



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

INSTITUTO SUPERIOR
POLITÉCNICO DO PORTO

Mestrado em Contabilidade e Finanças

**OS CRIMES FISCAIS: EM ESPECIAL, O CRIME DE ABUSO
DE CONFIANÇA (FISCAL)**

José Carlos Ferreira Carneiro

Orientador: Professor Dr. António da Costa Oliveira

Porto, 2012



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

INSTITUTO SUPERIOR
POLITÉCNICO DO PORTO

Mestrado em Contabilidade e Finanças

**OS CRIMES FISCAIS: EM ESPECIAL, O CRIME DE ABUSO
DE CONFIANÇA (FISCAL)**

José Carlos Ferreira Carneiro

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e
Finanças**

Orientador: Professor Dr. António da Costa Oliveira

Porto, 2012

Resumo

No contexto económico e financeiro grave em que todos nos encontramos, o tema que se apresenta considera-se importante e atual, designadamente pois trata-se de um dos tipos de crimes fiscais com prática muito corrente, e que tem levantado forte polémica ao nível, quer da doutrina quer da jurisprudência: o crime de abuso de confiança (fiscal).

Com o nosso trabalho, pretendemos expor a evolução legislativa do referido crime e, em simultâneo, aprofundar as suas principais metamorfoses/alterações que contribuíram para a problemática da sua interpretação e aplicação e que em nosso entendimento não raro conflituam com princípios, direitos e garantias fundamentais dos cidadãos que a Constituição da República Portuguesa consagra.

Neste percurso, em primeiro lugar, analisam-se questões gerais de direito penal comum. Depois, centrarmos a nossa atenção no crime em análise, justificando a relação complementar entre o direito penal comum e o direito penal fiscal.

Por outro lado, dentre as sucessivas alterações de que tem sido alvo o crime de abuso de confiança (fiscal), destacamos, particularmente: a renúncia ao conceito de “apropriação” como elemento típico do crime, a exigência da notificação concedendo prazo para pagamento das prestações tributárias não entregues, que coloca a questão de saber se tal exigência constitui um elemento do tipo do ilícito ou uma condição objetiva de punibilidade, e o problema de aferir se a consideração do limite mínimo de € 7.500 dos valores em falta para que se considere verificado o crime de abuso de confiança (fiscal) é “analogicamente” aplicada ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

Por fim, abordamos questões que se nos afiguram relevantes, quais sejam, o conflito de deveres que a prática do crime de abuso de confiança suscita, apresentando a nossa conclusão que vai em sentido contrário à corrente jurisprudencial que considera o dever fundamental de pagar impostos superior ao direito à retribuição salarial, e, ainda, a responsabilidade tributária dos órgãos sociais e responsáveis técnicos, abordando a temática da inconstitucionalidade (ou não) do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Palavras-chave: crimes fiscais, crime de abuso de confiança fiscal, jurisprudência penal fiscal.

Summary

In the grave financial and economic scenario in which we find ourselves, the theme that is being put forward here is both important and current, namely because it deals with one of the most common tax offences which has raised fierce debate both at a doctrinal level and in jurisprudence: the crime of tax embezzlement.

The objective of our work is to expose the legislative evolution of this crime and, at the same time, carry out an in-depth exploration of the major transformations/alterations which have led to problems of interpretation and application which, in our common understanding, conflict with basic principles, rights and guarantees for citizens, which are enshrined in the Constitution of the Portuguese Republic.

In the course of this thesis, we will first analyse the general issues pertaining to the common criminal law. Then, we will focus on an analysis of the crime, establishing a correlative link between common criminal law and the law governing fiscal offences.

Among the successive changes concerning the crime of tax embezzlement, we specifically highlight the renunciation of the concept of “appropriation” as a typical characteristic of this crime; the demand for notice, setting deadlines for paying unpaid tax contributions, which raises the question of whether such a requirement constitutes an illicit act or an objective penalty condition; and the problem of assessing whether the consideration of the minimum limit of € 7,500.00 EUR in missing contributions as confirmation of tax embezzlement is similarly applied to social security fraud.

Finally, we will address the issues which we consider specifically relevant, namely the conflict in duties which tax embezzlement poses, with our conclusions going against current jurisprudence which considers that the basic duty of paying taxes is more important than the right to salary payment or, even, the tax liability of social bodies and responsible experts, touching on the issue of the unconstitutionality (or not) of Article 8 of the Portuguese General Tax Infringement Law.

Key words: tax offences, crime of tax embezzlement, jurisprudence in tax crime.

“Hoje em dia, em Portugal, a crise geral do Estado social prestador obriga a uma distribuição de sacrifícios que, para ser legítima, deverá atingir todas as camadas da sociedade.”

Saldanha Sanches

*“Pensa na solução para o problema com bom senso e depois sim,
Procura no direito a maneira de aplicar a solução que encontraste.”*

Antunes Varela

Agradecimento

Dirijo o meu sincero agradecimento ao Professor Dr. Costa Oliveira, primeiramente, por ter aceitado o convite para ser o orientador deste desafiante trabalho e, pela disponibilidade, apoio e esclarecimentos experientes que prestou e que contribuíram positivamente para poder atingir as diversas metas desta fatigante caminhada.

O meu obrigado.

Principais abreviaturas, acrónimos e siglas

Ac. - Acórdão

Al(s). - Alínea(s)

Art(s). - Artigo(s)

AR - Assembleia da República

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC - Código Civil

CP - Código Penal

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DL - Decreto-Lei

DR - Diário da República

Ed. - Edição

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

N.º(s) - Número(s)

P(p). - Página(s)

Proc. - Processo

RJIFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

SP - Sujeito Passivo(s)

STA - Supremo Tribunal Administrativo

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

TC - Tribunal Constitucional

TRC - Tribunal da Relação de Coimbra

TRG - Tribunal da Relação de Guimarães

TRL - Tribunal da Relação de Lisboa

TRP - Tribunal da Relação do Porto

Índice

INTRODUÇÃO	1
I. OS ELEMENTOS ESTRUTURAIS DO DIREITO PENAL.....	3
1.1. A infração e a sanção	3
1.2. A Lei penal.....	4
1.3. A aplicação da Lei penal no tempo e a proibição da retroatividade	5
1.4. A interpretação da Lei	5
II. A DOCTRINA GERAL DO CRIME.....	7
2.1. O tipo de ilícito	7
2.2. O tipo de culpa	8
2.2.1. O dolo	9
2.2.2. A negligência	10
III. O ÂMBITO DO DIREITO PENAL FISCAL	11
3.1. A relação entre o direito penal e o direito fiscal – o direito penal fiscal	11
3.2. A disciplina penal fiscal e a sua evolução recente	13
IV. AS QUESTÕES PROBLEMÁTICAS EM TORNO DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA (FISCAL)	17
4.1. A sucessão de alterações legislativas	18
4.1.1. A versão originária do art. 24º do RJIFNA	19
4.1.2. As alterações ao art. 24º do RJIFNA: em particular, a introdução do conceito de <i>apropriação</i>	20

4.1.3. O art. 105º do RGIT e a renúncia ao conceito de <i>apropriação</i>	22
4.1.3.1. A alteração do qualificativo fiscal	24
4.1.3.2. A fronteira entre o ilícito penal e o ilícito contraordenacional	25
4.1.4. A alteração da redação do n.º 4, referente ao art. 105º do RGIT – a exigência da notificação para pagamento	25
4.1.4.1. Elemento do tipo de ilícito/condição objetiva de punibilidade	27
4.1.4.2. O art. 2º do CP – Aplicação da Lei no tempo	30
4.1.5. A reformulação do n.º 1 e a revogação do n.º 6, do art. 105º do RGIT	31
4.1.5.1. A relação entre os crimes de abuso de confiança – fiscal e contra a segurança social	32
4.2. O conflito de deveres	37
4.2.1. A ilicitude e as suas causas de justificação	37
4.2.2. O direito à retribuição salarial	40
4.2.3. O dever fundamental de pagar impostos	41
4.2.4. A nossa posição	42
4.3. A responsabilidade tributária dos órgãos sociais e responsáveis técnicos	43
4.3.1. O princípio constitucional da intransmissibilidade da pena	45
CONCLUSÕES.....	49
JURISPRUDÊNCIA CITADA	51
LEGISLAÇÃO CITADA.....	52
BIBLIOGRAFIA.....	53

INTRODUÇÃO

A dissertação que nos propusemos realizar, subordinada ao tema “Os Crimes Fiscais: Em especial, o crime de abuso de confiança (fiscal)”, efetua-se no âmbito do mestrado em contabilidade e finanças do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto, sob a orientação do Professor Dr. António da Costa Oliveira.

O crime de abuso de confiança (fiscal) está atualmente contemplado no artigo 105º, incluído no capítulo III, designado por “Crimes fiscais”, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

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

Não obstante o cenário referido, os principais motivos que justificaram a escolha do referido tema têm a ver com as sucessivas alterações de que este tipo de crime tem sido alvo, com o número elevado de processos nos Tribunais e, principalmente, com as posições antagónicas da doutrina e da jurisprudência quanto a matérias delicadas que interferem com princípios, direitos e garantias dos cidadãos, o que não é desejável.

Nesta reflexão, propomo-nos aprofundar a problemática da interpretação e aplicação da lei penal fiscal, direcionando-a em concreto para o crime de abuso de confiança (fiscal), e analisando as metamorfoses/alterações que a tipologia deste ilícito tem sofrido ao longo dos tempos, as quais, para além da controvérsia que foram gerando e são patentes na doutrina e na jurisprudência, não deixam até de conflitar com princípios consagrados na Constituição da Republica Portuguesa. Por conseguinte, interessa analisar as diferentes posições da doutrina e da jurisprudência e dar-lhes um sentido crítico.

Para a consecução daqueles objetivos, em primeiro lugar, dado tratar-se de um tipo de crime, analisam-se questões gerais de direito penal comum, nomeadamente, as relativas aos seus elementos estruturais, bem como, a teoria geral do ilícito criminal, com especial enfoque no que respeita aos elementos constitutivos do tipo, à ilicitude e à culpa do agente. Antes de

centrarmos a nossa atenção no crime em questão, justificamos a relação complementar entre o direito penal e o direito fiscal e, descrevemos ainda, a evolução da disciplina penal fiscal na sua legislação.

Seguidamente aprecia-se o ordenamento jurídico-normativo que, desde o já revogado Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) ao atual RGIT, regulou e regula positivamente o crime de abuso de confiança (fiscal), para nos centrarmos nas questões mais problemáticas que este ilícito suscita, nomeadamente: a renúncia ao conceito de “apropriação” (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho); a exigência da notificação para pagamento (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); a questão de saber se a introdução do limite mínimo de € 7.500 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) no crime de abuso de confiança (fiscal) é “analogicamente” aplicado ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

Por fim, abordamos duas matérias relevantes: a do conflito de deveres, no sentido de saber se é legítimo estabelecer a superioridade do dever fundamental de pagar impostos relativamente ao direito de retribuição salarial, tal como os Tribunais incessantemente vem defendendo e, a responsabilidade tributária dos órgãos sociais e responsáveis técnicos, nomeadamente, em torno da inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, aplicável pelos Tribunais aos gerentes e administradores das pessoas coletivas pelo incumprimento do pagamento de coimas do devedor originário, neste caso, a pessoa coletiva.

O presente trabalho contém quatro partes: as duas primeiras respeitantes às noções gerais de direito penal comum, que têm como função, fornecer um suporte teórico importante para o que referimos nas partes seguintes; a terceira parte respeita ao direito penal fiscal e efetua a “ponte” para a que consideramos mais importante que é a relativa ao crime de abuso de confiança (fiscal) onde serão expostos os principais problemas em torno deste tipo de crime.

I. OS ELEMENTOS ESTRUTURAIS DO DIREITO PENAL

1.1. A infração e a sanção

Correia, E. (2010, 1) começa por definir o direito penal como o "conjunto de normas jurídicas que fixam os pressupostos de aplicação de determinadas reacções legais: as reacções criminais, que englobam as penas e ainda medidas de outro tipo, entre as quais avultam hoje as chamadas medidas de segurança".

Com efeito, o direito penal¹ possui como principal função a protecção do bem jurídico² e a reintegração do agente na sociedade.³ Ora, tendo presente o princípio fundamental da legalidade, como descreve Dias, J. (2011a, 177) "um rigoroso princípio da legalidade, cujo conteúdo essencial se traduz em que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia, escrita, estrita e certa", isto é, apenas à lei e só à lei compete estabelecer os limites entre a atividade criminosa e a atividade lícita, devendo acrescentar-se que a pena não pode ultrapassar em caso algum a medida da culpa; por conseguinte, é importante recorrer a Costa, J. (2010) quando refere que o direito penal está estruturado com base em duas realidades fundamentais e indissociáveis: o crime e a pena.

Neste contexto, a esfera jurídica do direito penal alargou-se, ou seja, ao nível da relação entre crime-pena, surge uma outra, respeitante à perigosidade criminal com as medidas de segurança. Para compreendermos esta segunda relação devemos salientar a definição de perigosidade criminal. Para o efeito ouvimos Ferreira, M. (2010, 15) ao afirmar, "perigosidade criminal é a probabilidade de futura delinquência". Neste sentido, para Dias, J. (2011b, 414), "medida de segurança é assim toda a reacção criminal, detentiva ou não detentiva, que se liga à prática, pelo agente, de um facto ilícito-típico, tem como pressuposto e princípio de medida a sua perigosidade, e visa, ao menos primacialmente, finalidades de

¹ Este ramo do Direito Público pode ser denominado, igualmente, por "Direito Criminal". Não obstante a designação "Direito Penal" ser, em certa forma, estreita para integrar totalmente o objeto deste ramo de direito, ainda assim, utilizamos a mesma designação por ser a mais utilizada na legislação portuguesa, nomeadamente no Código Penal (CP) e no Código de Processo Penal.

² De acordo com Dias, J. (2011a, 114), **bem jurídico**, é a "expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso".

