gerentes actuam com intenção de obter um benefício patrimonial para a empresa, ou, pelo menos, com essa possibilidade ou com a eventualidade de que esse efeito decorreria necessariamente da sua actuação omissiva.

No ponto seguinte analisaremos detalhadamente os propósitos de dois acórdãos com posições contraditórias.

3.4 Aspetos relevantes em casos concretos

Já vasta jurisprudência se pronunciou sobre a responsabilidade solidária do sócio gerente em condenações de abuso de confiança fiscal.

⁴⁹ **Artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais**, vem dispor no seu n.º 1 que

[o]s gerentes ou administradores da sociedade devem observar:

a) Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado; e
b) Deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores.

Em análise aos acórdãos n.º 248/07 e 105/07⁵⁰ verifica-se que foram tomadas decisões contrárias.

No aresto de 23/06/2010 uma sociedade foi condenada ao pagamento de uma multa pela prática de dois crimes de abuso de confiança fiscal (artigo 105.º, n.º 1 do RGIT), uma vez que o pagamento não foi efetuado no prazo para o efeito, o MP recorreu para que o sócio gerente fosse notificado para pagamento da multa aplicada à sociedade da qual era responsável. O tribunal asseverou neste aresto condenar o sócio-gerente permitindo a sua notificação de forma a ser responsabilizado pelo pagamento da dívida.

Esta decisão foi tomada com base nos seguintes argumentos das conclusões proferidas pelo MP: no terceiro argumento foi referido que sendo o arguido sócio gerente era

[e]le quem, de facto, geria e administrava a sociedade arguida tomando todas as decisões respeitantes ao seu funcionamento, dirigindo os negócios da sociedade, praticando quaisquer actos, nomeadamente, procedendo ao pagamento de salários aos trabalhadores e de impostos;

Acrescentando ainda no seu quinto argumento que os sócios gerente,

[i]ncorrem na responsabilidade civil prevista no n.º 7 do art. 8.º do Regulamento Geral das Infracções Tributárias, os co-autores de infracções tributárias, relativamente às sanções que vierem a ser aplicadas aos seus co-arguidos, cumulativamente com a sua própria responsabilidade, (...)

Sobre a inconstitucionalidade do artigo 8.º, questão levantada em inúmeros acórdãos, foi alegado no acórdão em análise ainda na fundamentação, décimo argumento do MP que

[o] disposto no n.º 7 do art. 8.º do Regulamento Geral das Infracções Tributárias não é inconstitucional, nomeadamente porque não viola o princípio constitucional de intransmissibilidade das penas e, encontrando-se e [sic] vigor no ordenamento jurídico, por nunca ter sido declarada inconstitucional com força obrigatória geral, não pode deixar de ser aplicada, excepto se o aplicador do direito declarar expressamente tratar-se de norma inconstitucional (...)

O que no caso deste acórdão não aconteceu tal como relatou o MP na sua fundamentação, tendo ainda acrescentado, para sustentar a sua não inconstitucionalidade que

⁵⁰ De, respetivamente 23/06/2010 e 14/03/2012, ambos da Relação do Porto.

[o] citado art. 8º do RGIT foi objecto de apreciação no acórdão do Tribunal Constitucional, de 12/03/2009, o qual decidiu: «não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 8º do RGIT (...) na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processos de contra-ordenação», com fundamento em que aquele preceito não consagra uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou contra-ordenacional imputável à sociedade, estabelecendo, antes, a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas (tratar-se-ia de uma responsabilidade de natureza civil extracontratual dos gerentes e administradores, resultante do facto culposo que lhes é imputável por terem causado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, determinante do não pagamento da coima, ou por não terem procedido ao pagamento da coima quando a sociedade foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo).

Com base nos argumentos citados, entre outros, e colocada de parte a hipótese da inconstitucionalidade do artigo 8º o tribunal deferiu o pedido do MP permitindo que o sócio gerente fosse notificado para proceder ao pagamento da multa aplicada à sociedade, a qual tinha sido condenada por abuso de confiança fiscal.

No outro aresto aludido, de 14/03/2012 o tribunal proferiu em sentido contrário. O processo que contrapõe o anteriormente analisado goza do mesmo enquadramento: uma sociedade foi condenada pela prática do crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105º, nº1 do RGIT) a uma multa. Não tendo a sociedade arguida procedido ao pagamento, o MP após notificar o arguido, pessoa singular, veio solicitar que se considerasse o sócio gerente responsável pelo seu pagamento, ao abrigo do artigo 8º do RGIT. Uma vez que este pedido foi indeferido concordando com a decisão já tomada pelo tribunal da relação de Guimarães de 12/04/2010, processo 149/04, no qual se refere que

(...)”se mostra necessário apurar a existência da responsabilidade culposa do arguido, pelo esgotamento do património da sociedade – que impediu o pagamento da multa – o que se terá que apurar em processo próprio e em acção proposta para tal fim, em que se invoque tal causa de pedir”, tem subjacente a situação de responsabilidade subsidiária, prevista no n.º 1 do artigo 8º do RGIT, quando em causa está a responsabilidade solidária do n.º 7 da mesma norma legal.

Tendo ainda apresentado como argumento a algumas conclusões partes do referido acórdão com o qual concordou na decisão. Assim proferiu que

“Não restam dúvidas que em matéria crime rege o princípio da responsabilidade e da penalização individual. Isto significa que, mesmo perante situações de co-autoria ou de autoria mediata, a imputação da prática de determinados actos a um agente determina a apreciação individual e pessoal, relativamente a cada pessoa (seja ela singular ou colectiva) como entidade autónoma, da prática de um ilícito e, conseqüentemente, da imposição da pena que lhe deverá ser aplicada (vide, a título meramente exemplificativo, o disposto no artº 29º do C. Penal).

*O artº 30 da C.R.P., por seu turno, é taxativo ao determinar, sob a epígrafe Limites das penas e das medidas de segurança, que **a responsabilidade penal é insusceptível de transmissão** (nº3). (...).*

*Assim, salvo o devido respeito por entendimento contrário, a eventual responsabilização das pessoas singulares referidas no artº 8º do RGIT por actos pelos quais foi igualmente responsabilizada a sociedade incumpridora, não pode nunca determinar, **como seu efeito forçoso e automático** (...) – a sua responsabilidade subsidiária por uma sanção que foi imposta a terceiro (no caso, à pessoa colectiva), sob pena de total subversão do princípio constitucional acima mencionado.*

O MP «inconformado» recorreu «pugnando pela revogação do mesmo e a sua substituição por um outro, que desde já, determine a notificação» do sócio gerente.

Ao que o tribunal voltou a indeferir alegando nas suas próprias conclusões no ponto 12, que

[p]or outro lado, dúvidas não podem existir que é no processo penal e não em processo autónomo que deve ser proferida a condenação dos responsáveis civis, a que alude o artigo 8º do RGIT, sendo que se deve garantir o direito de defesa e de contraditório necessário, o que desde logo, afasta qualquer efeito automático da aplicação do artigo 8º/7 do RGIT;

Continuando no ponto 13 a relatar que

[p]ara garantir os direitos de defesa constitucionalmente consagrados, o tribunal, antes de considerar quem não é agente da infracção como responsável pelo pagamento de multas ou coimas, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 8º do RGIT, deve dar-lhe os direitos de audiência e defesa, que são assegurados aos arguidos de infracções criminais, pelo artigo 32º/1, 5 e 10 da CRP;

Em suma, enquanto o MP defende que o sócio gerente deve ser responsabilizado pelo pagamento da multa não paga pela sociedade da qual é responsável invocando a norma contida no artigo 8º do RGIT o tribunal defende o contrário alegando que tal norma não tem aplicação ao caso.

A reversão contra gerentes e administradores continua a gerar controvérsia, como se verifica na análise a estes dois acórdãos com opiniões discordantes invocando alegações válidas em ambos os processos.

IV - CASO PRÁTICO: Análise de Acórdãos

Neste ponto, da dissertação pretende-se demonstrar a aplicação prática do assunto que temos vindo a desenvolver. A melhor forma de o evidenciar é analisando alguns acórdãos já resolvidos dos tribunais portugueses.

Apenas um acórdão não abrangeria as constantes metamorfoses que o artigo 105º do RGIT foi sofrendo, pelo que achamos que analisando os seguintes três acórdãos abrangeríamos um maior leque de situações abordadas nesta dissertação, umas com maior, noutras com menor, ênfase.

1. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Julho de 2010 (Processo nº 6463/07.6 TDLSB.L1)

O acórdão, de 14 de julho de 2010 visou uniformizar a interpretação a dar à alteração dada pela lei nº 64-A/2008 de 31/12 ao artigo 105º do RGIT que revogou o nº 6 e alterou a redação dada ao nº 1, estabelecendo um limite mínimo de 7.500€ para que seja cumprida a punição estabelecida no mesmo número surgindo a dúvida se este limite é ou não extensível ao artigo 107º “Abuso de confiança contra a segurança social”, cuja redação refere o seguinte:

1 - As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º.