³ Em consonância com o número (n.º) 1, do artigo (art.) 40º do CP.

defesa social ligadas à prevenção especial, seja sob a forma de pura segurança, seja sob a forma de (re)socialização”.

A finalidade da sanção penal (pena e medida de segurança), como consequência da prática de um facto objetivamente ilícito, fica assim mais completa ao abranger duas vertentes essenciais, quais sejam a prevenção geral (positiva, no sentido de proteger o bem jurídico) e a prevenção especial (no sentido de reintegrar o agente na sociedade). Desta forma, são estes os valores fundamentais que o legislador pretende ver alcançados no sistema penal português, não obstante se verificarem diferenças:

“as penas são sanções no seu sentido próprio e seguem-se à culpabilidade do agente pelo crime praticado; sem culpa não há crime e, por isso, pode dizer-se que a culpa é condição necessária da pena (art. 40.º n.º 2). As medidas de segurança não têm verdadeiramente carácter sancionatório, mas são medidas de tutela jurídica, de precaução ou curativas, que têm como pressuposto a perigosidade do agente revelada ou indiciada pela prática do facto típico”.

(Silva, G., 2008, 19)

Neste sentido, o sistema penal atual (com a integração das medidas de segurança) apresenta-se como dualista, não sendo a pena como a única medida sancionatória, tal como acontecia no passado, e, assim, é possível efetuar um tratamento jurídico adequado à realidade do facto ilícito-típico.

1.2. A Lei penal

Na opinião de Costa, J. (2010, 70), “o direito penal se assume onto-antropologicamente como raiz essencial ao nosso modo-de-ser enquanto mulheres e homens inseridos necessariamente em comunidade. Neste sentido é, por conseguinte, constitutivo. É, digamo-lo abertamente, constitucional, fundante”. Com efeito, a Constituição da República Portuguesa (CRP) assume-se como fonte de direito penal e lei fundamental do ordenamento jurídico português, prova deste facto, refere a alínea (al.) c), do n.º 1, do art. 165º da CRP, que constitui matéria da reserva legislativa da Assembleia da República (AR) a definição dos crimes, penas e medidas de segurança e respetivos pressupostos, podendo o Governo ser autorizado, com base no princípio da reserva de lei (formal), a legislar sobre as matérias referidas. Neste contexto, verificamos que a CRP (art. 117º) assume uma vertente positiva ao impor a criminalização aos titulares de cargos políticos e, essencialmente, uma vertente

negativa, esta subjacente ao princípio da legalidade já referido ou da reserva legal – *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*. Este pilar do direito penal estabelece limites (arts. 1º e 2º, ambos do CP e art. 29º, n.º 3, da CRP) ao legislador ordinário, pelo que, não poderá ser excedida a imposição constitucional consagrada. A propósito, vem dizer Ferreira, M. (2010, 54), “a função do princípio da legalidade é uma função de garantia, pela limitação do poder de punir do Estado e para tutela dos direitos fundamentais do homem”.

1.3. A aplicação da Lei penal no tempo e a proibição da retroatividade

Relacionado intimamente com o princípio da legalidade surge a questão da aplicação da Lei penal no tempo e o seu princípio genérico da irretroatividade. De facto, quando uma Lei nova, revogando outra anterior, estabelece para o mesmo facto típico uma disciplina diferente daquela que estava em vigor, coloca-se a questão de saber por qual das Leis devem ser aplicadas a esse facto que esteja em apreciação. Esta questão é resolvida genericamente através do princípio da irretroatividade, ou seja, apenas é punido o facto descrito e declarado passível de pena por Lei anterior ao momento da prática do facto^{4, 5}. Contudo, importa realçar que, quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em Leis posteriores, é sempre aplicado o regime mais favorável para o agente⁶. Esta questão origina problemas mais complexos em determinados crimes, especificamente, quando a conduta do agente se prolonga de alguma forma no tempo e, por sua vez, a Lei a aplicar ao caso em concreto também sofre alterações durante a mesma conduta, de tal modo que, uma parte ocorre no domínio da Lei antiga, outra no da Lei nova.

1.4. A interpretação da Lei

A disposição legal é constituída por um conjunto de palavras que exprimem um pensamento, mas as palavras, como meio de expressão humana, comportam frequentemente

⁴ Resulta do art. 3º do CP, que, decisivo para a determinação do momento da prática do facto é apenas a conduta.

⁵ Conforme nos diz o n.º 1, do art. 1º, e o n.º 1, do art. 2º, ambos do CP e, em consonância com o n.º 1, do art. 12º do Código Civil (CC): “a lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular”.

⁶ Conforme nos diz o n.º 4, do art. 2º do CP e a parte final do n.º 4, do art. 29º da CRP, que impõe aplicar “retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido”.

mais do que um significado, tornando necessário um trabalho de análise do texto⁷ com vista a determinar o seu sentido e o pensamento que por meio delas se procurou transmitir.

Com efeito, a interpretação da Lei deve iniciar-se pelo elemento literal ou gramatical que é constituído pelas palavras da Lei, ou seja, o legislador exprimiu o seu pensamento por meio de certas palavras, sendo necessário apurar o sentido como foram empregadas no texto, especificamente cumpre verificar o significado das palavras e analisar a estrutura das frases, tendo em atenção a posição e função dos vocábulos nas preposições e nos períodos. Concluído o exame literal do texto, é necessário recorrer ao elemento lógico que se desdobra no elemento racional, sistemático e histórico com vista a reconstituir o “pensamento legislativo” dado que, o elemento gramatical raramente permite fixar o sentido decisivo da Lei.⁸ O elemento racional respeita à razão de ser, ao fim visado pela Lei e, ainda, às circunstâncias históricas em que a Lei foi elaborada, pois que, facultam ao intérprete uma visão global da norma jurídica em causa. O elemento sistemático consiste na conexão em que a norma jurídica se insere entre as diversas regras que constam da Lei. Por fim, o elemento histórico atende às circunstâncias temporais que motivaram a elaboração da Lei.

Concluído o estudo da disposição legal, com base na seleção dos elementos acima mencionados, ficará o intérprete em condições de alcançar o verdadeiro sentido da lei. No entanto, realçamos que a letra da Lei o seu espírito podem não estar em consonância e, quando assim é, esta questão é resolvida através da prevalência dos elementos não literais sobre o elemento gramatical. Esta questão relaciona-se com as diversas modalidades de interpretação, entre as quais interessam a interpretação extensiva, a interpretação restritiva e a interpretação enunciativa. A primeira tem lugar quando o legislador disse menos do que queria efetivamente dizer, ou seja, a letra fica aquém do espírito da lei. A segunda, acontece quando a letra da lei vai além do seu espírito, isto é o legislador disse mais do que queria. Por último, ocorre uma interpretação enunciativa quando o intérprete extrai de uma determinada norma uma regra ou princípio que ela diretamente não revela, mas que está implícita nessa norma.

⁷ Para a fixação do sentido da Lei, o intérprete deve recorrer aos elementos de interpretação, que se reduzem fundamentalmente a dois: o elemento gramatical ou literal e o elemento lógico.

⁸ Neste sentido, refere o n.º 1, do art. 9º do CC, o seguinte: “1. A interpretação 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”.

II. A DOUTRINA GERAL DO CRIME

2.1. O tipo de ilícito

A doutrina penal define correntemente o crime como uma ação (ou omissão) típica, ilícita e culposa, distinguindo estes três elementos e ordenando-os de tal forma que cada um deles pressupõe a existência do anterior. De uma forma sucinta, Santos, M. e Henriques, M. (2011, 59) definem que “o crime é constituído por uma acção ou conduta material (*nullum crime sine actione*), que preencha um tipo descrito na lei (*nullum crimen sine lege*), que tenha sido praticado culposamente (*nullum crimen sine culpa*) e que seja lesivo de algum interesse juridicamente protegido (*nullum crimen sine injuria*)”. Deste modo, a existência da ação (omissão)⁹ é condição necessária para estarmos em presença de um crime, ou seja, a ação viola a norma jurídica e portanto o “primeiro degrau” consiste em comprovar a ação concreta a um tipo¹⁰. Assim, o termo tipicidade quer-se significar que o legislador descreve as condutas proibidas ou que tem por obrigatórias do ponto de vista jurídico-penal.

No que respeita à ilicitude¹¹, consiste na desconformidade com o direito, ou seja, trata-se de uma conduta humana contrária à ordem penal, pela qual ofende um bem jurídico tutelado por Lei¹². Por outros termos, refere Bacigalupo, E. (1984, 88), “anti-jurídica é uma acção típica que não está justificada”. No entanto, uma conduta pode preencher os três elementos típicos referenciados¹³ e, por isso, em princípio ser ilícita, mas este juízo de ilicitude não é definitivo porque poderá haver uma causa de justificação previamente estabelecida no CP, que em nada afeta a tipicidade da conduta, ainda que excluindo a sua ilicitude, como por exemplo, a legítima defesa ou outra específica nos termos do seu art. 31º, e por essa via, o facto não é punível pois a sua ilicitude foi excluída pela ordem jurídica. Assim, enquanto o ilícito implica a reprovação de um facto danoso em termos penais, já a tipicidade é apenas um indício provisório do juízo de ilicitude, ou seja, a essência da ilicitude é decisiva na

⁹ Compreende-se por ação, a atuação do agente, que produz determinado resultado. Por omissão, será a abstenção do dever de o agente atuar.

¹⁰ Considera-se “tipo” como a descrição de uma conduta humana punida perante determinada norma penal, que a descreve claramente como proibida, acompanhada da cominação de uma sanção penal. Em suma, é a descrição legal de um crime.

¹¹ Ilicitude e antijuridicidade são palavras sinónimas. É indiferente referir facto típico e ilícito ou facto típico e antijurídico.

¹² Por exemplo, a prática de homicídio tem como resultado a morte de outra pessoa, logo estamos perante a violação do bem jurídico “vida” que será alvo de sanção nos termos do art. 131º do CP.

¹³ Faltando um destes elementos (apenas a falta de um), a conduta será atípica.

determinação dos elementos do tipo. Desta forma, sintetiza Dias, J. (2011a, 268), “sem ilícito não há tipo”; ou, de outro modo, todo o tipo é tipo de ilícito”.

2.2. O tipo de culpa

De acordo com Santos e Henriques (2011, 64), a culpa “é o elemento subjectivo do delito e consiste na relação que se estabelece entre a vontade do agente em cometer o facto e a conduta que põe em prática essa vontade, conduzindo à realização desse mesmo facto”. Ora, a culpa é uma categoria integrante do conceito de crime e dos seus elementos constitutivos e, assume-me como fundamental quanto ao significado das finalidades da sanção penal. Segundo o princípio, “não há pena sem culpa e a medida da pena não pode em caso algum ultrapassar a medida da culpa”, para haver responsabilização jurídico-penal do agente não basta a realização por este de um tipo-de-ilícito, sendo ainda necessário um comportamento que preencha um tipo-de-culpa. Acrescenta ainda Dias, J. (2011a, 82), “a verdadeira função da culpa no sistema punitivo reside efectivamente numa incondicional proibição de excesso; a culpa não é fundamento da pena, mas constitui o seu pressuposto necessário e o seu limite inultrapassável”. Portanto, a ausência de culpa é condição suficiente para a inaplicabilidade da pena. No entanto, à semelhança do que acontece com a ilicitude, não obstante um facto ser qualificado pela lei como crime, podemos estar perante causas de exclusão da culpabilidade, como por exemplo, nos termos do art. 19º do CP, em que são inimputáveis os menores de 16 anos, bem como nos termos do n.º 1, do art. 17º, em que a censurabilidade pessoal que fundamenta o juízo por culpa pode ser excluída em caso de falta de consciência da ilicitude.¹⁴ Tanto as causas de exclusão da ilicitude como as que excluem a culpa conduzem à impunidade.

Perante o art. 13º do CP,¹⁵ verificamos que a presença do dolo ou da negligência no facto são indispensáveis para determinar uma atitude pessoal censurável e, assim, à consumação da reacção penal. Considerando Dias, J. (2011a, 278), “o dolo é ainda expressão de uma atitude pessoal de contrariedade ou indiferença e a negligência expressão de uma atitude pessoal de

¹⁴ Um exemplo prático diz respeito ao naufrágio de um navio, em que os dois marinheiros sobreviventes, A e B, agarram-se a uma tábua que apenas chegava para um (*tabula unius capax*). Para salvar a vida, A afastou B da tábua e este morreu afogado. Ora, A praticou um facto ilícito, mas agiu sem culpa, logo, nos termos do art. 35º, n.º 1, do CP, não poderá ser alvo de punição.

¹⁵ A culpa pode assumir-se como dolo ou como negligência, sendo que esta última, como veremos, apenas é punida nos casos previstos na Lei.

descuido ou leviandade perante o dever-ser jurídico penal”. Por conseguinte, sendo os conceitos essencialmente distintos ao nível da culpa, esta terá reflexos na sua moldura penal e, por isso, julgamos importante aprofundar as suas diferenças.

2.2.1. O dolo

O dolo forma a característica geral do tipo subjetivo do ilícito e a base para a imputação subjetiva do resultado típico. Ora, à luz do art. 14º do CP, podemos afirmar que o dolo significa essencialmente a vontade de realizar um tipo penal, conhecendo o agente todas as suas circunstâncias fácticas objetivas, ou seja, entende-se assim, como o conhecimento e a vontade de realizar todas as características objetivas do tipo. Portanto, a sua definição inclui dois elementos fundamentais, quais sejam, um elemento intelectual ou cognitivo e um elemento emocional ou volitivo. Pelo primeiro, Santos, M. e Henriques, M. (2011, 84) esclarece que “o elemento intelectual do dolo resume-se, por um lado, à *representação* ou previsão pelo agente do facto ilícito com todos os seus elementos integrantes e, por outro, à *consciência* de que esse facto é censurável”. O segundo está associado à vontade de realização do facto ilícito, já previsto pelo agente e, que pode originar diferentes tipos de dolo estabelecidos no CP, tais como o dolo direto¹⁶ (n.º 1 do art. 14º), o dolo necessário¹⁷ (n.º 2 do art. 14º) e o dolo eventual¹⁸ (n.º 3 do art. 14º). Na prática, o agente tanto pode aprovar o resultado como criminoso que previu como possível, como encará-lo com a mais absoluta indiferença ou, mesmo nem sequer o desejar. Por isso, a consciência e a vontade não devem ser analisados isoladamente.

Noutra perspetiva, é de salientar que o dolo atende ainda às circunstâncias que privilegiam ou qualificam o crime, isto é, o dolo do agente deve estender-se também ao nexos causal entre a ação e o seu resultado produzido nos seus elementos essenciais; de outro modo não haverá atuação dolosa. É o caso do homicídio privilegiado e do furto qualificado de uma coisa móvel alheia, nos termos dos arts. 133º e 204º, n.º 2, ambos do CP, respetivamente. Em jeito de síntese, podemos afirmar que o dolo possui uma dupla função no âmbito do quadro penal, ou seja, no tipo de ilícito, o dolo é considerado como o elemento subjetivo da ação, mas já como forma de culpa, expressa uma atitude pessoal contrária ao direito, característica

¹⁶ O agente possui como fim, a realização do facto penal, ou seja, deseja o resultado da sua conduta.

¹⁷ O agente, tendo outro fim distinto, *prevê* o facto penal como consequência necessária da sua conduta e, no entanto, não se abstém da sua prática.

¹⁸ O agente, ao atuar, se *conforma* com a *possível* realização do facto penal.

importante à realização dolosa do tipo. Assim se dá sentido à expressão doutrinal aplicada ao dolo, como *desvalor da conduta e desvalor da atitude*.

2.2.2. A negligência

De acordo com Dias, J. (2011a, 860), “o facto negligente não é, simplesmente, uma forma atenuada ou menos grave de aparecimento do correspondente facto doloso: é ‘outra coisa’, é ‘outro facto’, em suma, é um *aliud* relativamente ao facto doloso correspondente”. Assim, o direito penal não inclui o *crimen culpae*, isto é, um tipo geral de crime negligente que declare ilícita e puna qualquer violação do dever de cuidado, pelo que à negligência está subjacente o princípio da exceção da punição das condutas negligentes. (art. 13º do CP).

Ao conceito de negligência refere-se o art. 15º do CP, que comporta um juízo de dois graus, e dirige-se a quem não proceder com o cuidado a que, segundo as circunstâncias, está obrigado e de que é capaz. Deste modo, age com negligência “consciente” o agente que previu o resultado da conduta, mas confiou em que ele não se concretizaria ou mostrou-se indiferente à sua produção [al. a), do art. 15º]. Por outro lado, age com negligência “inconsciente” o agente que não chega sequer a representar a possibilidade de realização do facto, isto é, o agente nem sequer refletiu sobre as consequências, embora pudesse tê-lo feito e devesse tê-las previsto [al. b), do art. 15º]. Em matéria de gravidade do ilícito, não obstante uma parte significativa da doutrina que afirma a forma consciente como mais digna de pena que a inconsciente, é nossa opinião que assim não deveria ser em termos absolutos, ou seja, tanto uma como outra devem contribuir com medidas adequadas à gravidade do facto, com vista à determinação da pena. É o caso da morte de uma pessoa, em que o ilícito imputável ao condutor se deve a uma atuação pouco disciplinada e, em consequência, não é admissível o atropelamento, sendo, pois, censurável. Ora, este facto não deve ser menos grave em comparação com o de outro condutor que, em virtude de uma distração pontual, representa, após o acontecimento, aquela possibilidade.

À imagem do que sucedia com o dolo, a negligência assume uma dupla função no âmbito do quadro penal: é o elemento típico que fundamenta a ilicitude e constitui também um elemento de culpa. O tipo de ilícito negligente supõe a violação do dever objetivo de cuidado e a previsibilidade objetiva da realização típica; na culpa deverá apurar-se se o autor,

consoante a sua perspicácia, estava em condições de satisfazer as exigências objetivas de cuidado e de prever o resultado da sua conduta.

III. O ÂMBITO DO DIREITO PENAL FISCAL

3.1. A relação entre o direito penal e o direito fiscal – o direito penal fiscal

De acordo com Nabais, J. (2003), entre o direito penal e o direito fiscal existe uma relação clara e importante, pois que, o primeiro formou e desenvolveu-se com base no valor da liberdade, e o segundo, com base no valor da propriedade. Por conseguinte, tendo em consideração que os valores referidos são igualmente direitos fundamentais reconhecidamente assentes em qualquer Estado de direito, é legítimo afirmar que estamos perante dois ramos do direito “gémeos”. No direito fiscal, à semelhança do que sucede no direito penal, as suas normas têm como objetivo qualificar certas condutas, expressas em ações ou omissões, como as infrações e, bem assim, a de estabelecer as respetivas sanções.

De facto, não obstante ter-se verificado nos últimos anos à modernização da máquina fiscal e serviços da segurança social que, com recurso a meios informáticos, procuram diminuir os níveis de fuga ilegal à tributação, aumentando assim, de forma significativa, o risco de o contribuinte faltoso ser alvo de sanção. O resultado tem sido um relativo aumento das receitas fiscais e da segurança social, demonstrando que, em algumas áreas, o efeito de prevenção geral pode depender mais da eficiência administrativa em relação à aplicação das leis penais. Ainda assim, em simultâneo, devido à ausência do sentimento de cidadania correspondente ao “dever fundamental de pagar impostos”¹⁹, extraído do n.º 1, do art. 103º da CRP²⁰, e que uma parte significativa dos contribuintes ainda considera como um dever menor, nada fundamental, a que se alia, a ideia de falta de equidade na cobrança das receitas públicas por parte dos governantes, o que torna extremamente necessária a intervenção da lei penal como instrumento de cobrança coativa de dívidas fiscais, por forma à obtenção de receitas

¹⁹ No que diz respeito a este dever fundamental, destacamos as palavras de Loureiro, J. (2010, 21), “em matéria de Estado social, a desvalorização, especialmente em certos países, do dever fundamental de pagar impostos agrava mais as condições de financiamento de um conjunto de bens públicos”. E, igualmente, relevamos Nabais, J. (1998) nas páginas (pp.) 186 e seguintes.

²⁰ De acordo com este art., podemos afirmar que o sistema fiscal possui duas finalidades, quais sejam, a primeira, uma finalidade financeira, pois “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e, uma finalidade de carácter extratributário, já que visa também “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

indispensáveis para fazer face aos diversos encargos financeiros que atualmente o Estado social suporta, nomeadamente, os que dizem respeito à saúde, educação, investimentos, pensões e prestações sociais. Neste ponto, destacamos as seguintes palavras:

*“hoje, o Direito Penal é um instrumento de poder em ordem ao cumprimento de determinados objectivos, como os de matéria fiscal, assunto que, durante décadas e décadas, se entendeu que não tinha dignidade penal. Fizeram-se vários ensaios para ver como é que os contribuintes cumpririam voluntariamente os seus deveres. Foi perante a constatação de que voluntariamente grande parte dos contribuintes não se convenciam que tinha um dever jurídico-moral de cumprir as leis, que se foi instituindo, a pouco e pouco, o chicote, que é o Direito Penal”.*²¹

(Silva, G., 2007, 139)

O direito fiscal integra no seu âmbito, um setor de direito sancionatório designado direito penal fiscal²², tendo a sua disciplina condensada, a partir do ano de 2001, no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)²³. Em sentido amplo, Nabais, J. (2003, 426) define este tema como “aquele capítulo do direito fiscal que define os tipos de infracção a determinadas normas tributárias, que impõem ou proíbem comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos, e comina as correspondentes sanções”. Com efeito, este tema²⁴ está dividido em dois domínios, quais sejam, o direito penal fiscal e o direito contraordenacional fiscal. O primeiro inclui as infrações penais, qualificadas como crimes fiscais, bem como, as correspondentes sanções penais, constituídas pelas penas de prisão (ou penas privativas da liberdade) aplicável apenas às pessoas singulares, e pelas penas de multa e sanções acessórias. O segundo inclui as infrações contraordenacionais e as respetivas sanções (coimas e sanções acessórias). Neste ponto, julgamos pertinente esclarecer as consequências distintas no caso de incumprimento do pagamento da multa ou da coima, sendo que no primeiro caso há lugar à condenação alternativa em prisão, e no segundo caso tem como consequência a instauração de um processo de execução fiscal²⁵. No entanto, o pagamento da multa ou da coima não exonera o pagamento da prestação fiscal devida e acréscimos, uma vez que a responsabilidade pelo

²¹ Palavras proferidas ao autor por Manuel Cavaleiro de Ferreira em 1971.

²² É frequente a designação *Direito Penal Fiscal* (Tributário) ou *Direito Fiscal* (Tributário) *Penal*. Em nosso entendimento, é indiferente a opção por uma ou por outra, no entanto, optamos pela primeira devido à importância dos princípios de direito penal comum, subjacentes a esta disciplina.

²³ Precisamente entrou em vigor no dia 06 de Julho de 2001 através da lei n.º 15/2001, de 5 de Junho

²⁴ O direito penal fiscal pode ser considerado igualmente como o direito das infrações tributárias.

²⁵ O processo de execução fiscal é regulado, de forma subsidiária, no título IV (arts. 148º a 278º) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

pagamento dos impostos é independente da responsabilidade sancionatória penal ou contraordenacional.

E saliente-se que, não obstante a complementaridade necessária entre a legislação penal e a fiscal, o direito penal fiscal deve estar em consonância com os princípios e categorias dogmáticas do direito penal; por outras palavras, e como diz Silva, G. (2009, 35) “o Direito Penal Tributário (...) deve ser reconduzido aos princípios gerais do Direito penal comum sob pena de se criar um microssistema descoordenado, por desvinculado da unidade do sistema penal, dificultando a apreensão dos valores protegidos e subvertendo o próprio sistema penal”.²⁶

3.2. A disciplina penal fiscal e a sua evolução recente

Como já o dissemos, atualmente a disciplina do direito penal e contraordenacional fiscal encontra-se condensada no RGIT. Ora, a questão nuclear relativa às infrações fiscais consiste na criminalização de tais infrações e, conseqüentemente, na aplicação da respetiva sanção, fundamentalmente a que diz respeito à pena de prisão. É um tema que tem evoluído de forma significativa e, por isso, devemos fazer-lhe referência.

Com efeito, o legislador começou por criminalizar algumas infrações fiscais relacionadas com determinados deveres fiscais,²⁷ prevendo mesmo a multa e a pena de prisão nos termos do CP de 16 de Setembro 1886. Contudo, a reforma fiscal de 1958/1966, considerada a mais profunda e completa de todas as reformas fiscais realizadas em Portugal no século XX, pois foi a partir desta altura que, de facto, a tributação das pessoas coletivas começou a incidir fundamentalmente sobre o seu lucro real referente a determinado período económico e não a critérios e indicadores inadequados à realidade económica das empresas, como era prática até à data. Para além de uma maior justiça fiscal, este novo critério de tributação não apenas permitiu que as receitas fiscais do Estado acompanhassem a evolução da conjuntura económica como contribuiu decisivamente para diminuir a tendência para a fraude e evasão

²⁶ O sistema penal português organiza-se em torno de duas codificações centrais, quais sejam o CP de 1982, e Código de Processo Penal, de 1987, e um conjunto de legislação complementar.

²⁷ A título de exemplo, diz o art. 10º do D.L. 27.153, de 31 de Outubro de 1936 (p. 1372): “pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita (...) os respectivos administradores, directores, gerentes e membros do conselho fiscal incorrerão em multa de 5 a 100 contos, além de serem considerados, para efeitos criminais, como autores do crime previsto no artigo 451.º do Código Penal e punível nos termos do artigo 421.º, n.º 4, do mesmo Código”.

fiscal. Realçamos ainda, a importância que os técnicos de contabilidade passaram a adquirir – e conseqüente procura, esta, por um lado, por parte das empresas e, por outro, pelo lado do Estado, que necessitava, a partir de então, de especialistas em contabilidade à altura de poder verificar e, se necessário, corrigir as declarações apresentadas pelas empresas e pelos cidadãos. Perante uma parte da doutrina, esta reforma tributária revogou o sistema de 1936, dado ter incluído nos códigos fiscais normas sancionatórias para o incumprimento de certos deveres aí consagrados, mas sem ter previsto para esse incumprimento, qualquer pena de prisão ou multa.

Porém, o Decreto-Lei (DL) 619/76, de 27 de Julho, reintroduziu a punição com pena de prisão entre 20 dias a 1 ano aplicável a determinados atos ilícitos, levados a cabo pelos “gestores que tiverem praticado ou sancionado o acto de que resultou a infracção” e pelo “técnico de contas que tiver praticado o acto ou facto punível” quando o sujeito passivo (SP) do imposto fosse uma pessoa coletiva.²⁸ De facto, através deste DL, a responsabilidade por atuação em nome e no interesse de outrem representou um esboço do que viria a estar consagrado na legislação penal fiscal subsequente²⁹, como veremos em pormenor no capítulo seguinte, alvo polémica fundamentalmente por motivos constitucionais. Esta foi uma das medidas no sentido de combater os fenómenos de evasão e fraude fiscal, pois suscitavam-se comportamentos gravemente lesivos de bens jurídicos essenciais e que, ao momento, apenas eram sancionados de forma menos gravosa, como era a aplicação única da pena de multa. Contudo, este diploma, não obstante de ter sido considerado como inovador à altura, foi de reduzida eficácia devido ao período demasiado recente da história portuguesa que então se vivia, como consequência da *Revolução dos Cravos*, à qual resultou a instauração da Democracia em substituição do regime *Estado Novo*³⁰.