2 - É aplicável o disposto nos n.ºs 4, 6 e 7 do artigo 105.º.

Entre dois acórdãos foram tomadas decisões opostas, pelo que surgiu a necessidade de uniformizar a interpretação a dar a esta questão.

1.1 Explicação do Acórdão e decisão

O presente acórdão resulta de um pedido de decisão uniformizador resultante, das decisões contrárias tomadas no **processo 6463/07.6 TDLSB do Tribunal da Relação de Lisboa (acórdão recorrido), proferido em 15/07/2009, com trânsito em julgado a**

03/09/2009, cuja decisão foi que o limite mínimo estabelecido no nº 1 do artigo 105º do RGIT também era aplicável ao artigo 107º do RGIT e o processo 257/03.5TAVIS.C1 do Tribunal da Relação de Coimbra de 04 de março de 2009, que defendeu solução oposta.

Neste acórdão cujo objetivo foi a fixação de jurisprudência,

[n]o sentido de que, a existência do montante mínimo de 7500 euros, de que o nº 1 do art. 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias – RGIT (aprovado pela lei nº 15/2001, de 5 de Junho, e alterado, além do mais pelo art. 113º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no art. 107º nº 1 do mesmo diploma.

conforme referido no sumário do acórdão em análise, cujo o desfecho foi concordante com a do Tribunal da Relação de Coimbra, no processo nº 257/03.5TAVIS.C1 de 04 de março de 2009, ou seja, foi fixada a jurisprudência,

[n]o sentido de que, a exigência do montante mínimo de 7500 euros, de que o nº 1 do art. 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias – RGIT (...) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social [sublinhado nosso], previsto no art. 107º nº 1 do mesmo diploma.

Decisão determinante, tendo o processo nº 6463/07.6 TDLSB do Tribunal da Relação de Lisboa que ser reformulado em consonância com a decisão agora tomada pelo Supremo Tribunal de Justiça, pese embora não seja atingido por respeito ao princípio da “Proibição de *reformatio in pejus*” presente no artigo 409º do CPP.

2.1 Principais Finalidades do Acórdão

Veio o MP interpor recurso extraordinário de fixação de jurisprudência, embora ambos os acórdãos já tivessem transitado em julgado, e nenhum deles já se encontrasse sujeito a recurso ordinário alegando nas suas conclusões que a lei que gerou esta divergência (lei nº 64-A/2008, de 31/12) manteve intacta a redação do artigo 107º, cujo nº 1 desse mesmo artigo remete para o artigo 105º, nº 1 e para o nº 5, **apenas na pena a aplicar**, afastando a perda dos elementos objetivos ou subjetivos intrínsecos ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

O MP considera tratar-se de crimes autónomos, embora semelhantes, os presentes nos artigos 105º e 107º, ambos do RGIT. O «reforço da autonomia do regime punitivo das infracções contra a segurança social funda-se e justifica-se na necessidade premente da defesa da sustentabilidade da Segurança Social, (...)», foi referido pelo MP. Embora próximos não se confundem sendo precisamente por isso que o legislador os mantém autónomos, pois ambos protegem bens jurídicos.

A descriminalização do abuso de confiança contra a segurança social previsto no artigo 107º do RGIT, no caso de não entrega de contribuições de valor igual ou inferior aos 7.500€ estabelecidos no nº 1 do artigo 105º do RGIT, iria desequilibrar financeiramente o sistema da Segurança Social. Uma vez, que a maioria do «tecido empresarial» é constituído, por pequenas e médias empresas, com menos de dez trabalhadores, essa absolvição atingiria esta maioria provocando gravemente o sistema da segurança social e os interesses que o mesmo visa proteger pois «ficaria totalmente impune a falta de entrega à Segurança Social de contribuições de valor igual ou inferior a €7500», contrariamente ao crime de abuso confiança fiscal cujo valor abaixo dos 7.500€, é considerado contraordenação conforme o artigo 114º do RGIT. Mostrando-se totalmente contra às políticas que se veem criando de «combate à fraude e às dívidas à Segurança Social». Tendo o MP alegado no ponto 12, em jeito de conclusão que

[s]endo distintos os bens jurídicos protegidos pelos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social, tal como são diferentes a natureza e as finalidades das prestações e das contribuições a que se reportam os artigos 105º e 107º do RGIT, mostra-se justificado um regime penal mais exigente, que confira maior eficácia à protecção dos interesses subjacentes aos crimes contra a Segurança Social, o que, de forma alguma, põe em causa os princípios da proporcionalidade e da igualdade, previstos nos artigos 18º nº 2 e 13º da Constituição.

De forma que o MP conclui que o limite de 7.500€, previsto no nº 1 do artigo 105º, não é aplicável ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previstos no artigo 107º, ambos do RGIT.

O Instituto de Segurança Social também se pronunciou alegando nas suas conclusões analogamente ao MP também solicitando a fixação de jurisprudência de forma que o estabelecimento de um limite mínimo no artigo 105º não seja extensivo ao artigo 107º,

ou seja que ambos sejam crimes autónomos e completos embora puníveis com as penas previstas para o crime de abuso de confiança fiscal.

O arguido no processo onde se proferiu o acórdão recorrido também quis apresentar as suas alegações embora ciente que a decisão final não o iria atingir.

Tendo assim argumentado que a lei 64-A/2008 que deu a nova redação ao nº1 e revogou o nº 6 do artigo 105º do RGIT não alterou o artigo 107º do RGIT embora este tenha uma remissão direta aos nºs 4, 6 e 7 do artigo 105º apesar do nº 6 ter sido revogado. Sendo desta forma criado um problema de interpretação de leis. E *«na interpretação da lei, partindo-se do seu elemento literal há que fazer intervir os elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica»*, conforme ponto IV da conclusão das alegações do arguido. Nas suas conclusões o arguido repara que o legislador sempre pretendeu que a punição dos dois crimes fosse idêntica e sempre foi considerado *«o montante previsto no nº 6 do artº 105º, para efeitos de extinção da responsabilidade criminal.»*, pelo que a remissão para o nº 6 entretanto revogada e a sua menção continuar a constar no nº 2 do artigo 107º, *«mostra bem que o legislador continua a não ter qualquer preocupação autónoma com os crimes contra a segurança social.»*, pois de outra forma *«teríamos um entendimento verdadeiramente absurdo que para o crime de abuso de confiança contra a segurança social se mantinha em vigor o nº 6 do art. 105 do RGIT.»*, na sua opinião entender-se de outra forma poderia levar a considerar o artigo 107º do RGIT inconstitucional.

Em suma, o arguido conclui que o limite estabelecido no nº 1 do artigo 105º do RGIT também deve ser aplicado ao artigo 107º do RGIT e é neste sentido que a jurisprudência deve ser fixada.

3.1 Conclusões e Análise do Acórdão

Após verificadas as alegações de todas as partes o STJ renunciou-se acrescentando à argumentação dos acórdãos em oposição que o artigo 107º do RGIT apenas remete para as penas previstas nos nºs 1 e 5 do artigo 105º do RGIT, justificando que

[o] tipo legal de crime de abuso de confiança contra a segurança social encontra no nº 1 do art. 107º do RGIT a completa descrição da matéria proibida e de todos os outros requisitos de que depende em concreto a punição que torna objectivamente determinável o comportamento proibido e objectivamente dirigível

a conduta do cidadão, sem necessidade de recurso ao art. 105º do RGIT para tal efeito.

Concluindo que a alteração não cabe no crime de abuso de confiança contra a segurança social pois mantém-se autónoma ao abuso de confiança fiscal.

Persistindo na justificação de que enquanto no RGIT é considerada contraordenação o abuso de confiança fiscal inferior aos 7.500€, para o abuso de confiança contra a segurança social, não há contraordenação prevista nem no RGIT nem mesmo no regime sancionatório da segurança social que define as contraordenações nesta matéria, e

[c]onsequentemente, a entender-se que o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social foi despenalizado, cria-se um espaço de absoluta impunidade para comportamentos bem mais censuráveis do que aqueles que são tipificados como contra-ordenações contra a Segurança Social.

Alegando também que

[e]nquanto nos crimes fiscais os deveres impostos aos contribuintes convergem para a revelação da real capacidade contributiva de cada um e de todos os cidadãos obrigados a pagar impostos, tendo em vista a realização da igualdade e justiça tributárias, reconduzindo-se assim a um mais amplo bem jurídico tutelado, qual seja "a confiança da administração fiscal na verdadeira capacidade contributiva do contribuinte"; Já no crime de Abuso de Confiança contra a Segurança Social, não é o Estado/Administração Fiscal o destinatário desses montantes, mas sim o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, com personalidade jurídica e património próprio, dotado de autonomia administrativa e financeira para a gestão dos interesses de segurança social que lhe estão cometidos defender e prosseguir, e cujo orçamento próprio assenta fundamental e prioritariamente nas receitas provenientes das prestações sociais resultantes dos descontos efectuados, sendo pois esta efectiva arrecadação o bem jurídico tutelado".

Concluindo que a alteração não visou despenalizar o crime de abuso contra a segurança social.

Na realidade acórdão foi fundamental para que o artigo 107º do RGIT tivesse uma interpretação uniforme, não deixando margem para dúvidas, pois a «letra da lei» pode revelar mais de que um sentido possível, pelo que interessa apurar o seu verdadeiro espírito» e foi precisamente o que se pretendeu com este acórdão.

A descriminalização do abuso de confiança fiscal teve como justificação o descongestionamento dos processos de pequenos valores, o mesmo não poderia ser considerado no crime de abuso de confiança contra a segurança social, pois as realidades subjacentes são totalmente diferentes, como também a sua consequência o seria.

Também no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal já tinha sido recomendado que se deveria proceder à «*alteração da lei no sentido de harmonizar os dois tipos legais de crime de abuso de confiança previstos no RGIT.*».

Desta forma foi tomada a posição já referida no ponto 1.1. Trata-se de dois crimes autónomos que apenas se cruzam no que diz respeito às penas a serem aplicadas.

2. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Setembro de 2011 (Processo nº 123/09.01DSTR.C1)

O acórdão, de 28 de Setembro de 2011 resultou de um recurso apresentado pelos arguidos: “*B*”⁵¹ sócio gerente da empresa “*WWW, Lda.*”.

O MP tinha acusado os arguidos da prática de um crime de abuso de confiança fiscal, na forma continuada, tendo decidido pela condenação de “*B*” numa pena de 160 dias de multa, à taxa diária de sete euros, perfazendo o montante de mil cento e vinte euros e pela condenação de “*WWW, Lda.*” a uma pena de 300 dias de multa à taxa de sete euros perfazendo a quantia de dois mil e cem euros. Inconformados com a decisão inicialmente proferida, vindo desta forma defender a «revogação da sentença recorrida com a consequente absolvição, ou caso assim não seja entendido, com a redução das penas aplicadas.».

1.2 Explicação do Acórdão e decisão

O presente acórdão resulta de um pedido de recurso da decisão já proferida na sequência da acusação pelo MP do crime de abuso de confiança fiscal, nos termos do artigo 105º do RGIT, por o arguido “*WWW, Lda.*”, sujeito passivo de imposto sobre o valor

⁵¹ Nomes fictícios

acrescentado, e como tal enquadrado no regime geral de tributação em IVA, pese embora tenha entregue as declarações periódicas de IVA nos prazos legais, não as fez acompanhar dos respetivos meios de pagamento. O IVA não entregue refere-se aos períodos de outubro de 2008, no montante de €15.066,77 e ao período de novembro de 2008, a quantia de €7.446,50, perfazendo o total de €22.513,27€.

Desta forma, ambos os arguidos foram acusados da prática em coautoria material, sob a forma consumada e continuada, da prática de um crime de abuso de confiança fiscal. Uma vez que o valor em dívida referente ao mês de novembro de 2008, não atinge os €7.500, a que se refere o n.º 1 do artigo 105.º do RGIT, não foi considerado nem no primeiro julgamento nem no recurso que estamos a expor neste ponto, por não ser punível criminalmente estando apenas sob a alçada da contraordenação, artigo 114.º do RGIT.

A decisão tomada pelos juízes do tribunal da relação de Coimbra foi a de «julgar parcialmente procedente o recurso», tendo sido reduzidas as penas. Assim, “*WWW, Lda.*” passou a ter uma pena de 150 dias de multa, mantendo-se a taxa diária de sete euros, perfazendo a quantia total de mil e cinquenta euros e para “*B*” a pena foi atenuada para 80 dias de multa também à taxa diária de sete euros, perfazendo o montante global de quinhentos e sessenta euros.

2.2 Principais Finalidades do Acórdão

Como já referimos este acórdão visa a apresentação de recurso por parte dos arguidos por não concordarem com a primeira decisão tomada. Para apresentação de recurso os arguidos colocaram as seguintes questões:

- 1) Saber se a notificação feita nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 105.º, n.º 4, al. b), do RGIT, foi regularmente efectuada;
- 2) Saber se deve haver alteração da matéria de facto, no que diz respeito à alínea F);
- 3) Saber se as penas devem ser reduzidas a metade dos valores fixados.

Na análise deste acórdão apenas iremos abordar as questões: um e três, por serem as relacionadas diretamente com o assunto que estamos a tratar.

No que diz respeito à questão um a arguida “*WWW, Lda.*” conclui que foi declarada insolvente. O processo deu entrada em 18/04/2009, e a sentença de insolvência foi decretada em 01/06/2009 (transitado em julgado em 13/07/2009). Uma vez que a notificação a que se refere o artigo 105º, nº4, alínea b) do RGIT, foi dirigida aos seus gerentes em 26/11/2009, consideram que a notificação não é considerada válida uma vez que não foi feita na «pessoa que representava validamente a insolvente». Ainda sobre esta questão referem a seu favor que a arguida “*WWW, Lda.*” não foi regularmente notificada, nos termos da alínea b), do nº 4 do artigo 105º do RGIT. Concluindo que «não se encontra preenchida a condição objectiva de punibilidade a que se refere o artigo 105.º, n.º 4, al. b), do RGIT.».

Desta forma os arguidos consideram que foram violadas várias disposições legais pedindo assim a redução das penas aplicadas, para pelo menos metade dos respetivos valores, «permitindo sancionar convenientemente as suas condutas, bem como acautelar a defesa da sociedade e a prevenção da criminalidade.».

O MP apresentou resposta, «defendendo a improcedência do recurso» e apresentando as seguintes conclusões: sobre a questão um o MP considera que a notificação deve

[s]er dirigida a quem, devido à sua qualidade de sócio-gerente efectivo, originou o substrato fáctico criminalmente relevante, tal como a sociedade em si mesma entidades que serão chamadas a, eventualmente, responder criminalmente impondo-se-lhe diligenciar pela não verificação da condição objectiva de punibilidade constante do aludido preceito legal.

Em suma, sobre a questão da notificação, o MP considera que a mesma não deve ser feita à «massa insolvente» nem ao «Administrador de Insolvência» por se tratar de «entidades constituídas posteriormente à verificação da situação eventualmente com relevância criminal», tendo, a notificação, sido regularmente efetuada nos termos da alínea b), do nº 4 do artigo 105º do RGIT aos seus sócios gerentes, verificando-se a condição objetiva de punibilidade referida no artigo mencionado uma vez não cumprido o estipulado na notificação os arguidos foram adequadamente condenados.

Assim o MP considera que a sentença recorrida deve ser mantida, pois as «penas aplicadas aos arguidos não excedem a culpa do arguido – pessoal individual nem a medida de responsabilização admissível da arguida sociedade», sendo as mesmas justas e adequadas.

3.2 Conclusões e Análise do Acórdão

Analisadas as conclusões de ambas as partes resta-nos explicar as conclusões do tribunal para chegar ao veredicto já aludido no ponto 1.2.

Neste acórdão o tribunal considerou provada a dificuldade financeira pela qual “*WWW, Lda.*” tem atravessado desde 2008, decorrentes de créditos incobráveis e diminuição do seu volume de negócios, tendo utilizado os montantes de IVA em dívida ao estado para pagamento a fornecedores e vencimentos dos 13 trabalhadores da sociedade.

Como forma de enquadramento das questões a tratar, o tribunal, citando Lumbrales (2003:96) menciona que se constata que a «incriminação do abuso de confiança fiscal reconduz-se, no essencial, à tutela do erário público e do interesse do estado na integral obtenção das receitas tributárias», considerando o imposto em causa no caso em apreço – o IVA – «o imposto que visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços», ficando o sujeito como fiel depositário desses valores pelo que se constitui único credor tributário cuja obrigação se cinge à sua entrega nos prazos legais.

Assim, quanto ao arguido “*B*”, mostram-se preenchidos os elementos objetivos do tipo no que se refere à conduta do imposto não entregue no período de outubro de 2008, tendo-se também demonstrado no julgamento, que o arguido agiu consciente do incumprimento, ficando também preenchidos os elementos subjetivos do tipo.

Tendo o incumprimento continuado para além dos 90 dias a que alude o artigo 105º, nº 4 alínea a) do RGIT, acresce que foi também cumprido o mencionado do mesmo artigo e número, alínea b) - a notificação, preenchendo-se assim a condição de punibilidade e objetiva de punibilidade, respetivamente. Deste modo o arguido é merecedor de um «juízo de censura» e como tal foi considerado culpado, sendo-lhe contudo reduzida a pena conforme já referido anteriormente.

Quanto a arguida “*WWW, Lda.*”, muito embora se trate de uma sociedade, determina o artigo 7º, nº 1 do RGIT que

as pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo

ou seja, uma vez que as sociedades atuam juridicamente através dos seus representantes, se estes cometem uma infração em nome e no interesse da sociedade a sanção reflete-se na pessoa coletiva em causa.

Foram assim, também verificados os elementos objetivos e subjetivos do tipo legal de um crime de abuso de confiança fiscal contra a sociedade arguida, não existindo causa de desculpa foi esta também condenada a pagamento de multa sendo no entanto reduzida em relação ao primeiro veredito tal como já se expôs.