²⁸ Tais factos encontram-se previstos nos n.ºs 1 e 2, do art. 7º, respeitante ao DL referido, respetivamente. Salientamos ainda, para o desenvolvimento do tema de estudo, a referência à al. f), do n.º 1, do art. 1º, em que constitui infracção fiscal punida com pena de prisão o seguinte facto: “a não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte”. Por sua vez, o n.º 2, do art. 5º prevê a responsabilidade solidária da pessoa coletiva pelo pagamento da multa em que tivesse sido convertida a pena de prisão aplicada a um gestor.

²⁹ Nomeadamente, com a publicação do DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, que veio a revelar-se como a fonte legislativa mais próxima da regulamentação da responsabilidade penal das pessoas coletivas e da responsabilidade cumulativa dos seus órgãos e representantes por infracções fiscais, especificamente ao que dizem respeito, os seus arts. 2º e 3º.

³⁰ A partir desta data, o Estado começou a ter um papel importante na economia portuguesa, facto este verificado no aumento significativo do número de funcionários públicos, tornando-se assim, o maior empregador do País e, na criação das mais diversas empresas públicas.

Posteriormente, com a entrada em vigor dos novos regimes jurídicos³¹ do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)³², do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)³³, da Contribuição Autárquica³⁴ e do Estatuto dos Benefícios Fiscais³⁵, aliados à legislação referente às infrações fiscais não aduaneiras dispersa pelos vários códigos fiscais e demais legislação complementar, tornou-se necessário uma profunda reforma das normas aplicáveis às infrações fiscais, e assim, à elaboração de um diploma autónomo que integre o tratamento de tais infrações. Por isso, surge, em 1990, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA)³⁶ com o intuito de colmatar este vazio punitivo de forma a responder e sancionar tais infrações fiscais. O preâmbulo do diploma que o aprovou comprova tal ideia, ao afirmar [p. 220-(2)]: “assim, face a toda esta globalidade de situações, entendeu-se que, até por força do princípio da igualdade, o presente regime jurídico teria necessariamente que abarcar a disciplina jurídica de todos os impostos, independentemente da sua natureza e qualquer que fosse o credor tributário, e, ainda, a de outras prestações coativas de natureza parafiscal ou análoga, nos casos expressamente previstos na lei”³⁷. Do RJIFNA, salientamos que a pena de prisão, prevista na sua versão originária, não é classificada como pena principal, ao invés do que é atualmente, pois tal diploma apenas previa essa pena como alternativa à multa, sendo esta a pena principal.

Neste sentido, em 1993, devido a fatores vários, tais como as novas tecnologias, a complexificação do sistema fiscal e a internacionalização da economia, que têm contribuído para o progresso da evasão ilegítima e fraude fiscal, atingindo níveis significativos de

³¹ Os novos códigos não contêm, em regra, normas referentes às infrações fiscais, ao contrário dos códigos precedentes em que, continham um capítulo designado por “penalidades”.

³² Aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

³³ Aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

³⁴ Aprovado pelo DL n.º 442-C/88, de 30 de Novembro. Atualmente designado por “Imposto Municipal sobre Imóveis” (IMI) através do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

³⁵ Aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho.

³⁶ Aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, ao abrigo da autorização legislativa concedida ao Governo pela Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro. O novo diploma revoga expressamente o DL 619/76, de 27 de Julho (art. 5º, n.º 3) e prevê para os crimes fiscais as penas de multa até 1000 dias e a prisão alternativa pelo tempo correspondente reduzido a dois terços em caso de não pagamento da multa, pena aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal, previsto no seu art. 24º.

³⁷ Este tratamento sistemático das infrações fiscais não aduaneiras mostra bem o relevo que o legislador pretendeu atribuir à defesa dos interesses subjacentes a tal normativo e cuja violação a mesma pretende evitar – os interesses do Estado.

criminalidade, o RJIFNA foi alvo de reajustamentos³⁸ no sentido de punir severamente os crimes fiscais e, assim, evitar a sensação de impunidade que um Estado de direito não pode permitir, bem como, a violação dos princípios constitucionais da igualdade e proporcionalidade contributivas, estabelecendo penas de prisão com o limite máximo de cinco anos, aplicáveis como pena principal, como podemos verificar no n.º 1, do art. 11º, do referido diploma.

Em 2001, o RGIT reúne num só texto a disciplina das infrações fiscais³⁹ aduaneiras e não aduaneiras⁴⁰ com dois objetivos fundamentais, quais sejam, eliminar as divergências injustificadas que se verificavam entre os dois domínios do ilícito fiscal, mantendo-os diferenciados apenas naquilo que fosse justificado pela especificidade dos ilícitos em causa, ou seja, pretende-se assim, trazer maior harmonia à matéria do direito penal fiscal, matéria em que, por várias razões⁴¹, nunca antes houvera unidade. O segundo grande objetivo consiste em fazer aproximar os princípios de direito penal comum ao direito penal fiscal⁴². Houve especial preocupação em manter, sempre que possível, a redação dos tipos de crimes previstos nos dois diplomas anteriores com a finalidade de evitar as frequentes polémicas e dificuldades interpretativas das normas no que dizem respeito à sucessão das leis penais no tempo e, desta forma, não enfraquecer o combate à criminalidade fiscal. Foram tomadas medidas nesse sentido, como por exemplo, a pena de prisão prevista no RJIFNA foi mantida como sanção

³⁸ Através do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, aprovado na sequência da Lei n.º 61/93, de 20 de Agosto. Mais tarde, com base no DL n.º 140/95, de 14 de Junho, o diploma referido alarga o seu campo de aplicação às infrações praticadas no âmbito dos regimes de segurança social pelos respetivos SP, prevendo e penalizando crimes contra a segurança social e, assim, tal como diz o seu preâmbulo, tem como intenção, (p. 3847) “prevenir a violação dos preceitos legais relativos ao cumprimento das obrigações dos contribuintes perante o sistema de segurança social”.

³⁹ O conceito de infração fiscal está previsto no n.º 1, do art. 2º do RGIT – Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (p. 3343): “constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”. Como verificamos, a qualificação como infração tributária depende do preenchimento por um facto de um tipo legal, punível por lei tributária anterior, assim subjacente ao princípio da legalidade, bem como, em consonância com o conceito de crime previsto no n.º 1, do art. 1º do CP.

⁴⁰ O RGIT revoga expressamente o RJIFNA (à exceção do seu art. 58º) e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras.

⁴¹ Até à data de publicação do RGIT, a competência para administrar e fiscalizar os impostos aduaneiros cabia à Direção-Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo e, os impostos não aduaneiros à Direção geral dos Impostos. Sendo esta divisão de competências, incluída na orgânica do Ministério das Finanças.

⁴² Antes da publicação do RGIT, chegou-se a ponderar a inclusão dos crimes fiscais no CP, de forma a poder alcançar o segundo objetivo, no entanto, como verificamos, esta solução não foi avante primeiro porque contrária à tradição jurídica portuguesa e, segundo, deparava-se com a questão da responsabilidade das pessoas coletivas por crimes fiscais, que o referido diploma limita perante o seu princípio *societas delinquere non potest*, o que implicava a eliminação de tal princípio do respetivo diploma, ou, por fidelidade ao mesmo, desresponsabilizar as pessoas coletivas por crimes fiscais.

penal principal no novo diploma, sendo reforçada a sua pena máxima até oito anos⁴³, e o limite máximo da pena de multa para crimes fiscais cometidos por pessoas singulares⁴⁴ foi elevado para seiscentos dias.

Analisada a evolução do ordenamento jurídico-normativo, propomo-nos aprofundar a problemática da interpretação e aplicação da lei penal fiscal, direcionando-a em concreto para o crime de abuso de confiança (fiscal) previsto e punido atualmente no art. 105º do RGIT, e analisando as metamorfoses que a tipologia deste ilícito tem sofrido ao longo dos tempos, as quais, para além da controvérsia que foram gerando e são patentes na doutrina e na jurisprudência, não deixam de conflitar com princípios, direitos e garantias fundamentais dos cidadãos que a CRP consagra. Sem antes referirmos que, para a existência deste tipo de crime, é pressuposto a existência prévia de uma relação jurídica entre o Estado e os cidadãos, sendo estes últimos sujeitos a uma vinculação jurídica perante o primeiro e, dada a sua não concretização, ou seja, a não entrega de uma prestação tributária⁴⁵ nos cofres do Estado⁴⁶, é violado o erário público e do património do Estado de direito social. Por conseguinte, podemos dizer que é um tema complexo e assume relevo acrescido devido ao fraco crescimento da economia portuguesa nos últimos anos, bem assim como ao estado grave em que se encontram as contas públicas.

IV. AS QUESTÕES PROBLEMÁTICAS EM TORNO DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA (FISCAL)⁴⁷

⁴³ De acordo com o n.º 1, do art. 12º do RGIT.

⁴⁴ No entanto, realçamos que a grande criminalidade fiscal é da responsabilidade das pessoas coletivas, por isso, verificamos no RGIT, que as penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro em comparação às pessoas singulares.

⁴⁵ O conceito de “prestação fiscal” está definida no art. 11º do RGIT, como compreendendo “os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e os direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais e parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social.” Ora, perante este quadro legal, concordamos com a interpretação de Silva, I. (2010, 59) ao dizer, “há, pois, no conceito de prestação tributária adoptado, dois elementos: o primeiro, respeitante à sua natureza – a de tributo; o segundo, respeitante à entidade encarregue da respectiva cobrança – a administração tributária ou a administração da segurança social. Estes elementos são, atenta a letra da lei, de verificação cumulativa”. É intenção da autora referir-se, por exemplo, às receitas camarárias por via da cobrança de taxas (tributos), em que, a entidade competente para a sua cobrança não é uma das duas referidas, mas sim os serviços camarários e, por isso, em regra, as infrações às respetivas normas não são sancionadas no âmbito do RGIT, a não ser que exista uma remissão em sentido contrário à regra referida.

⁴⁶ Neste caso, especificamente representado pela Administração Tributária e Aduaneira (AT), como agora se designa.

⁴⁷ Doravante designamos por *crime de abuso de confiança*.

Desde os anos 90 do século XX, o Estado português tem-se tornado crescentemente mais complexo, com mais responsabilidades sociais que o fez recorrer a capital alheio, bem como a adotar o critério das privatizações de propriedades e empresas públicas de forma a poder cumprir com as suas diversas obrigações, dado que, as receitas fiscais eram e, assim continuam, a ser insuficientes para tal efeito. Por conseguinte, o Estado português vê-se na necessidade premente de arrecadar receitas fiscais, parte significativa das quais provém justamente das empresas⁴⁸, que sendo na sua maioria, micro e pequenas empresas vivem generalizadamente no limiar da sua sobrevivência e, como tal, têm dificuldades acrescidas ao verem a sua carga fiscal sucessivamente agravada. Neste contexto e como veremos a seguir, os interesses distintos de cada uma das partes fazem com que essa relação seja menos harmoniosa e possa até mesmo colocar em causa a relação fiduciária pré-existente⁴⁹, e, por isso, contribui de forma negativa para a evolução do crime de abuso de confiança. Neste sentido, damos a nossa concordância ao seguinte excerto:

*“nesta relação que quase parece ‘do gato e do rato’ – um, a clamar pela sobrevivência de um modelo assistencialista, para evitar a morte deste modelo, e a querer cumprir exigências impiedosas de convergência financeira ditadas pela União Europeia, a pedir ao outro, moribundo, que lhe dê um pouco mais do seu oxigénio, e este a tentar não morrer, lançando mão de qualquer bóia que lhe garanta, senão a sobrevivência, pelo menos o adiamento da morte – entra o problema do **abuso de confiança tributária**”.*

(Monte, M., 2011, 249)

4.1. A sucessão de alterações legislativas

⁴⁸ Nomeadamente, por via da tributação anual do seu lucro tributável em sede de IRC. Na qualidade de SP do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é incumbido de entregar atempadamente nos cofres do Estado o diferencial entre o imposto liquidado e o deduzido em determinado período (mensal ou trimestral), bem como, estão obrigadas a deduzir mensalmente aos seus trabalhadores determinadas importâncias em sede de IRS e a entregá-las ao Estado. A acrescentar ainda a Taxa Social Única, suportada mensalmente pela empresa e seus trabalhadores e que reverte concretamente a favor da segurança social.

⁴⁹ A ordem fiscal pressupõe uma relação fiduciária entre o Estado social fiscal de direito e os contribuintes, o que está subjacente, direitos e deveres gerais que ambas as partes devem respeitar. A este respeito, merecem, particular ênfase as palavras de Sousa, A. (1999, 169): *“entre o obrigado tributário e a Fazenda Nacional estabelece-se uma relação de confiança fundada na lei, cuja violação por aquele se torna possível de juízo de censura ético-jurídica.*

Para além disso, ao lado dos deveres gerais do contribuinte ou de terceiros a ele ligados de prestar informações à Administração Fiscal sobre a situação tributária, há deveres específicos de verdade, de boa fé, de confiança, de obediência a ordens legais dos seus agentes, que devem ser observados aquando ou posteriormente ao concreto cumprimento daqueles deveres gerais”.

Para obtermos uma melhor perspectiva dos problemas a que nos propomos esclarecer, julgamos conveniente descrever a trajetória da figura do abuso de confiança na experiência jurídica portuguesa recente desde a primeira “codificação” do direito penal fiscal português, representada pela versão originária do RJFNA, até à mais recente alteração do RGIT e, deste modo, darmos conta das principais metamorfoses na tipologia do crime de abuso de confiança, decorrentes de sucessivas alterações legislativas que tem gerado controvérsia e discussão na doutrina e jurisprudência penal fiscal.

4.1.1. A versão originária do art. 24º do RJFNA

O crime de abuso de confiança tem a sua génese no art. 24º do RJFNA⁵⁰. Nesta norma jurídica o tipo objetivo da infração esgotava-se na mera não entrega (total ou parcial) dos valores deduzidos ou recebidos por parte do SP da obrigação fiscal, em substituição do contribuinte de facto, ou “fiel depositário”⁵¹ da AT, entidade a quem tais valores deviam ser entregues. Por sua vez, o tipo subjetivo exigia, para além do dolo-do-tipo, a “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”. Com base nesta primeira versão, o crime de abuso de confiança era considerado como um crime de intenção e, como tal, para a consumação do tipo, não se exigia que o resultado dessas intenções, ou dessas tendências se verificasse. Por isso, já neste ponto, refere Andrade, M. (2009, 231) “como é próprio dos crimes de intenção, o Abuso de confiança fiscal (na versão de 1990) assentava numa relação de ‘incongruência’ entre o tipo objetivo e subjetivo”. Em síntese e de acordo com esta redação inicial, para a consumação do crime de abuso de confiança não era necessário que o agente se *apropriasse* da prestação tributária deduzida ou recebida, mas também não bastava a mora na entrega da prestação, ou seja, a diferença entre o ilícito

⁵⁰ O normativo originalmente estabelecia o seguinte: “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 para-fiscal 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 quanto os períodos a que respeita tal obrigação.”

⁵¹ O conceito de “depósito” está previsto no art. 1185º do CC, que o define como “o contrato pelo qual uma das partes entrega à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde, e a restitua quando for exigida”.

criminal e a contraordenação por falta de entrega de prestação tributária, prevista no art. 29º, estava em que naquele o incumprimento de entrega é acompanhado de atos que exteriorizam e indiciam a intenção de obter uma vantagem patrimonial indevida, enquanto nesta última o autor, atrasa, por período até noventa dias, a entrega da prestação, violando assim, dolosa ou negligentemente, o dever de observar o respetivo prazo estabelecido.⁵² A ausência daquela intenção e dos atos que a revelam, significa que o interesse jurídico protegido não era lesado e, por conseguinte, o autor não era alvo de sanção penal.

4.1.2. As alterações ao art. 24º do RJIFNA: em particular, a introdução do conceito de *apropriação*

O DL 394/93, de 24 de Novembro alterou profundamente a redação do referido art. 24º do RJIFNA⁵³, que passou a integrar a exigência da *apropriação* na factualidade típica de incriminação.⁵⁴ Ora, nesta redação - substancialmente mais exigente que a originária -, a não entrega da prestação tributária teria de ser acompanhada, já não pela “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida” mas, agora, com a presença da figura de *apropriação*, que tem como arquétipo o crime de abuso de confiança comum previsto e punido nos termos do art. 205º do CP⁵⁵, tal como refere Andrade, M. (2009, 232) nos seguintes termos: “a nova incriminação do RJIFNA reproduz, assim, o núcleo essencial da factualidade típica da incriminação da lei penal comum. Tanto no que respeita à acção e ao resultado típicos, como à correspondente danosidade social típica e ao ilícito material típico.

⁵² Ainda assim, se o agente efetuasse a entrega da prestação tributária retida ou recebida após os referidos noventa dias do termo do prazo legal de entrega e antes de instaurado o processo penal, podia ser aplicável a medida de clemência especial prevista no art. 26º do RJIFNA.

⁵³ O DL referido altera os n.ºs 1, 4, 5 e 6 do normativo (p. 6510): “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 – (Anterior n.º 5.)”

⁵⁴ De realçar ainda, que a introdução do conceito de *apropriação* no referido normativo contribui para a delimitação clara relativamente à contraordenação do art. 29º, que consistia à luz da versão originária uma importante limitação. De facto, esta separação segura entre o ilícito penal e o ilícito contraordenacional encontra-se em consonância com uma outra inovação introduzida pelo legislador, que diz respeito à previsão da pena de prisão como sanção normal dos crimes fiscais. Deste modo, os crimes fiscais e em especial, o crime de abuso de confiança apareceu claramente como portador inequívoco de dignidade penal e da carência de tutela penal.

⁵⁵ Refere o n.º 1, do art. 205º do CP o seguinte: “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”.

Num caso e noutro está, com efeito, presente o mesmo sacrifício dos mesmos bens jurídicos: a propriedade e a confiança”.

Na verdade, para que este crime se consumasse deveria existir uma integração da coisa na esfera patrimonial do autor, coisa esta que lhe foi legalmente entregue – voluntariamente ou por imposição legal -, não procedendo o mesmo à sua devolução, quando a tal se encontrava juridicamente obrigado, isto é, assistia-se a uma apropriação ilegítima de uma coisa, traduzida na inversão do título de posse, passando o autor a dispor da coisa como se fosse sua. Acrescentar ainda que esta apropriação ilegítima deveria, no entanto, ser efetiva e manifesta. A este respeito, salientamos distintamente Dias, J. (1999, 103) ao seguir a lição de Correia, E.: “a apropriação no abuso de confiança ‘não pode ser ... um puro fenómeno interior – até porque *cogitationis poenam nemo patitur* – mas exige que o *animus* que lhe corresponde se **exteriorize**, através de um comportamento, que o **revele e execute**’. (...) É a teoria, que não pode deixar de ser acolhida, do **acto manifesto de apropriação** e que tem relevo, entre outros, para efeitos de *consumação*”.

Neste sentido, o crime de abuso de confiança comum é um delito de apropriação, não de enriquecimento e, como tal, é tipicamente indiferente que o autor através da sua conduta obtenha ou não vantagem patrimonial. A consumação deste tipo de crime ocorre, única e exclusivamente, com a apropriação – indevida – da coisa entregue, mas esta apropriação, por sua vez, só se dá quando o autor inverte, arbitrariamente, o título de posse, pois, na verdade, tem vontade de passar a ser possuidor – *uti dominus* e, por isso, age naturalmente com dolo. Compreende-se assim, que neste desenho da factualidade típica, o elemento subjetivo legalmente referido por “inversão do título de posse” representa a essência deste tipo de crime e, por isso, é consensual afirmar que, neste âmbito, a palavra *apropriação* é sinónima de *intenção*⁵⁶. E a este propósito citamos:

“assim, ao contrário do que sucedia na redacção inicial do RJFNA, se o infrator, transitoriamente, sem intenção de dela se apropriar, utiliza a prestação tributária retida ou recebida, para pagar os salários devidos aos seus trabalhadores, ou pagar as mercadorias adquiridas aos seus fornecedores, com intenção de manter em laboração a empresa e os respectivos postos de trabalho, parece não se ter verificado crime de abuso de confiança

⁵⁶ Como Correia, E. sublinha, agora citado por Andrade, M. (2009, 240): “porque o agente já detém a coisa por efeito da entrega, a apropriação há-de radicar-se, eminentemente, numa certa intenção, numa certa atitude subjectiva nova: o dispor da coisa como própria, a intenção de se comportar relativamente a ela como proprietário, *uti dominus*”.

fiscal, pelo que o processo de averiguações deve ser remetido para o Ministério Público com a informação de que a não entrega da prestação retida não constitui crime fiscal”.

(Gomes, N., 2000, 264)

Mais especificamente, quanto à apropriação de coisas fungíveis, como é, neste caso, o dinheiro, não se verifica a *apropriação* quando o agente por dificuldades de liquidez, não efetua a entrega tempestiva da prestação tributária a que estava obrigado nos cofres da AT e, as utiliza no pagamento de salários ou matérias-primas, se, em simultâneo, reconhece a obrigação de entrega da referida prestação tributária e tiver o propósito e a possibilidade objetiva de proceder posteriormente à sua entrega, através de meios patrimoniais suficientes de restituir o montante em causa.⁵⁷

Em síntese, para a consumação do crime de abuso de confiança, não basta apenas o comportamento omissivo do agente traduzido na não entrega da referida prestação; é ainda necessário que aquele comportamento seja acompanhado da *apropriação* com o sentido e o alcance que já referenciámos. Caso contrário, o agente não deve ser responsabilizado no âmbito deste tipo de crime e, por conseguinte, é aplicável, quanto muito, uma sanção contraordenacional. É o que nos diz Dias, J. (1999, 104) ao referir: “esta parece ser a doutrina mais correcta e mais próxima da realidade da vida: *o tipo objectivo de ilícito* do abuso de confiança não será integrado pela mera confusão ou o simples uso da coisa fungível, mas, mais tarde, pela sua disposição de forma injustificada ou pela não restituição no tempo e sob a forma juridicamente devidos; ao que, é claro, terá de acrescer o dolo correspondente”.

4.1.3. O art. 105º do RGIT e a renúncia ao conceito de *apropriação*

Em 2001, com a entrada em vigor do RGIT, o crime de abuso de confiança⁵⁸ sofreu novamente significativas mudanças, em especial, no que diz respeito à renúncia expressa da

⁵⁷ Em sentido semelhante, sustenta a autora Beleza dos Santos citada por Andrade, M. (2009, 241) ao referir o seguinte: “não pratica a acção típica o agente que demora na entrega, sem intuito de apropriação ilícita, só a conservando ‘em seu poder em defesa de interesses, em princípio, legítimos”.

⁵⁸ O art. 105º do RGIT, na sua redação original, estabelecia o seguinte: “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 € 50 000, a pena é a de prisão*

exigência do conceito de *apropriação* como elemento típico. Em consequência, a nova redação da norma incriminadora foi objeto de crítica por parte da doutrina, pois, apenas passou a exigir a mera não entrega dolosa da prestação tributária à AT, dentro de determinado prazo, das quantias pecuniárias envolvidas.⁵⁹ Tal nova redação, afasta-se assim, quer da última versão do anterior art. 24º do RJIFNA quer do correspondente crime de abuso de confiança previsto e punido no CP, aproximando-se, *grosso modo*, da versão originária do mesmo art. 24º do RJIFNA, devendo realçar-se ainda o facto de nem sequer estar presente o elemento subjetivo da “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida” e que permitia caracterizar a infração como um crime tipicamente formal, mas substancialmente material. Por isso, concordamos plenamente com o seguinte:

“no contexto do RGIT, o crime de abuso de confiança (fiscal) perde a densidade e as referências materiais. À semelhança da contra-ordenação, o crime passa a esgotar-se na mera não entrega, um comportamento passivo e formal, desligado de qualquer resultado lesivo ou, mesmo, de qualquer referência subjectiva ao resultado. Isto em termos que reduzem drasticamente os momentos de comunicabilidade com o Abuso de confiança fiscal do RJIFNA”.

(Andrade, M., 2009, 235)

De facto, esta conformação típica do crime de abuso de confiança, ao prescindir do elemento fundamental à punibilidade do agente, apenas restando a mera não entrega como fator suficiente à sua incriminação, não nos parece que seja, de todo, a mais correta no âmbito de um direito penal fiscal que tem como finalidade, a defesa da satisfação plena das legítimas pretensões patrimoniais do Estado. Por conseguinte, damos voz às palavras dos seguintes autores:

“ora, a verdade é que só a apropriação e, reversamente, a diminuição ilegítima das receitas tributárias, poderia emprestar à conduta de abuso de confiança o insuprível lastro de densidade axiológica. E a elevaria à categoria do ilícito penal material, distinto e contraposto ao ilícito meramente administrativo ou contra-ordenacional. Noutros termos, só

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 € 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”.

⁵⁹ Neste sentido, Sousa, S. (2009, 123) conclui nos seguintes termos: “a conduta prevista no tipo legal traduz-se, pois, numa omissão pura”, ou seja, quer a autora dizer que, atenta à letra da Lei, o tipo objetivo de ilícito apenas prevê a “mera não entrega”, e já não, a *apropriação* da prestação retida ou recebida.

a exigência da apropriação prestaria a indispensável homenagem ao bem jurídico, restituindo-lhe o seu estatuto de matriz de legitimação e de padrão-crítico da norma incriminatória”.

(Andrade, M. e Sousa, S., 2009, 322)

No que diz respeito à jurisprudência, a alteração da norma legal que vimos apreciando, mais não representa, do que a tradução em letra de lei daquilo que tem sido um certo entendimento dos Tribunais portugueses, segundo o qual, o agente apenas é punido pelo simples facto de não efetuar atempadamente a entrega da prestação tributária retida ou cobrada à AT.⁶⁰ A este propósito acrescenta-se as posições que sustentam que não obstante o conceito de “apropriação” ter sido eliminado do texto do normativo, tal conceito continua a persistir como uma espécie de pressuposto não escrito da infração, que embora não esteja expresso na norma, se considera implícito na sua redação.⁶¹

4.1.3.1. A alteração do qualificativo fiscal

Com a renúncia ao conceito de *apropriação*, é consensual afirmar-se que o crime de abuso de confiança distancia-se significativamente da figura homóloga presente no CP, que

⁶⁰ Exatamente no mesmo sentido, de acordo com Silva, G., autor do anteprojeto do RGIT, citado por Sousa, S. (2009, 305) afirma o seguinte: “as opiniões dominantes nos trabalhos preparatórios foram no sentido de que importava clarificar a norma relativamente ao elemento apropriação, tendo-se considerado que quem deduziu e não entregou se apropriou”.

⁶¹ Vejamos a título de exemplo o Acórdão (Ac.) do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 23 de Abril de 2003: “se colocarmos lado a lado os dois preceitos facilmente constatamos que são mínimas – e diremos mesmo insignificantes – as diferenças entre ambos. Assim, desde logo salta à vista que enquanto no primeiro (artº 24º do RJFNA) o legislador fala em apropriação de prestação tributária que se estava obrigado a entregar ao credor fiscal, no segundo (artº 105º do RGIT), já se acentua tão somente a recusa ilegal de entrega à administração tributária de prestação deduzida. Mas não parece que entre os dois normativos haja essa diferença substantiva que os recorrentes lhe conferem. Na verdade, se bem interpretamos o que neles se contém, chegaremos sem esforço à conclusão de que as diferenças são apenas literais que não de fundo, tudo não passando de uma mera diferença de redacção, sem qualquer significado essencial. É certo que no anterior regime o acento tónico da conduta do agente recaí na apropriação, enquanto que no actual se não utiliza essa expressão. Todavia, o regime continua a ser o mesmo. Com efeito, embora agora se não faça referência expressa à apropriação, ela está contida no espírito do texto, pois se o agente não entrega à administração tributária as prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque se apropriou delas, dando-lhes assim um destino diferente daquele que lhe era imposto por lei”. Nos mesmos termos, se refere o Ac. do mesmo Tribunal, de 24 de Março de 2003.