No acórdão em análise houve uma alusão à tentativa de justificação da sua conduta - não pagamento do IVA - por ter a obrigatoriedade de pagar vencimentos e a fornecedores, para continuar a laborar, estamos aqui perante um conflito de deveres. Sobre este assunto o tribunal foi peremptório, afirmando que a

[o]brigaçãõ do pagamento dos salários só se põe enquanto se mantiver a obrigaçãõ da manutençãõ dos postos de trabalho e a obrigaçãõ da manutençãõ da empresa em funcionamento só se mantém enquanto esta tiver viabilidade econõmica. Face à situaçãõ deficitária da empresa, os arguidos tinham sempre a possibilidade legal de requerer a sua extinçãõ (v.g. apresentando-se à insolvência), bem como a extinçãõ dos contratos de trabalho do pessoal ao serviço da empresa, dessa forma se desobrigando do pagamento dos salários

Colocando assim de lado esta causa de justificação, pois considera que os valores em dívida ao estado, em hierarquia se encontram num nível superior, para além destas quantias constituírem um dever legal, está subjacente um dever do estado, cujo objetivo se centra no pagamento de prestações de assistência médica, subsídio desemprego, reformas, entre outros.

No RGIT, mais concretamente no artigo 105º encontra-se patente a opção pela pena de prisão, no caso do arguido “B” seria até três anos, no entanto, o tribunal desconsiderou esta opção porque uma vez que o arguido não tem antecedentes criminais, se encontra social e profissionalmente inserido e o valor em causa não justifica esta punição, sendo suficiente e mais adequada a pena de multa, fundamentando esta opção recordando que

[o] não pagamento de impostos continua a ser visto no nosso país (embora cada vez menos) como uma “infracção menor”, sendo até, por vezes, socialmente bem considerados os que utilizam “estratagemas” de fuga aos impostos. Só quando se

chega, por vezes, ao momento em que a execução de uma pena de prisão fica suspensa com a condição do pagamento das quantias em dívida, é que se toma a verdadeira consciência da gravidade dos factos praticados. O certo é, porém, que há que distinguir os diferentes casos e adequar o tipo de pena a cada um deles.

Também foi lembrado pelo tribunal que numa altura como esta que atravessamos, em que muitas empresas encerram a sua atividade, é de vangloriar, o facto de a arguida ter iniciado um processo de insolvência que contempla o pagamento de todas as dívidas e cuja sua cessação não foi considerada, pelo que esta atitude só pode significar que o arguido “B”, responsável pela “*WWW, Lda.*” «interiorizou o desvalor da sua conduta».

3. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Março de 2012 (Processo nº 1133/10.0IDLRA.C1)

A análise deste acórdão de 28 de março de 2012, do tribunal da relação de Coimbra visou mais uma vez esclarecer que a justificação muitas vezes apresentada nos casos de acusação por crime de abuso de confiança fiscal não é razão suficientemente justificativa para o não pagamento de determinado imposto mesmo manifestado por dificuldades financeiras e económicas vigentes em determinados períodos do ciclo de vida de uma atividade. Razões essas que não explicam a conduta dos arguidos ao desprezarem tal obrigação legal para pagamento de outras dívidas, nomeadamente vencimentos e ou fornecedores cruciais ao desenvolvimento e percussão da atividade.

1.3 Explicação do Acórdão e decisão

A sociedade “*XPTO, Lda.*”⁵² desenvolvia atividade «nas áreas de comercialização e montagem de móveis, cozinhas e eletrodomésticos e de fabricação de mobiliário», trata-se de uma sociedade sujeita passiva de IVA e enquadrada no regime normal de periodicidade mensal. A “*Arguida1*” e o “*Arguido2*” são casados, têm dois filhos, menores e ambos eram sócios da sociedade “*XPTO, Lda.*”, muito embora apenas o “*Arguido2*” seja sócio gerente. Desta forma era o “*Arguido2*” quem na qualidade de sócio gerente e atuando no interesse da referida sociedade, tomava decisões quanto à sua gestão. Enquanto a “*Arguida1*” apenas desenvolvia trabalho administrativo na

⁵² Nomes fictícios, diferentes dos da publicação do acórdão para distinção do caso analisado no ponto 2.

sociedade comercial em causa. Importa referir que a sociedade não se encontrava em laboração na data do acórdão em análise. Na data do acórdão a “*Arguida1*” era gerente de uma outra sociedade.

Está em causa neste processo a não entrega do pagamento IVA referente ao período de março/2010, cujo montante ascendia a €14.773,90€. Foi apurado e provado que em 26/10/2011 foi pago o montante de €1.000,00 por conta do valor em dívida.

A declaração periódica de IVA foi entregue dentro do prazo, no entanto não foi acompanhada do montante em dívida. Também não foi liquidado nos 90 dias posteriores ao dia 10 do 2º mês a que dizia respeito, nem mesmo nos 30 dias após a notificação a que se refere o artigo 105º, nº 4, alínea b) do RGIT.

O acórdão em análise resulta de um pedido de recurso em que no processo comum singular nº 1133/10.0IDLRA, do 1º juízo criminal de Leiria de 04/11/2011 foi sentenciado que o “*Arguida1*” seria absolvida da prática de crime de abuso de confiança fiscal e do pedido de indemnização civil contra si deduzido, e o “*Arguido2*” condenado como autor material de um crime de abuso de confiança fiscal sofrendo a pena de multa de oitenta dias à taxa diária de €6,00, perfazendo a quantia de €480. “*XPTO, Lda.*” também foi declarada responsável de um crime de abuso fiscal com pena de 90 dias de multa, à taxa diária de €5,00, perfazendo o montante de €450.

No acórdão em análise o tribunal da relação de Coimbra manteve a decisão da primeira sentença, negando assim provimento ao recurso intentado pelo “*Arguido2*”.

2.3 Principais Finalidades do Acórdão

Neste acórdão de recurso foram formuladas três questões que consistem em:

- saber se existe alguma causa de exclusão da ilicitude do comportamento do recorrente;
- saber se foi omitida a aplicação devida dos artigos 22º a 24º da Lei Geral Tributária;
- saber se não deveria ter sido o recorrente condenado em indemnização civil por não ter sido notificado na qualidade de revertido pela Administração Fiscal.

O “Arguido2” recorreu da sentença concluindo no seu recurso que pretende ver anulada a sua condenação ao pagamento de indemnização civil. Justificando tal pretensão pelo facto do crime de abuso de confiança fiscal, «apesar de ser um crime de comissão por omissão, é um crime de resultado.», de forma que considera fundamental que fique provado que «existe um juízo de reprovação e de culpa sobre o concreto comportamento adoptado pelo arguido.». O “Arguido2” não considera a sua ação culposa, muito pelo contrário, justifica o facto de não ter pago o IVA em causa, por a «“(…) empresa não dispor de liquidez suficiente à satisfação integral de todos os compromissos financeiros que se imponham naquele mês de Março, “optando” este por ocorrer a “outras urgências” e acabando por pagar a fornecedores com dinheiro proveniente do IVA liquidado aos seus clientes;...”», argumentando encontrar-se no previsto no artigo 34º do CP “Direito de Necessidade”, encontrando-se por isso abrangido pela «exclusão da ilicitude porquanto terá agido em estado de necessidade», em suma o “Arguido2” optou pela continuação da laboração da sociedade em vez de entregar o IVA à AT.

Quanto á questão da responsabilidade o “Arguido2” considera que apenas o será após a acção executiva fiscal reverter para ele, enquanto devedor subsidiário, mencionando para o efeito os artigos 22º a 24º da LGT. Apoiando-se na lei quando esta refere que «a reversão só pode ser desencadeada depois de provado, no processo de execução fiscal, aberto contra o devedor originário, que este não tem meios para pagar a dívida.» e que com a notificação da reversão para o arguido da dívida do devedor originário se poderia deduzir oposição, a qual até poderia ser declarada procedente no tribunal fiscal» pelo que «enquanto o arguido não seja condenado pelo tribunal fiscal não poderá ser condenado em processo-crime»

Assim, o “Arguido2” julga que deverá ser dado provimento ao recurso, revogando a anterior sentença onde foi condenado no crime de abuso de confiança fiscal e no pedido de indemnização civil.

Também o MP respondeu a este recurso defendendo a justeza do primeiramente sentenciado e como tal a negação do seu provimento. Como justificação a esta defesa o MP considera que a dívida de IVA em causa deriva da lei e que o arguido apenas se encontra numa posição de fiel depositário, já tendo recebido o montante, em dívida, dos seus clientes. Reforçando que pelo facto de usar este dinheiro do IVA para pagamento de outras dívidas o arguido usou dinheiro alheio, ou seja pertencente ao estado.

Relativamente às outras questões levantadas neste recurso o MP foi breve na sua conclusão referindo somente que o tribunal já tinha fundamentado a condenação do arguido recorrente no «pedido cível em normas tipicamente civilísticas», presentes no código civil, «não tendo feito qualquer alusão a normas de natureza tributária», rematando que o recurso relativo ao «pedido cível assenta num equívoco».