Resume assim, o Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães (TRG) de 25 de Maio de 2005, ao afirmar: *certo é que, se em vez de investirem as quantias retidas e não entregues na empresa, as tivessem doado a uma instituição filantrópica, também as não teriam integrado no seu património e ninguém poria em causa que se teria, nesse caso, dado a inversão do título de posse das mesmas. A inversão do título dá-se não pela apropriação para si, das quantias, mas pela disposição das mesmas animus domini, ou seja pela apropriação que, no plano psicológico, precede ou acompanha a acção de passar a dispôr das mesmas como se lhes pertencessem”.*

considera essencial a presença de tal conceito, pois constitui o elemento do tipo objetivo de ilícito traduzindo-se na inversão do título de posse, necessária à consumação deste crime.⁶² Neste sentido, julgamos conveniente voltar a afirmar que um dos objetivos da implementação do RGIT consistia em fazer aproximar os princípios de direito penal comum ao direito penal fiscal. Assim sendo, não nos parece que esta alteração estrutural esteja em consonância com a prossecução de tal objetivo. A acrescentar ainda à nossa crítica, o facto de o legislador ter adotado para o art. 105º do RGIT exatamente a mesma designação do art. 205º do CP, ou seja, *Abuso de confiança*.

4.1.3.2. A fronteira entre o ilícito penal e o ilícito contraordenacional

Em consequência da renúncia ao conceito de *apropriação*, na perspetiva material, não se verifica agora qualquer diferença, entre crime e contraordenação, pois que a mesma conduta ilícita pode ser enquadrada como ilícito criminal ou ilícito contraordenacional, ou seja, o que distancia os dois casos é a simples mora na entrega da respetiva prestação tributária nos cofres da AT. Esta alteração veio limitar novamente a diferença entre os dois ilícitos, o que coloca em causa, mais uma vez, a dignidade penal em torno deste crime, o que não é de todo, desejável.

4.1.4. A alteração da redação do n.º 4, referente ao art. 105º do RGIT – a exigência da notificação para pagamento

O art. 95º, da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro veio alterar, mais uma vez, o regime legal do crime de abuso de confiança⁶³. Esta alteração assume particular significado com o acrescento da al. b), ao n.º 4, do art. 105º do RGIT.

⁶² Acrescenta ainda Silva, G. (2009, 242), ao afirmar nos seguintes termos: “a redacção do art. 105.º do RGIT afasta-se da do art. 205.º do Código Penal ao não contemplar como neste o elemento *apropriação ilegítima*, afastamento que não constava do anterior projecto aprovado pela Comissão de Revisão, mas que foi adoptado pelo Governo na Proposta de Lei, (...)”, ou seja, a alteração de “quem se apropriar” por “quem não entregar”, esta substituição do verbo assume-se como um propósito pelo legislador.

⁶³ A Lei referida que aprovou o orçamento geral do Estado para 2007 alterou a redação do n.º4, do preceito, nos seguintes termos [p. 8626- (47)]: “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”.

Torna-se necessário salientar que, antes da entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2007, da mencionada al. b), o legislador não estabelecia a distinção entre a não entrega de “prestações deduzidas e não declaradas” e a não entrega de “prestações deduzidas e declaradas”⁶⁴.

Ao invés, a partir de 1 de janeiro de 2007, já só é punível a não entrega da prestação tributária deduzida e declarada, desde que tenham decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da respetiva prestação e decorrido este prazo, o agente tenha sido notificado pela AT para efetuar o “pagamento”, e, não obstante, persista em não o efetuar dentro do prazo de 30 dias. Neste sentido, diferentemente da redação anterior, a estes casos aplica-se cumulativamente as als. a) e b), o que significa que, a não entrega da prestação tributária deduzida e declarada apenas se converte e passa a constituir infração criminalmente punível, no momento em que se esgota o segundo prazo referido ou, por outras palavras, o legislador faz depender a consumação deste crime na omissão persistente de entrega por parte do agente a uma notificação da AT para “pagar”, naquele prazo, a prestação tributária deduzida e declarada.⁶⁵ Em defesa da referida notificação para pagamento em 30 dias citamos:

⁶⁴ Tal como podemos verificar nos n.ºs 1, 2 e 3 do art. 105º do RGIT, que apenas aludem à “prestação deduzida” e não fazem a distinção se a respetiva prestação foi ou não declarada.

Fora do âmbito desta norma incriminadora estão de forma unânime os casos em que a não entrega de prestação tributária se deve à sua não dedução, não liquidação ou ao seu não recebimento por parte do agente. Ainda assim, por exemplo em sede de IVA, podemos constatar uma ou outra voz dissonante, vejamos o voto de vencido referente ao Ac. do TRG, de 9 de Junho de 2005: *“exigir-se como condição de punibilidade fiscal que os contribuintes tenham de facto recebido dos seus clientes os valores correspondentes ao IVA era impor, praticamente, que o Estado pusesse um agente fiscal junto de cada contribuinte ou, pelo menos, que o Estado tivesse centenas de brigadas de fiscalização para consulta das escritas (quando as houvesse!) dos contribuintes relapsos. E, relapsos porque quiseram. Os valores do IVA cobrados nas vendas a dinheiro e os que são facturados nas vendas a crédito, recebidas ou não, entram no giro contabilístico do comerciante ou do empresário e, materialmente, confundem-se com os demais bens que constituem o activo, neste incluídas as disponibilidades de caixa”*.

⁶⁵ Veja-se o que a este propósito consta do relatório do Orçamento do Estado para o ano de 2007 (2006, 44) ao referir nos seguintes termos: *“quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva.*

Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências na gestão do imposto, devem, portanto, ser valoradas criminalmente de forma diferente.

Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que, tendo cumprido as suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a ‘proliferação’ de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto”.

“na verdade, fazer depender a responsabilidade penal do devedor tributário (que declarou as prestações devidas à Administração Fiscal e que não é, portanto, alguém que usa de ‘fraude’) exclusivamente do decurso de um determinado prazo, sem qualquer notificação, comunicação ou interpelação do devedor era ir demasiado longe; era, por outras palavras, transformar o direito penal num como que instrumento de terror do cidadão contribuinte ao serviço dos objectivos fiscais do Estado”.

(Carvalho, A., 2007, 16)

4.1.4.1. Elemento do tipo de ilícito/condição objetiva de punibilidade

Decorrente desta nova exigência da notificação para pagamento em 30 dias, surge-nos a questão de saber se a mesma deve ser considerada como elemento do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança ou, como condição objetiva de punibilidade da conduta típica, dado que, atualmente, o legislador faz depender a punição criminal de uma notificação que a AT dirige ao agente com o intuito que este “pague” a prestação declarada, os juros e coima aplicável. Propomo-nos analisar e fundamentar a posição por nós adotada, pois que trata-se, mais uma vez, de uma questão que não tem sido consensual entre os vários intervenientes do direito penal fiscal.

Para tanto, primeiramente torna-se necessário definir o conceito de “punibilidade” e, para o efeito, recorreremos a Carvalho, A. (2007, 34) que nos diz: “no meu entender, a punibilidade, em regra, depende ‘somente’ da ilicitude da conduta e da culpa do agente; há, porém, alguns crimes⁶⁶ cuja punibilidade depende ainda da verificação de determinadas circunstâncias, que são designadas por ‘pressupostos adicionais de punibilidade’⁶⁷.⁶⁸

Em nossa opinião, não obstante a redação referente à nova exigência situar-se no n.º 4 (os factos “só são puníveis”), do art. 105º do RGIT, em que a doutrina e a jurisprudência

⁶⁶ Quer o autor referir-se, a título de exemplo, ao caso da insolvência dolosa, em que, não obstante a existência do ilícito típico e da culpa, a punibilidade criminal da insolvência e a consequente responsabilidade penal do agente está dependente do reconhecimento judicial da própria insolvência.

⁶⁷ “Pressupostos adicionais de punibilidade” quer o autor referir-se, por outras palavras, às condições objetivas de punibilidade.

⁶⁸ E neste sentido, complementa Marques, P. (2011a, 126): “as condições de punibilidade são exteriores à conduta típica, as quais o legislador estabelece como indispensáveis para a punibilidade. O facto apenas se torna punível a partir do exacto momento em que a condição se verifica. Pelo que mesmo que o agente impeça a verificação da condição de punibilidade não apaga o crime mas apenas a sanção”. Já em posição diferente, ao elevar a punibilidade como uma categoria autónoma da infração criminal, a juntar às categorias da ilicitude típica e da culpa, está Dias, J. (2011a, 675) ao referir: “os pressupostos de punibilidade do facto devem ser tratados ao nível (e com os instrumentos dogmáticos) dos elementos do tipo (objectivo) de ilícito”.

qualificavam, antes da alteração, como um pressuposto de punibilidade, a verdade é que, objetivamente, no caso de não entrega de prestações deduzidas e declaradas dentro do primeiro prazo de 90 dias, é ainda necessário para a consumação do crime de abuso de confiança que o agente seja “desobediente” quanto à notificação da AT para efetuar o respetivo “pagamento”⁶⁹ dentro do segundo prazo de 30 dias⁷⁰. Assim sendo, a “desobediência” à notificação da AT considera-se um segundo e novo momento típico e não, um segundo e cumulativo pressuposto de punibilidade, dado que, mais do que a dependência de um ato exterior a efetuar pela AT, é a conduta humana traduzida na ação (ou omissão) do agente que determina a responsabilidade penal fiscal no âmbito deste crime. É o que, igualmente, sustenta o autor que vamos citar:

*“esta nova exigência não configura uma circunstância ou algo de futuro, incerto ou estranho ao comportamento do ‘devedor tributário’, mas sim algo de subjectivo, uma vez que o que está em causa é a persistência do sujeito passivo tributário na omissão da entrega das prestações que deduziu e comunicou à Administração Tributária. (...) Donde que, na minha opinião, não apenas faz parte do tipo legal (tomado em sentido amplo, do qual também fazem parte as condições objectivas de punibilidade), mas também é **elemento do próprio tipo de ilícito** (ou ilícito típico) do crime de abuso de confiança fiscal”.*

(Carvalho, A., 2007, 40)

Em complemento à opinião referida e de forma mais crítica, ao analisarem a evolução do crime de abuso de confiança que ficou marcada pela eliminação do conceito de *apropriação* como elemento integrante da factualidade típica, traduzindo-se assim, a sua consumação na mera não entrega da prestação tributária. Assim, esta alteração legislativa, mais não representa do que o confirmar da transformação deste crime no incumprimento aos deveres decorrentes da relação tributária estabelecida entre o agente e a AT. É esta a linha de pensamento expressa nas palavras dos autores a que recorremos:

⁶⁹ De notar que o legislador refere-se na redação da al.b) ao termo “pagar”, ora não nos parece que seja o termo mais correto, dado que, o que se trata não é do pagamento de uma dívida, mas sim da não entrega da prestação tributária previamente retida ou recebida pelo agente na qualidade de depositário. Por conseguinte, o termo “entrega” em substituição de “pagamento” dava um maior rigor à sua redação.

⁷⁰ Outra dificuldade prática resultante da aplicação da nova al.b), diz respeito ao momento da notificação, ou seja, o legislador não especifica o momento concreto da notificação, apenas indica que a mesma deverá ocorrer a seguir ao prazo legal para a entrega da prestação (90 dias), o que poderá ser logo após o prazo referido ou, em tempo indeterminado. Como este ato está dependente numa fase inicial da eficiência dos serviços tributários, poderá originar tratamentos a favor ou contra os agentes, colocando-se deste modo em causa, o princípio constitucional da igualdade ou proibição de discriminação.

*“se em causa estivesse um ilícito patrimonial, construído numa relação de comunicabilidade material com o crime homónimo da lei penal comum, a exigência de notificação, aditada em 2006, cairia seguramente fora do ilícito e da culpa. Porque então o ilícito aparecia polarizado em torno da apropriação e da danosidade social típica por ela mediatizada. E nelas se esgotava. Só que o quadro é hoje manifestamente outro. Um quadro à vista do qual parece forçoso concluir que a desobediência à notificação da administração para pagar aquelas prestações não só faz parte do ilícito criminal como o complementa”.*⁷¹

(Andrade, M. e Sousa, S., 2009, 327)

Em síntese, a modificação legislativa alterou o ilícito do crime de abuso de confiança, pois que, para ser afirmada a dignidade penal do facto é necessária ainda a omissão persistente por parte do agente a uma notificação da AT para regularizar a situação tributária relativa às prestações deduzidas e declaradas. Deste modo, acentua-se ainda mais a diferença com o crime de abuso de confiança comum enquanto ilícito patrimonial e, ao limitar o âmbito das condutas criminais, por sua vez, integra-as no plano contraordenacional previsto no art. 114º do RGIT⁷². Condutas que antes eram punidas criminalmente configuram agora, ao

⁷¹ Em sentido próximo, refere o Ac. do Tribunal da Relação do Porto (TRP), de 6 de Junho de 2007: *“o entendimento de que essas circunstâncias assumem a natureza de pressupostos adicionais de punibilidade e verdadeiras condições objectivas de punibilidade não é, porém, isento de dúvidas. As condições objectivas de punibilidade são factos futuros e incertos (condições), independentes da vontade do autor (objectivas), que determinam/condicionam a punição; não desempenham uma função estruturante do facto típico-ilícito, este já está completamente preenchido, independentemente de concorrerem ou não [19][20]. Ora, torna-se difícil afirmar a existência de um crime completo em todos os seus elementos sem o decurso do prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação (no prazo de 90 dias a falta de entrega da prestação conforma uma contra-ordenação) e, agora, sem a notificação do omitente para pagar a prestação, juros respectivos e coima, no prazo de 30 dias, e a falta de pagamento, nesse prazo. Ou seja, que tais circunstâncias sejam puramente objectivas e extrínsecas ao tipo-de-ilícito, condicionando unicamente a punibilidade. Não parece que a tais circunstâncias sejam absolutamente alheias considerações de ilicitude [21] e, por outro lado, estão materialmente ligadas à tipicidade; são imprescindíveis para que se confira relevância típica à conduta”.*

Em sentido oposto, refere Silva, I. (2010, 229): *“a qualificação desta nova alínea como condição de punibilidade, embora não seja questão pacífica na doutrina, foi a orientação que sempre propusemos e que o Supremo Tribunal de Justiça acolheu através do seu Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 6/2008, de 9 de Abril”.*

A juntar à opinião desta última autora, está o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL), de 27 de Setembro de 2007: *“apesar da controvérsia suscitada pela referida alteração, parece não haver dúvidas que as circunstâncias descritas nas duas alíneas do n.º 4 do art.º 105º do RGIT, devem ser caracterizadas como condições objectivas de punibilidade. (...) Significa isto que as condições de punibilidade são estranhas à noção de facto ilícito, bem como ao conceito de culpa, porquanto não a fundamentam nem constituem pressupostos da reprovabilidade do facto pela lei, mas tão só da aplicação da respectiva sanção”.*

⁷² Refere o n.º 1, do art. 114º do RGIT: *“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 coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido”.*

regularizar a situação tributária dentro do prazo de 30 dias, uma mera infração tributária punida com uma coima. A isto acresce a questão polémica da aplicação desta lei no tempo.