3.3 Conclusões e Análise do Acórdão

O tribunal na apreciação deste recurso e de forma a sentenciar o já mencionado no ponto 1.3 fundamentou que o crime de abuso de confiança fiscal se trata de um crime omissivo puro e que o facto típico se verifica com a não entrega da prestação tributária. A omissão é praticada na data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, nos termos do nº 2, do artigo 5º do RGIT. Quanto ao bem jurídico protegido este crime fundamenta-se na proteção do património do estado mediante a entrega das quantias confiadas ao agente no papel de fiel depositário para que posteriormente fossem entregues nos cofres do estado.

Não considera as dificuldades financeira e económicas da empresa justificação para a conduta do arguido, sendo «que a obrigação legal de entregar impostos ao Estado é superior ao dever funcional de manter a empresa a funcionar e de pagar os salários aos trabalhadores e as dívidas aos fornecedores.» Pelo que exclui justificações como as de conflito de deveres e/ou estado de necessidade, como causas de exclusão da ilicitude da conduta.

Sendo o “Arguido2” quem «geria os fluxos financeiros em termos de pagamentos e recebimentos, contactava clientes com quem contratava, prestava serviços em nome da sociedade, comprava e vendia bens em nome da sociedade, geria as contas bancárias e os movimentos de caixa», então, considerou o tribunal, que o arguido agiu propositadamente, ao não entregar a quantia de IVA à fazenda nacional, pois agiu de forma livre e consciente, sabendo que a sua conduta não era apropriada muito pelo contrário, era «proibida e criminalmente punível». Relembrando a existência de um conjunto de mecanismos com o objetivo de recuperar as empresas que se encontram numa situação económica difícil, não sendo o não pagamento de impostos a solução, «sob pena de tratamento desigual» entre empresas.

Quanto ao facto do recorrente “Arguido2” não ter sido notificado na qualidade de revertido pela AT e como não ser procedente o pedido de indemnização civil, o tribunal

concluiu que dos «danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil.», desta forma o gerente da empresa que também é agente do crime, não responderá subsidiariamente mas sim solidariamente, nos termos da lei civil, assegurando não estar no plano das execuções fiscais mas no âmbito de uma acção cível conexa com uma criminal.

Assim a condenação do arguido no pedido de indemnização civil assenta na sua responsabilidade criminal.

Em suma, neste recurso o tribunal considerou a sentença do primeiro processo corretamente sentenciada.

Com a análise destes três acórdãos foram abrangidos temas ainda delicados que levam casos de abuso de confiança fiscal à barra dos tribunais. Temas esses como o conflito de deveres e/ou estado de necessidade, tantas vezes exposto como justificação para o ato cometido. Outro tema abordado com frequência é o de quem é a responsabilidade no caso de o arguido ser pessoa coletiva. E a quem deve ser dirigida a notificação presente na alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT. Por fim, a última alteração à redação deste crime (artigo 105º do RGIT) dada pela lei nº 64A/2008 de 31 de Dezembro, que muita dúvida gerou, no que diz respeito se também tinha aplicação no crime de abuso contra a segurança social sendo solucionada apenas com o acórdão analisado, por se tratar de um acórdão que visou precisamente fixar jurisprudência neste sentido.

V - CONCLUSÕES

Após o estudo do tema e subsequente análise de alguns casos garantindo uma componente de teor prático aos conhecimentos teóricos que foram objeto de referência no enquadramento teórico cumpre-nos evidenciar, ainda que de forma condensada, algumas conclusões e/ou ideias chave que a investigação possibilitou reter e contrastar. Deste modo, ao longo deste estudo verificámos que:

- Em países desenvolvidos, existe um estado fiscal, e as suas necessidades financeiras são cobertas por impostos. O imposto decompõe-se em três elementos: objetivo, subjetivo e finalista, em suma trata-se de uma prestação unilateral, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades de carácter público com o intuito de satisfazer os meios necessários ao exercício das funções do estado;
- O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas. Essas necessidades do estado são o cumprimento das funções a que o estado (e outras entidades públicas) estão “obrigadas” a cumprir e visam a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e a correção de desigualdades de forma a igualar a distribuição da riqueza;
- As tarefas do estado bem como os deveres e garantias do cidadão estão presentes na constituição da república portuguesa. Estas necessidades surgem para que os cidadãos alcancem o direito a benefícios, nomeadamente habitação, saúde, educação, entre outras que o estado assegura.
- A incidência dos impostos está intrinsecamente ligada à capacidade contributiva, ou seja só paga impostos quem tiver capacidade contributiva e só paga na medida da sua capacidade. Essa capacidade contributiva verifica-se através do seu rendimento tributável sendo este o rendimento do trabalho, do património, de capital, entre outros, mas incide sempre sobre o rendimento real e não sobre o presumido. Sendo este um princípio que se desdobra do princípio da igualdade. Conforme refere Catarino (2008) a capacidade contributiva impõe uma igualdade no imposto;
- Em períodos de «crise como o actual existe a necessidade de aumentar o nível de pressão tributária» conforme salienta Sanches (2010), e a tributação faz-se de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão: o rendimento.

- A aplicação de taxas progressivas e proporcionais são as aplicadas no sistema nacional sendo as primeiras mais aplicadas aos rendimentos pessoais;
- Esta questão origina opiniões contrárias. Alguns autores defendem que a capacidade contributiva reclama a progressiva pois esta iguala o sacrifício obtendo, assim, equidade. Outros são da opinião que a tributação progressiva desincentiva o progresso económico e profissional pois aqueles que ganham mais são por vezes aqueles com maior valor profissional e a redução do seu rendimento acaba por desincentivar o seu trabalho. Outros defendem a aplicação de taxas proporcionais, pois só desta forma o sujeito com maior poder económico paga mais imposto enquanto o sujeito com menos capacidade financeira paga um imposto mais baixo. Concluindo-se pelas palavras de Catarino (2008:638) «que não há uma fórmula que indique qual seja a taxa progressiva ideal ou socialmente justa». Em suma, a igualdade fiscal está ligada à capacidade contributiva pois trata-se do critério de comparação com o qual se mede a igualdade de tributação, trata-se da tributação do cidadão conforme a sua capacidade contributiva.

Pombo (2007:31), designa infração fiscal como sendo aquela que provoca uma reação punitiva, em sentido restrito, acrescentando que

[d]este entendimento são herdeiros o RJIFNA e o RJIFA, como o é também o RGIT, ao considerarem infracção fiscal “todo o facto típico, ilícito e culposo **declarado punível por lei** [negrito nosso] (fiscal, aduaneira ou tributária, consoante o diploma) anterior”. Neste sentido, serão infracções fiscais as contra-ordenações e os crimes tributários.

O mesmo autor releva também que o crime fiscal «vive ainda com uma dificuldade adicional, a da censurabilidade, nem sempre socialmente óbvia e unânime, do próprio comportamento atentatório dos interesses patrimoniais do Estado, enquanto credor tributário.».

A forma de cobrar impostos estabelece uma relação de confiança entre o estado e o contribuinte, onde este tem um dever declarativo e posterior pagamento do imposto declarado. Quando esta relação de confiança é quebrada surge então o abuso de confiança fiscal, presente no artigo 105º do RGIT.

- O ACF sofreu constantes mudanças desde a sua origem no 24º do RJIFNA até ao atual artigo 105º do RGIT, moldando-se à realidade quotidiana e sendo apelidado por

diversos autores por crime «irrequieto». Apresentando como nota dominante, a existência de uma relação de confiança;

- Na sua origem o principal objetivo do ACF era punir o não pagamento de impostos devidos por substituição tributária, ou seja o principal elemento era a apropriação do imposto por parte do devedor substituto. No artigo 105º do RGIT na primeira versão o principal elemento não era a «apropriação» mas sim o não pagamento do imposto, até ao 90º dia a contar do termo do prazo para o seu pagamento por parte do devedor substituto. Existia um paralelismo com o CP, pois era exigido que a não entrega fosse acompanhada da «apropriação» para que o elemento tipo fosse preenchido, isto é o título de posse ou detenção era invertido, tal como no abuso de confiança comum, presente no artigo 205º do CP. Esse paralelismo cessou com a alteração ao artigo 105º do RGIT dado pela lei 15/2001 de 5 de junho, pois prescinde da «apropriação» como elemento do tipo objetivo do ilícito, tendo sido a modificação mais radical à configuração típica do ACF;
- Vários são os autores que comparam a redação dada pelo RJFNA (artigo 24º) e o RGIT (artigo 105º), mencionando que o artigo 105º se encontra perante a incriminação de uma omissão, sendo precisamente esta «omissão» a principal característica do ACF;
- No ACF, são consideradas duas condutas distintas por parte do contribuinte. Uma primeira: aquele que cumpre a sua obrigação declarativa mas não liquida o imposto; e uma segunda: aquele que não cumpre a obrigação declarativa e não liquida o imposto. Enquanto no primeiro caso a AT tem ao seu dispor o conhecimento para desencadear um procedimento de cobrança coerciva no segundo caso existe a impossibilidade de qualquer ação por parte do estado;
- O artigo 105º do RGIT tem o objetivo de salvaguarda de situações de substituição tributária. A substituição tributária é imposta por lei e verifica-se quando a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte. Esta obrigação surge sempre que se determine a obrigação do imposto e surge de três formas: 1ª prestação deduzida nos termos da lei e que está legalmente obrigado a entregar; 2ª prestação deduzida por conta daquele (ex.: retenção na fonte), e aquela que tenha sido recebida e haja a obrigação de liquidar (ex.: IVA); 3ª prestação deduzida de natureza parafiscal e que possa ser entregue autonomamente;
- Para nos encontramos perante o crime fiscal tipificado no artigo 105º do RGIT é necessário que a prestação não entregue tenha sido declarada à AT, caso contrário

estaremos perante o crime de fraude fiscal (artigo 103º do RGIT). O que se pretende é sancionar o comportamento doloso do contribuinte que atentou contra a cooperação (confiança) que lhe foi atribuída.

- O artigo 105º do RGIT está estruturado pela configuração de um crime simples no nº 1 prevendo-se o crime agravado pelo resultado no nº 5 do mesmo artigo, a punição desdobra-se também em dois graus: simples e agravado – determinados em função do valor da prestação não entregue. O nº 4 contempla uma condição de punibilidade - aplica-se a pena decorridos 90 dias sobre o prazo legal a que estava obrigado à entrega do imposto, ou seja só existe crime no caso de dolo e terem decorrido os 90 dias de outra forma, estamos apenas perante uma contra ordenação explanada no artigo 114º do RGIT.

- A alteração dada pela lei 53ªA/2006, de 29 dezembro visou a separação entre os dois tipos de contribuintes já referidos: o cumpridor – aquele que comunica à AT as quantias que recebeu embora não as liquide e o contribuinte com comportamento relapso que não apresenta a declaração a que estava obrigado e não entrega as quantias que recebeu por conta das obrigações tributárias de um outro sujeito. Estas duas condutas passaram a ser tratadas de forma diferente. Anteriormente estava em causa o decurso de 90 dias sobre o termo do prazo legal. Com a entrada em vigor da referida lei: o contribuinte que comunica à AT mas não a liquida terá a oportunidade de no prazo de 30 dias **após a notificação para o efeito** a liquidar acrescida de juros e coima, merecendo desta forma um reconhecimento valorativo pela sua conduta. Esta lei com a redação dada ao nº 4 do artigo 105º, veio criar a obrigatoriedade por parte da AT de notificar os contribuintes.

- A lei 64-A/2008, de 31 de dezembro, com o intuito de diminuir os processos que se acumulavam nos tribunais portugueses, veio uma vez mais alterar o ACF introduzindo um limite mínimo de 7.500€ ao valor da prestação tributária para desencadear o processo de ACF, modificando assim a redação do nº 1 e revogando o nº 6;

- Esta alteração suscitou muita controvérsia relativamente se estendia ao abuso confiança contra a segurança social presente no artigo 107º do RGIT. Como sempre nas modificações ao ACF, também esta alteração dividiu opiniões, tendo o acórdão de 14 de julho de 2010 surgido de forma a uniformizar opiniões, pois já em outros acórdãos

tenham sido tomadas decisões opostas, tendo decidido que a referida alteração não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, prevista no artigo 107º, nº 1 do RGIT.

Da análise efetuada ao artigo 105º do RGIT verifica-se que não há crime até que sejam cumpridos os pressupostos aí previstos. Verifica-se também que se trata de uma dívida originariamente de um terceiro mas que por força das normas há a transmissão dessa dívida para um agente económico produtor de bens e serviços que assim é constituído devedor direto do credor tributário. Conclui-se também que muitas vezes esse agente económico não consegue pagar as dívidas porque também não conseguiu cobrar do terceiro - resultado da conjuntura económica atual – ficando, assim, constituído como sendo o autor do crime de abuso de confiança fiscal, pelo não pagamento do imposto em dívida acrescido dos juros que já forem devidos e da coima aplicada no prazo previsto no já então referido artigo. Passando assim a sofrer duas sanções: a do pagamento dos juros e a do pagamento da coima e custas, no caso de não fazer essas entregas no prazo.

Como causa de justificação referida nos acórdãos de ACF a essas não entregas surge essencialmente o conflito de deveres.

- Com dificuldades financeiras o gerente/administrador opta pelo pagamento de salários ou fornecedores “chave” de matérias necessárias à persecução da atividade em detrimento do pagamento ao estado;
- Tanto o dever de pagamento de salários como o de impostos são puníveis e obrigatórios, como podemos hierarquizar? Para os gerentes/administradores os salários ou os pagamentos aos fornecedores estão em primeiro lugar de outra forma não conseguem dar continuidade à atividade;
- Mas e no caso da obrigatoriedade de entregar o que ainda não se recebeu, como acontece por vezes no caso do IVA? Neste caso ninguém se apossou de nenhuma quantia para cumprimento de outro dever;
- No entanto, conforme alude vasta jurisprudência sobre o crime de ACF a aplicação de causas de justificação e desculpa tem sido afastada, sendo as mesmas desconsideradas em tribunal, pois para que o estado cumpra as suas funções é impreterível que o contribuinte cumpra com as suas. E o interesse da comunidade do

país sobrepõe-se ao interesse individual de um específico conjunto de trabalhadores ou fornecedores;

A responsabilidade no ACF recai sobre quem gere a empresa, pois é sobre este que recai a gestão económica e financeira onde, entre outras, também se encontra a obrigação de entregar ao estado as importâncias retidas. O sócio fica imediatamente responsabilizado pelos seus atos perante a sociedade assim que esta é criada, sendo também responsabilizado pelas dívidas tributárias e contributivas desde que este seja gerente/administrador, pois as dívidas da sociedade recaem sobre os gerentes e não sobre os sócios, o que acontece na maioria dos casos é que o sócio acumula a sua qualidade de sócio com a gerência.

- A gestão de organizações é inegavelmente, na atualidade uma atividade de responsabilidade, o que significa que os seus atos lícitos ou ilícitos são representados pelo gerente ou administrador. Daí a reversão, presente na lei, das dívidas da empresa, recaírem sobre estes pois são estes que agem no cumprimento das suas funções;
- Nos casos em que o gerente/ administrador é pessoa distinta do sócio é este quem toma as decisões de gestão sobre a empresa por isso será o responsável pelas dívidas fiscais conforme refere o artigo 8º do RGIT todo o que execute «funções de administração em pessoas colectivas» é subsidiariamente responsável, no âmbito de processo-crime, pelas multas penais aplicadas à sociedade. Exceto no caso de este ter agido de acordo com alguma deliberação dos sócios e que consequentemente originou o não pagamento ao estado das quantias que lhe eram devidas;
- Também o TOC às vezes é responsabilizado subsidiariamente, desde que se verifique que violou intencionalmente os seus deveres de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal.

De um modo geral todas as alterações ao ACF foram alvo de controvérsia, sendo geradas distintas dúvidas, tendo muitas vezes que ser o tribunal a considerar sentenças como uniformizadoras para evitar resultados diferentes sobre a mesma questão.

Como já afirmámos anteriormente, esta investigação procurou conhecer o ACF conhecendo a sua evolução legislativa desde a sua origem e analisando-o até à sua redação atual pois tem sido marcado por sucessivas metamorfoses. Procurou também perceber quem comete o crime e porque o comete.

Tratando-se de um “crime” recorrente na atual “crise” em que nos encontramos, e numa altura em que a fiscalidade é permanentemente alterada, consequência dos aumentos frequentes de impostos e diminuição de benefícios, e conforme explanam Catarino e Guimarães (2012:514) a

[v]olatilidade de soluções resulta uma dialética permanente **onde uma fiscalidade em constante mudança requer contínuos ajustes e incessante investimento por parte de todos os seus atores** [negrito nosso] – sejam eles o legislador, o contribuinte, a administração tributária, o agente económico, o julgador, o investidor externo ou o outro Estado soberano.

Levantam-se vozes crescentes de desagrado pelo turbilhão legislativo a que assistimos. Mas a verdade é que, pese embora a consensualidade em torno da matéria – **as leis e os sistemas fiscais deveriam ser mais estáveis** [negrito nosso] – isso nos parece estar longe de acontecer no horizonte próximo.

A complexidade social não é, todavia, o único fator perturbador do quadro normativo onde flui a fiscalidade. O fator político é fundamental e não deve ser minimizado: **O crescimento diário da complexidade dos sistemas tributários resulta também da facilidade com que as elites dele se apropriam para exteriorizar medidas de governação nos mais diversificados domínios** [negrito nosso]. A consciência coletiva preexistente acerca da acutilância do imposto quando incide sobre os nossos meios de fortuna revelada ou detida é aproveitada para o transformar num instrumento que socorre todos os fins e cura todos os males sociais.