4.1.4.2. O art. 2º do CP – Aplicação da Lei no tempo⁷³

A alteração legislativa consubstanciada na adição da al. b), do n.º 4, do art. 105º do RGIT confronta-nos com a questão de aplicação da lei penal do tempo. Especificamente, quer se considere que constitui um elemento do tipo ilícito quer se entenda que apenas constitui uma condição objetiva de punibilidade, o certo é que, anteriormente a 1 de janeiro de 2007, esta nova exigência não se verificava, logo, como possui carácter benéfico para o agente e, decorrente do princípio fundamental da legalidade, não poderá deixar de se aplicar retroativamente.⁷⁴

Neste contexto, a questão nuclear coloca-se quanto à aplicação retroativa decorrente desta nova exigência, isto é, situa-se assim entre a aplicação do n.º 2⁷⁵ ou do n.º 4⁷⁶, do art. 2º, ambos do CP.

Ora, em coerência com a nossa linha de argumentação que temos vindo a adotar, se a nova exigência legislativa resulta na alteração do tipo de ilícito, então dado ser uma Lei descriminalizadora/despenalizadora deve-se aplicar retroativamente a todos os factos que se incluam nas condições já referidas e, por conseguinte, a estas situações aplica-se o disposto do n.º 2, do mesmo art. 2º. No entanto, para aqueles que defendem a introdução da al. b), como uma nova condição objetiva de punibilidade e, conseqüentemente, em sede de tipicidade nada se alterou, já nos encontramos perante uma sucessão de leis penais *stricto sensu*, a resolver segundo o n.º 3, do art. referido.

⁷³ Recordar o ponto 1.3. (p. 5).

⁷⁴ Em consonância com o n.º 4, do art. 29º da CRP: “ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido”.

⁷⁵ O n.º2, do art. 2º do CP, refere o seguinte: “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 infrações; neste caso, e se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais”.

⁷⁶ O n.º4, do art. 2º do CP, refere o seguinte: “quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinga o limite máximo da pena prevista na lei posterior”.

Não concordamos com esta última linha orientadora, dado que, uma conduta não pode ser despenalizada ao abrigo de uma Lei e, poder vir a ser novamente penalizada pela mesma, ou seja, o facto de o agente ser objeto de notificação para que proceda ao “pagamento” de prestação tributária pode não ser enquadrado num regime mais favorável previsto no n.º 4, do art. 2º do CP se o próprio não der cumprimento à referida notificação e, neste sentido, tal repenalização parece-nos manifestamente insustentável, pois que, tal como refere Carvalho, A. (2007, 38): “seja-me permitido dizer que, também aqui, o que morreu não ressuscita; e, muito menos, aquele que mata (no nosso caso, a Lei n.º 53-A/2006, artigo 95.º) pode voltar a dar vida ao que ele próprio matou”.⁷⁷

4.1.5. A reformulação do n.º 1 e a revogação do n.º 6 do art. 105º do RGIT

⁷⁷ Para verificarmos a controvérsia relacionada com esta matéria, no que diz respeito à sua jurisprudência, encontramos para a mesma questão jurídica, no mesmo Tribunal, duas decisões contraditórias. Vejamos então o Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra (TRC), de 21 de Março de 2007: “*uma vez que o regime actualmente em vigor é mais favorável ao agente, que se encontre na situação ali prevista, não poderá o mesmo regime deixar de lhe ser aplicável, nos termos do art.2.º, n.º 4 do Código Penal. (...) Sendo a Administração Fiscal a entidade a quem compete fazer a notificação a que alude a dita al.b) , n.º4, do art. 105.º do RGIT importa que aquela efectue a notificação e em seguida comunique a este Tribunal da Relação se , no prazo de 30 dias após a notificação , foram pagos os montantes e coima em causa*”.

Já o Ac. do mesmo Tribunal, de 27 de Junho de 2007, citado pelo Ac. do STJ, de 9 de Abril de 2008 (p. 2672) refere o seguinte: “*porque a condição agora inserta pelo legislador é uma verdadeira condição de punibilidade que deve estar verificada com a entrada do feito em juízo, não há dúvida que não podem ser punidas todas as situações que preencham os requisitos contemplados pela nova norma, sem que a condição se tenha verificado. Fazer cumprir agora a condição é dogmaticamente desadequado e ainda assim redundaria sempre num prejuízo de absolvição, mesmo quando o devedor não regularizasse de novo as suas dívidas perante a administração fiscal A condição objectiva de punibilidade não pode deixar de constar da acusação, sob pena de improcedência da mesma’. Pelo que, em consonância com esse entendimento, e, na procedência do recurso, declarar-se despenalizada a conduta dos arguidos M... Madeiras, Lda, e AA, com conseqüente absolvição do crime, ou seja, decidiu absolver os arguidos, do crime por que haviam sido condenados na Primeira Instância*”.

No mesmo sentido e aplicando-se aos processos pendentes (ainda em curso) refere o Ac. do TRC, de 18 de Abril de 2007: “*ao ordenar a notificação, e se o arguido não viesse a dar cumprimento (positivo) ao ordenado, viria a saldar-se numa violação da regra contida no nº4 do artigo 2º do Código Penal, dado que a condição de punibilidade, positiva ou de exclusão funcionaria contra o arguido. A qualificação como condição objectiva ou de exclusão de punibilidade redundaria sempre, em nosso aviso, na impossibilidade de aplicação de uma sanção penal*”.

Por fim, estabelece o Ac. do STJ em causa ao fixar jurisprudência neste sentido: “*a nova condição objectiva de punibilidade, que essa exigência constitui, pode implicar, em concreto, um regime mais favorável ao agente do que aquele que vigorava no momento da prática do facto. Tendo presente a norma do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, deve permitir-se ao agente da infracção que regularize a situação, com entrega da prestação no prazo de 30 dias, após a sua notificação para esse efeito, só se verificando a nova condição de punibilidade, se a regularização não ocorrer no referido prazo*”.

Por fim, de acordo com o art. 113º, da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, foi alterada a redação do n.º 1, do art. 105º do RGIT⁷⁸, mediante a introdução de um limite ao valor da prestação tributária, passando-se a exigir que ela seja de montante superior a € 7.500 e, revogou o n.º 6 daquele preceito legal.⁷⁹ Questiona-se, porém, a aplicação deste normativo ao crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto no art. 107º⁸⁰ do RGIT, dado que, existem divergências na jurisprudência dos Tribunais superiores.⁸¹

4.1.5.1. A relação entre os crimes de abuso de confiança – fiscal e contra a segurança social

O crime de abuso de confiança bem como o abuso de confiança contra a segurança social são, segundo as estatísticas da justiça os crimes fiscais mais frequentes⁸², devido essencialmente às dificuldades económicas que as empresas portuguesas têm vindo a atravessar nestes anos e que são, como sabemos, na sua maioria de pequena dimensão e com um número reduzido de trabalhadores.⁸³ A acrescentar a este facto, as decisões dos Tribunais não têm favorecido a resolução desta questão, dado que, enquanto uns entendem que a nova redação dada ao n.º 1, do art. 105º do RGIT é também aplicável ao crime de abuso de confiança contra a segurança social por força do n.º 1, do art. 107º desse mesmo RGIT e que

⁷⁸ A Lei referida que aprovou o orçamento geral do Estado para 2009 refere o seguinte quanto ao n.º 1, do art. 105º do RGIT [p. 9300-(54)]: “1 – Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”.

⁷⁹ De realçar que se trata de uma novidade legislativa, dado que, o legislador penal fiscal não estabeleceu nem no art. 24º do RJFNA, nem no art. 105º do RGIT até à entrada em vigor da Lei referida, nenhum limite mínimo a partir do qual se criminalizasse a conduta do agente.

⁸⁰ O art. 107º do RGIT 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 “

⁸¹ De facto, desde já verificamos algo incoerente, ou seja, ao lermos a redação completa do citado art. 107º, especificamente no n.º 2 é feita também a remissão para o n.º 6 do art. 105º. Ora, como já sabemos, este n.º 6 foi revogado pela Lei do orçamento geral do Estado para 2009 levantando-se assim, a interrogação de compreender como é que o legislador mantém a remissão para uma norma que revoga.

⁸² Este facto é respeitante ao ano de 2009. No entanto, é nossa opinião que esta tendência se mantenha futuramente pelas razões que foram sido mencionadas no decorrer do presente trabalho.

⁸³ Reforça Silva, I. (2010, 216) ao afirmar: “(...) o ‘mito’ segundo o qual os crimes tributários são crimes de ‘colarinho branco’ não resiste ao confronto com os factos relatados na jurisprudência portuguesa em múltiplos processos por crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social. Ao menos estes crimes tributários não são, em regra, crimes de grandes empresários, mas de pequenos ou pequeníssimos e também não é frequente que os arguidos nestes processos tenham elevadas qualificações académicas, científicas ou técnicas. Em suma, não são crimes de gente rica e com elevado prestígio social, mas de remediados, de empresários pouco eficientes e em regra pouco sagazes”.

este se manteve inalterado⁸⁴, outros sustentam que o referido limite de € 7.500 não tem aplicação em sede deste último crime⁸⁵. Por isso, merece análise cuidada a relação entre os dois crimes, recorrendo necessariamente aos princípios da interpretação da lei de forma a determinar o sentido com que foram empregues as palavras da respetiva norma e o pensamento que por meio delas se procurou transmitir.

Refira-se que em sede de interpretação, o elemento gramatical ou literal, e o elemento lógico não constituem “espécies” distintas de interpretação.

Ora, não obstante o legislador não ter feito expressamente a remissão do n.º 1, do art. 107º para o quadro típico do art. 105º, apenas o tendo feito no que diz respeito às sanções criminais, afigura-se-nos que face ao princípio da legalidade, o qual vincula a tipicidade do crime e da pena a determinada lei [“cujo conteúdo essencial se traduz em que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia, escrita, estrita e certa (*nullum crimen, nulla poena sine lege*)”]⁸⁶, não deve entender-se que a remissão referida não se limita apenas às penas, mas também abrange o regime jurídico do art. 105º. É o que sustenta o Juiz Conselheiro Santos Cabral que votou vencido no Ac. do STJ, n.º 8/2010 (p.4246),⁸⁷ ao referir:

⁸⁴ Por exemplo, refere o Ac. do STJ, de 4 de Fevereiro de 2010: “*face à incompletude da norma do art. 107.º, que se caracteriza por criar um tipo dependente, e em função da complementaridade assumida pelo art. 105.º, entre os abusos de confiança em causa, como manifestação da sua grande similitude e estreita interconexão, coexistem aspectos normativos absolutamente idênticos, fornecidos pelo art. 105.º, não só na configuração do tipo simples ou qualificado, e no grau de censura, na medida da punição (n.º s 1 e 5), opção pelo critério da declaração individualizada (n.º 7) e anteriormente à última alteração com a revogação do n.º 6, quanto a causa de extinção da responsabilidade criminal*”.

No mesmo sentido o Ac. do TRL, de 18 de Fevereiro de 2010 refere nos seguintes termos: “perante o silêncio do legislador penal a solução justa passa pela interpretação, conforme aos princípios gerais de Direito e os fins especificamente visados pelo Direito Penal, de que se aplica também ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art.º 107º, nº 1 do RGIT o limite de 7.500 € estabelecido no nº 1 do artº 105º daquele diploma na redacção da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro”.

⁸⁵ Em sentido contrário, o Ac. do TRC, de 4 de Março de 2009: “*O 107º nº 1 do RGIT define integralmente o tipo de abuso de confiança contra a segurança social e apenas remete para as penas previstas no 105º nºs 1 e 5 e não para os elementos do tipo ou condições de procedibilidade do 105º nºs 1 e 5. (...) A alteração ao art. 105º nºs 1 e 5 do RGIT introduzida pelo art. 113º da Lei 64-A/2008, de 31.12 (Lei do Orçamento de 2009) limita-se a introduzir um novo elemento objectivo ao tipo – limitando-o à não entrega de prestações tributárias ‘de valor superior a € 7500’. Assim essa alteração não abrange o crime de abuso de confiança contra a segurança social, que mantém a sua tipificação autónoma e integral na previsão do art. 107º do RGIT*”. No mesmo sentido, o Ac. do TRP, de 25 de Março de 2009, em que passamos a citar integralmente o seu sumário: “não tem aplicação em sede de crime de abuso de confiança contra a segurança social o limite de € 7.500 estabelecido no nº 1 do art. 105º do RGIT, na redacção dada pela Lei nº 64-A/2009, de 31 de Dezembro”.