Pensamos assim que seria interessante dar continuidade a este estudo desenvolvendo possíveis soluções para que deixe de se tratar de um “crime” tão recorrente em alturas de crise. Analisando formas de evitar a entrega ao estado de quantias que embora retidas ainda não tenham sido recebidas, com o intuito de não prejudicar o designado “fiel depositário” e portanto não o criminalizar por uma tarefa que tem em mãos mas à qual não pode dar cumprimento, quebrando assim a relação de confiança que o estado lhe transmitiu. Também seria importante que estudos próximos procurassem abranger um maior número de acórdãos sobre o assunto e verificassem os resultados das sentenças que muitas vezes não são uniformes. Além disso, seria também pertinente que futuros trabalhos acompanhassem este crime desde a última alteração até aos dias de hoje e procurassem encontrar uma razão para não ter sofrido mais modificações ou terá sido encontrado o “modelo” ideal?

VI – BIBLIOGRAFIA

1. Monografias

- AIRES DE SOUSA, Susana – **OS CRIMES FISCAIS Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN 978-972-32-1432-6. pp. 120-147, pp. 300-317.
- ANDRADE, Manuel da Costa – **SOBRE AS PROIBIÇÕES DE PROVA EM PROCESSO PENAL**. Coimbra: Coimbra Editora, 1992. ISBN 972-32-0613-7. pp. 40-47.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital – **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA LEI DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. ISBN 972-32-0846-6
- CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno - **Regime Geral das Infracções Tributárias anotado**. 2ª ed. Lisboa: Vislis Editores, 2004. ISBN 972-52-0170-1.
- CATARINO, João Ricardo; **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2ª ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009. ISBN 978-972-653-178-4. pp. 175-247
- CATARINO, João Ricardo; **Redistribuição Tributária Estado Social e Escolha Individual**. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2008. ISBN 978-972-40-3564-2.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1. pp. 66-95.
- FERREIRA DOS REIS, Alcindo – **O Crime de Abuso de Confiança Fiscal ou a razão de Estado contra a razão da verdade?** Lisboa: Vida Económica, 2003. ISBN 972-788-095-9
- LOPES DE SOUSA, Jorge; SANTOS, Manuel Simas – **Regime Geral das Infracções Tributárias anotado**. 4ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2010. ISBN 978-989-8058-55-3.
- MARQUES DA SILVA, Isabel – **Regime Geral das Infracções Tributárias**. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2010. ISBN 978-972-40-4263-6. pp. 223-238.
- MARQUES, Paulo – **CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL Problemas do Actual Direito Penal Tributário**. Coimbra: Coimbra Editora, SA, 2011. ISBN 978-972-32-1863-3.
- MARQUES, Paulo – **INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS Volume I Investigação Criminal**. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007. ISBN 978-972-98736-9-0. pp. 17-81; pp. 131-151
- MARQUES, Paulo – **INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS Volume II Contra-ordenações**. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007. ISBN 978-972-98736-9-0. pp. 45-53; pp. 131-147

- MARTINS, António Carvalho – **SIMULAÇÃO NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA E PRESSUPOSTO DO TRIBUTO EM CONTEXTO DE FRAUDE, EVASÃO E PLANEAMENTO FISCAL**. Coimbra: Coimbra Editora, Lda, 2006. ISBN 978-972-32-1456-7. pp. 13-54.
- NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2012. ISBN 978-972-40-1115-8.
- POMBO, Nuno – **A FRAUDE FISCAL – A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões**. Coimbra: Edições Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3093-7. pp. 23-47.
- SANCHES, J. L. Saldanha – **Justiça Fiscal**. Lisboa: Ensaio da Fundação, 2010. Depósito Legal n° 314554/10. pp. 19-41.
- SERRA, Teresa; AMORIM, Cláudia – **ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL ALGUMAS REFLEXÕES A PARTIR DE UM CASO CONCRETO**. In: Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, Lda., 2011. ISBN 978-972-32-1966-1. pp. 467-491.
- SOARES, Cláudia – **O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, Lda., 2001. ISBN 972-32-1028-2. pp. 295-320.
- TAIPA DE CARVALHO, Américo – **O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICO-PENAIIS DA ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI N.º 53-A/2006, DE 29 DE DEZEMBRO**. Coimbra: Coimbra Editora, Lda., 2007. ISBN 978-972-32-1526-7.
- TEIXEIRA DOS SANTOS, André – **O Crime de Fraude Fiscal Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, Lda., 2009. ISBN 978-972-32-1694-3. pp. 89-127.
- VASQUES, Sérgio – **O PRÍNCIPIO DA EQUIVALÊNCIA COMO CRITÉRIO DE IGUALDADE TRIBUTÁRIA**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2008. ISBN 978-972-40-3403-4. pp. 130-307.

2. Legislação, publicações em série e outras fontes consultadas

- Acórdão do Círculo Judicial de Santarém, processo n° 59/05.4idstr. [Em linha]. (Nov. 2006). [Consult. 29 Jul. 2012]. Disponível em: http://www.verbojuridico.com/jurisp/1instancia/circulosantarem_abusoconfiancafiscal.pdf
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n° 02P972. [Em linha]. (Jan. 2003). [Consult. 27 Mar. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/9c24c517951a38e780256cfc00454b2b?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, n° 6/2008 de 15/05 – Série I – n.º 94. [Em linha]. (Mai. 2008). [Consult. 28 Jul. 2012]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/32D168ED-619D-421B-89C2-B36CBB8E0A90/0/Acordao_STJ_6-2008.pdf

- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo nº 6463/07.6 TDLSB.L1 de 14/07/2010 – DR I Série – n.º 186. [Em linha]. (Set. 2010). [Consult. 12 Fev. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/891c903fa5fc4ce9802577a4004f7120?OpenDocument&Highlight=0,6463%2F07.6,TDLSB,L1>
- Acórdão do Tribunal Constitucional, nº 173/2005, processo nº 722/2004. [Em linha]. (Mai. 2005). [Consult. 29 Abr. 2012]. Disponível em: <http://dre.pt/pdf2s/2005/05/088000000/0720607210.pdf>
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, processo nº 123/09.0IDSTR.C1. [Em linha]. (Set. 2011). [Consult. 18 Ago. 2012]. Disponível em: <http://cabecaisdecarvalho.blogspot.pt/2011/10/abuso-de-confianca-fiscal-condicao-de.html>
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, processo nº 1133/10.0IDLRA.C1. [Em linha]. (Mar. 2012). [Consult. 18 Ago. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/b1844b3afb0136f7802579ea0033c2b6?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo nº 149/04.0IDBRG-A.G1. [Em linha]. (Abr. 2010). [Consult. 30 Jun. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/dd8437907e1e34c78025771300381041?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo nº 4855/2004-3. [Em linha]. (Set. 2004). [Consult. 29 Jul. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/0/5b15d2491e93840980256f69003dadf4?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo nº 248/07.7IDPRT-A.P1. [Em linha]. (Jun. 2010). [Consult. 30 Jun. 2012]. Disponível em: http://www.trp.pt/jurisprudenciacrime/crime_248/07.7idprt-a.p1.html
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo nº 105/07.7IDPRT-A.P1. [Em linha]. (Mar. 2012). [Consult. 30 Jun. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/34bddc1c920545cf802579e40045aafc?OpenDocument>
- ANDRADE, Manuel da Costa; AIRES DE SOUSA, Susana – *AS METAMORFOSES E DESVENTURAS DE UM CRIME (ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL) IRREQUIETO REFLEXÕES CRÍTICAS A PROPÓSITO DA ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI N.º53º/2006, DE 29 DE DEZEMBRO*. Revista Portuguesa de Ciência Criminal. ISSN 0871-8563. 17:1 (2007) 53-72
- AZENHA, António Sérgio – *Fuga ao IRS sobe para 694 milhões*. *Correio da Manhã*. (25 Mar. 2012) 6-7
- BUCHO, José Manuel Saporiti Machado da Cruz – *A Lei do OE 2009 e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social*. [Em linha]. (Abr. 2009). [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: http://www.trg.pt/ficheiros/estudos/cruzbucho_abusoconfiancasegurancasocial.pdf
- CAMPOS, Diogo Leite – *Capacidade contributiva* [Em linha]. (Out.2011) [Consult. 15 Abr. 2012]. Disponível em:

http://sol.sapo.pt/inicio/Opinio/interior.aspx?content_id=30003&opinio=Opini%E3o

- CARLOS DOS SANTOS, António; MARTINS, António M. Ferreira – *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*. [Em linha]. (Out. 2009). [Consult. 10 Jun. 2012]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf
- CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – *As novas formas de criminalização e de punição das infracções tributárias*. Revista TOC. ISSN 1645-9237. (Mar. 2012) 64-68
- CENTRO DE FORMAÇÃO DA DGCI - *REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS* [Em linha]. (Jan. 2004). [Consult. 25 Fev. 2012]. Disponível em: http://www3.di.uminho.pt/~apa/directorias/public/ESTADO_PORTUGUES/leis-portuguesas/dgci/guiargit.pdf
- Código do Trabalho. [Em linha]. [Consult. 04 Ago. 2012]. Disponível em: <http://www.cite.gov.pt/asstscite/downloads/legislacao/CodigoTrabalho2009.pdf>
- Código Penal. [Em linha]. [Consult. 12 Fev. 2012]. Disponível em: http://www.nao-estas-a-venda.sef.pt/docs/codigo_penal.pdf
- Código Processo Penal. [Em linha]. [Consult. 29 Jul. 2012]. Disponível em: <http://www.portolegal.com/CPPen.htm>
- COUTINHO, João Pereira – *A cartilha de Hayek*. Revista Domingo do jornal Correio da Manhã. 12006 (2012) 54.
- FERREIRA DOS REIS, Alcindo – *ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL Crime ou contra-ordenação?* [Em linha]. (2008). [Consult. 28. Jan. 2012]. Disponível em: <http://www.regisconsultorum.pt/abuso.html>
- FERREIRA, Sílvia – *Responsabilidade dos Gerentes*. Vida Económica. 1461 (2012) 32.
- FONTES DE OLIVEIRA, André da Costa – *A VOLUBILIDADE DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL*: Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. 37 p. Trabalho do III Curso de e Pós-Graduação em Direito Fiscal.
- Fuga aos Impostos está a aumentar*. “Vida Económica”. ISSN 0871-4320. (06 Jul. 2012) 6-7; 48.
- GOMES, Sofia Gonçalves – *A descriminalização do Abuso de Confiança Fiscal* [Em linha]. [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/pt/noticias/a-descriminalizaa-descriminalizacao-do-abuso-de-confianca-fiscal/>
- LGT *Lei Geral Tributária* [Em linha]. [Consult. 16 Jun. 2012]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/
- LOMBA, Pedro; SHEARMAN DE MACEDO, Joaquim - *O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL NO NOVO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS* [Em linha]. (2007). [Consult. 12 Fev. 2012]. Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=30777&idsc=65580&ida=65526

- LOPES, Bento Sousa – ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL GERADA PELA INTRODUÇÃO DA ALÍNEA b) AO N.º DO ARTIGO 105 DO RGIT: Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. 29 p. Trabalho do III Curso de e Pós-Graduação em Direito Fiscal.
- LUÍS DE SOUSA, João – *Responsabilidade fiscal diverge de outros países da União*. [Em linha]. (Nov.2010) [Consult. 28 Set. 2012]. Disponível em: https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=46741&idc=31895&idsc=31624&ida=104685
- LUMBRALES, Nuno B. M. – *O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL NO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS*. Revista de Direito e Gestão Fiscal. ISSN 0974-7326. 13/14 (2003) 85-115
- MAGALHÃES E MENEZES, Assunção e FONTES, Tito Arantes – *O CONFLITO DE DEVERES E O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL* [Em linha]. (Jul.2005) [Consult. 26 Jan. 2010]. Disponível em: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1469/documento/art3.pdf?id=2066>
- MARQUES DA SILVA, Isabel – *NOTIFICAÇÃO PELO TRIBUNAL E ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – ANOTAÇÃO AOS ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 409/2008 E N.º 531/2008* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal [Em linha]. [Consult. 18 Jul. 2012]. Disponível em: <http://pt.calameo.com/read/0003249814f4c133a701a>
- MARQUES DA SILVA, Isabel – *NULLA POENA SINE LEGE OU A NÃO PUNIBILIDADE DA NÃO ENTREGA DO IVA NÃO RECEBIDO* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal [Em linha]. [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: <http://pt.calameo.com/read/0003249817cfd63c5b679>
- MILHEIRO, Tiago – *DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL*. Revista Julgar. ISSN 1646-6853. 11 (2010) 59-95
- PEDRO, Manuel José Miranda – *Abuso de Confiança Fiscal: Nova condição de punibilidade* [Em linha]. (Jan. 2007). [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: <http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/abusoconfiancafiscal2.html>
- PEDRO, Manuel José Miranda – *JUSTIFICAÇÃO DO FACTO E EXCLUSÃO DA CULPA NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL: O ESTADO DA QUESTÃO NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA* [Em linha]. (Set. 2009). [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: <http://www.ciidpe.com.ar/area2/causas%20de%20justificacion%20y%20delitos%20tributarios.Miranda%20Pedro.pdf>
- Regime Contributivo da Segurança Social: [Em linha]. [Consult. 23 Jun. 2012]. Disponível em: http://195.245.197.196/tpl_intro_destaque.asp?31032
- RENTE, Dirce – *O conflito de deveres e o crime de abuso de confiança (fiscal)* [Em linha]. (2009). [Consult. 12 Fev. 2012]. Disponível em: http://www.wkp.pt/sala_imprensa/whitepapers/pdf/whitepapers_05.pdf

- RGIT – *Regime Geral das Infracções Tributárias* [Em linha]. (Jun. 2001). [Consult. 25 e 26 Fev. 2012]. Disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/RGIT/RGIT_INDICE.htm
- RODRIGUES, Carlos Augusto – *O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – NO CASO DO IVA* [Em linha]. (Mai. 2008). [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/crimecontinuado_abusoconfiancafiscal.pdf
- SILVA, Amândio – *Responsabilidade subsidiária do técnico oficial de contas: mecanismos de defesa* [Em linha]. [Consult. 6 Out. 2012]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/VidaEconomica22MaioI.pdf>
- TAVARES, catarina – *Responsabilidade dos Gerentes e Administradores* [Em linha]. [Consult. 28 Set. 2012]. Disponível em: <http://blog.dashofer.pt/ge/responsabilidades-dos-gerentes-e-administradores>
- TEIXEIRA, Pedro Gil – *O Abuso de confiança fiscal e o novo paradigma do direito penal fiscal: a protecção das receitas fiscais*. [Em linha]. [Consult. 10 Jun. 2012]. Disponível em: <http://joncaf.com/pt/comunicacao/artigos/106-o-abuso-de-confianca-fiscal-e-o-novo-paradigma-do-direito-penal-fiscal-a-proteccao-das-receitas-fiscais.html>
- TRABULO, Marta – CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL: Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. 23 p. Trabalho do III Curso de e Pós-Graduação em Direito Fiscal.
- Vida Económica - *A descriminalização do Abuso de Confiança Fiscal*. [Em linha]. (Jan. 2011). [Consult. 28 Jan. 2012]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/pt/noticias/a-descriminalizaa-descriminalizacao-do-abuso-de-confianca-fiscal/>
- VASQUES, Sérgio – *Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio*. [Em linha]. (Set./Out. 2004). [Consult. 15 Abr. 2012]. Disponível em: http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf

APÊNDICE 1: Análise do Abuso de Confiança Fiscal desde o artigo 24º do RJIFNA

Artigo 24º do RJIFNA	
DEFINIÇÃO	PENA
Quem com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida, estando legalmente obrigado a entregar, desde que decorridos 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. Se a obrigação de entrega for de natureza periódica, há tantos crimes quanto os períodos a que respeita tal obrigação.	Multa: até 1000 dias
AGRAVAMENTO	PENA
Quando a entrega não efetuada for:	
Inferior a 50.000\$	Multa: de 180
Superior a 1.000.000\$.	Multa: Não será inferior a 700 dias

Artigo 24º do RJIFNA (alteração de 24 Novembro, dada pelo DL 394/93)	
DEFINIÇÃO	PENA
Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar. Desde que decorridos 90 dias do prazo legal de entrega da prestação.	Prisão: até 3 anos <i>Ou</i> Multa: não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido
AGRAVAMENTO	PENA
Quando a entrega não efetuada for:	
Inferior a 250.000\$	Multa: de 120
Superior a 5.000.000\$.	Prisão: De 1 a 5 anos

Artigo 105º do RJIT (Lei nº 15/2001 de 5 de Junho)

DEFINIÇÃO	PENA
<p>Não entregar à AT, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, desde que tenham decorrido <u>mais de 90 dias</u> sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	<p>Prisão: até 3 anos</p> <p><i>Ou</i></p> <p>Multa: até 360 dias</p>
AGRAVAMENTO	PENA
<p>Quando a entrega não efetuada for superior a 50.000€.</p>	<p>Prisão: 1 a 5 anos</p> <p><i>Ou</i></p> <p>Multa: de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Se o valor da prestação não exceder os 1.000€.</p>	<p>A responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respetivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p>

Fonte: Adaptado de centro formação da DGCI (Direcção Geral dos Impostos) - RGIT (2004:25).

APÊNDICE 2: Atual redação do artigo 105º RGIT

ABUSO CONFIANÇA FISCAL	
DEFINIÇÃO	PENA
<p>Não entregar à AT, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, desde que tenham decorrido <u>mais de 90 dias</u> sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	<p>Prisão: até 3 anos</p> <p><i>Ou</i></p> <p>Multa: até 360 dias</p>
AGRAVAMENTO	PENA
<p>Quando a entrega não efetuada for superior a 50.000€.</p>	<p>Prisão: 1 a 5 anos</p> <p><i>Ou</i></p> <p>Multa: de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas</p>
ATENUANTE	PENA
<p>Se o valor da prestação não exceder os 7.500€.</p>	<p>A responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respetivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p>

Fonte: Adaptado de centro formação da DGCI (Direcção Geral dos Impostos) - RGIT (2004:25).