⁸⁶ Palavras já citadas por Dias, J. (2011a, 177).

⁸⁷ Dadas as divergências já demonstradas na jurisprudência, o Ac. referido pretendeu esclarecer se o limite quantitativo previsto no art. 105º do RGIT é igualmente aplicável ao art. 107º do mesmo normativo. No entanto, é de realçar que a sua votação não foi consensual dado que, votaram favoravelmente 10 conselheiros e de

*“a norma do artigo 107.º do RGIT (abuso de confiança à segurança social) opera uma remissão para as penas do artigo 105.º (abuso de confiança fiscal). Porém, as penas estabelecidas neste último normativo estão directamente relacionadas com patamares valorativos que dão a expressão de uma maior ou menor densidade da ilicitude. Existe uma relação entre a pena e o valor inscrito na infracção que não pode deixar de ser tomado em atenção pois que, de outra forma, perde-se o referencial de dignidade penal da própria conduta”.*⁸⁸

Na verdade, até a esta última alteração legislativa, a construção e a evolução dos dois tipos de crimes de abuso de confiança sempre foram convergentes e, por conseguinte, as críticas apontadas também surgiam de forma semelhante, nomeadamente a que diz respeito à fronteira frágil entre o ilícito criminal e o ilícito contraordenacional⁸⁹. Por outros termos, refere o autor:

“as metamorfoses do crime de Abuso de confiança fiscal foram acompanhadas, com grande sincronia e sintonia, pela trajectória da figura correspondente do lado da Segurança Social, o Abuso de confiança contra a segurança social. Também aqui, e depois de um período de inequívoca e assumida identificação com o Abuso de confiança da lei penal comum⁹⁰, viria o RGIT a introduzir as mesmas inovações e a provocar as mesmas rupturas. E, por vias disso, a suscitar os mesmos problemas, nomeadamente os problemas de étimo político-constitucional e de solvabilidade jurídico-constitucional”.

(Andrade, M., 2009, 236)

vencido 8. Neste sentido, vejamos o que nos diz Lacerda, H. (2011, 36) ao efetuar uma análise crítica a tal Ac. e que afirma o seguinte: “pretendeu, no exacto sentido literal da palavra, uma vez que em nossa opinião apenas esclareceu um ponto: o de que a discussão manter-se-á”.

⁸⁸ No entanto, não concordamos totalmente com a orientação seguida pelo conselheiro, nomeadamente no que diz respeito à posição defendida por este quanto à aplicação divergente do n.º 3, do art. 42º do Código do Regime Contributivo Previdencial para a Segurança Social – Lei n.º 110/2009 de 16 de Setembro (p. 6496 -“3 – Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, a violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 constitui contraordenação leve quando seja cumprida nos 30 dias subsequentes ao termo do prazo e constitui contraordenação grave nas demais situações”). Ora, não nos parece que haja divergências entre o n.º 1, do art. 107º do RGIT e o art. citado pois que, para haver punição do crime de abuso de confiança contra a segurança social, independentemente de ser aplicável ou não o limite quantitativo do n.º 1, do art. 105º, do RGIT, é necessário ainda atender aos prazos referidos no n.º 4, deste último art.

⁸⁹ Ciente da necessidade de elaborar um critério substancial na distinção entre o crime e a contraordenação, a Lei n.º 64-A/2008 veio dar nova redação ao n.º 1, do art. 105º do RGIT, criando um novo elemento do tipo centrado na necessidade de a prestação tributária ter um valor superior a € 7.500.

⁹⁰ Recordar-se que o DL n.º 140/95, de 14 de Junho, integrou o crime de abuso de confiança em relação à segurança social previsto no art. 27º-B, ao qual referia o seguinte: “as entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações pagas aos trabalhadores o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entregarem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, no período de 90 dias, do mesmo se apropriando, serão punidas com as previstas no artigo 24.º”.

Referimos ainda que, não obstante os dois crimes de abuso de confiança se situarem em capítulos distintos do RGIT, ambos integram a mesma e única categoria genérica dos designados “crimes tributários”⁹¹, o que significa que, apesar das especificidades que os singularizam⁹², têm como bem jurídico comum os interesses tributários do Estado.⁹³ Neste sentido, realçamos o que diz o Ac. do TRP, de 27 de Maio de 2009, ao referir:

“daí que não se possa concluir, sem mais, que o crime de abuso de confiança (previsto no art. 105 do RGIT) e o crime de abuso de confiança contra a segurança social (previsto no art. 107 do RGIT), por estarem integrados em capítulos diferentes, protegem bens jurídicos distintos: é que em ambos os tipos legais está em causa o ‘erário público’, associado à violação dos ‘deveres tributários’ do sujeito activo (pessoa singular ou colectiva, que mesmo na qualidade de entidade empregadora, actua como ‘fiel depositário’, sobre o qual recai o dever de entregar a prestação tributária ao credor ‘Estado Fiscal Social’, assuma este a veste de administração tributária ou de administração da segurança social)”.^{94 95}

⁹¹ O crime de abuso de confiança (fiscal) situa-se no capítulo III do RGIT, enquanto o crime de abuso contra a segurança social situa-se no capítulo IV do mesmo normativo. No entanto, ambos estão incluídos no Título I designado por “Crimes tributários”.

⁹² Especificidades estas, descritas por Silva, I. (2010, 237): “*para a análise do tipo legal de crime, valem, em geral, considerações idênticas (...) a propósito do crime fiscal de abuso de confiança. Cumpre, apenas registar duas especificidades da incriminação agora em análise.*

A primeira, é a que o crime de abuso de confiança contra a segurança social se manifesta inequivocamente como um crime próprio ou específico de entidades empregadoras, que são aliás nomeadas na letra do n.º 1 do artigo 107.º do RGIT.

A segunda, a de que o crime tem por objecto necessário as contribuições à segurança social deduzidas do valor das remunerações dos trabalhadores ou dos membros dos órgãos sociais, excluindo todas as demais (designadamente as da responsabilidade da própria entidade empregadora)”.

⁹³ Verificamos ainda que, no que diz respeito à natureza jurídica das contribuições para a segurança social, podemos constatar no art. 11º (“Definições”) do RGIT, que, o conceito de “Prestação tributária” abrange não apenas os impostos como “(...) as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social”.

⁹⁴ Complementa Nabais, J. citado pelo Juiz Conselheiro Santos Cabral no Ac. já referido do STJ (p. 4244) ao afirmar o seguinte: “o fundamento constitucional do dever de contribuir para a segurança social é o mesmo fundamento dos impostos em geral, isto é dos demais impostos. Por isso mesmo e igualmente por esta via, encontramos um suporte constitucional implícito para o dever de contribuir para o sistema público de segurança social”.

⁹⁵ Em sentido contrário e à qual não concordamos com a orientação do Ac. do TRC, de 4 Março de 2009 e que segue o Ac. do TRP, de 15 de Outubro de 2003. O primeiro diz o seguinte: “*enquanto 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

Acrescentamos ainda que, o legislador ao não introduzir aquele limite na estrutura do art. 107º do RGIT, mostrou ser negligente, aliás, é bem patente, quando, numa questão determinante como é a necessidade penal, remete para uma norma – art. 105º n.º 6 – que expressamente revogou.⁹⁶

Do exposto, é nosso entendimento que, o limite mínimo de € 7.500 previsto no art 105º do RGIT aplica-se a ambos crimes e não apenas ao crime de abuso de confiança.⁹⁷ Concluimos assim, dando a nossa concordância ao Juiz conselheiro Santos Cabral, quando refere o seguinte no Ac. do STJ, n.º 8/2010 (p. 4247):

*“a análise comparativa dos tipos legais em apreço implica a conclusão de que a sincronia, ou sintonia, entre os mesmos tem subjacente uma convergência do bem jurídico tutelado que se situa num plano superior e para além das especificidade de natureza secundária e fragmentária. Tal convergência cria uma situação de perfeita paridade, e de exigência em termos de dignidade penal – ou seja, de relevância axiológico-normativa – que implica a conclusão de que a desigualdade de tratamento legal não é fruto de uma opção legislativa, mas sim o resultado de uma menor atenção, ou cuidado, por parte do legislador”.*⁹⁸

assenta fundamental e prioritariamente nas receitas provenientes das prestações sociais resultantes dos descontos efectuados, sendo pois esta efectiva arrecadação o bem jurídico tutelado”.

⁹⁶ Opinião semelhante possui Lacerda, H. (2011, 46): *“o legislador aceitou tacitamente que uma vez feita a remissão para o abuso de confiança fiscal seria aquele limite quantitativo aplicado ao abuso de confiança contra a segurança social.*

Olvidou, porventura por uma espécie de inércia crónica, que tal lacuna seria alvo de um debate conforme as circunstâncias e o momento vivido.

Aquilate-se por exemplo, que o legislador foi de tal forma negligente que revogou o n.º 6 do art. 105º, mas manteve a sua remissão no n.º 2 do 107º”.

⁹⁷ Conclusão igualmente defendida pelos seguintes autores:

- Silva, G. (2009, 253): *“remetendo o art. 107.º para os números do art. 105.º, parece-nos que também o limite quantitativo introduzido no art. 105.º pela Lei n.º 64-A/2008 deve ser aplicável ao Abuso de Confiança contra a Segurança Social. De igual modo no que respeita à revogação do n.º 6 do art. 105.º”.*

- Silva, I. (2010, 219): *“julgamos que embora as referidas alterações tenham sido efectuadas exclusivamente no tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal (art. 105.º do RGIT), são reflexamente aplicáveis ao crime de abuso de confiança contra a segurança social (art. 107.º do RGIT), porque este é em larga medida remissivo para aquele e ainda porque assim o parece ditar a lógica do sistema”.*

⁹⁸ Em posição contrária, conclui Bucho, J. (2009, 15): *“tudo devidamente ponderado, afigura-se que o limite de € 750º (...) não é aplicável ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no artigo 107º do RGIT”.* Em nossa resposta, recordamos o Ac. do TRP, de 27 de Maio de 2009 que firma simplesmente o seguinte: *“desrespeitar essa proporcionalidade das penas, [referindo-se aos dois tipos legais] (...), representa uma ofensa ao princípio da legalidade”.*

Em termos das suas consequências práticas, ouvimos Marques, P. (2011a, 158) ao referir: *“conduzindo a que nas situações em que o mesmo contribuinte tenha que entregar uma prestação de IVA, IR ou SELLO não superior a € 7.500 e, por outro lado, uma contribuição para a segurança social, não hesitará em cumprir apenas as obrigações perante a segurança social, em prejuízo do fisco, temendo os mecanismos sancionatórios criminais preceituados no artigo 107.º do RGIT”.*

4.2. O conflito de deveres

Devido à crise económica e financeira com que todos nós estamos a ser confrontados, é cada vez mais frequente a existência de casos, em que, face à pura e simples incapacidade patrimonial de uma empresa, resultar um concreto e efetivo problema de conflito de deveres entre o cumprimento referente à entrega da prestação tributária à AT e a utilização da respetiva quantia para a realização de outros interesses legítimos, nomeada e principalmente o pagamento devido dos salários aos seus trabalhadores, ou até mesmo em obrigações estritamente necessárias à manutenção da sua atividade, como por exemplo a aquisição de matérias-primas ou equipamentos aos seus fornecedores.

Com efeito, temos como propósito essencial dar o nosso modesto contributo para o aprofundamento da discussão deste problema, discussão que, aliás, nos parece extremamente necessária, quando se verifica que o que verdadeiramente está em causa são direitos fundamentais consagrados na CRP, que, pela sua total ou parcial inobservância por parte dos Tribunais, se refletirá nas condições essenciais de vida do homem na comunidade e, assim, da defesa da livre realização e desenvolvimento da personalidade de cada um, nomeada e principalmente no acesso aos seus direitos básicos, como são a educação, saúde e justiça.⁹⁹

4.2.1. A ilicitude e as suas causas de justificação

Como sabemos, a ilicitude é um elemento necessário e fundamental para a qualificação de um facto como crime e, por sua vez, ser possível condenar o agente pela sua conduta contrária à lei penal. No entanto, conforme nos diz o art. 31º do CP¹⁰⁰, o mesmo facto, não obstante de ser considerado como típico, pode ser praticado em circunstâncias que exijam

⁹⁹ Neste sentido, refere o preâmbulo do DL n.º 48/95, de 15 de Março, nos seguintes termos (p. 1350): “a tendência cada vez mais universalizante para a afirmação dos direitos do homem como princípio basilar das sociedades modernas, bem como o reforço da dimensão ética do Estado, imprimem à justiça o estatuto de primeiro garante da consolidação dos valores fundamentais reconhecidos pela comunidade, com especial destaque para a dignidade da pessoa humana.

Ciente de que ao Estado cumpre construir os mecanismos que garantam a liberdade dos cidadãos, o programa do Governo para a justiça, no capítulo do combate à criminalidade, elegeu como objectivos fundamentais a segurança dos cidadãos, a prevenção e repressão do crime e a recuperação do delinquentes como forma de defesa social”.

¹⁰⁰ O art. 31º do CP, diz-nos o seguinte: “1 – O facto não é punível quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica considerada na sua totalidade. 2 – Nomeadamente, não é ilícito o facto praticado: a) Em legítima defesa; b) No exercício de um Direito; 3 – No cumprimento de um dever imposto por lei ou por ordem legítima da autoridade; ou d) Com o consentimento do titular do interesse jurídico lesado”.

uma outra valoração, de forma que não se considere exclusivamente o desvalor do comportamento típico, mas também outros valores igualmente previstos pela ordem jurídica, isto é, podemos estar perante as causas de justificação do art. referido, que permitem que o facto típico não assuma relevância jurídico-penal pois a própria lei o justifica, permitindo-se, nestes casos, a prática de factos, que, em princípio, são por ela proibidos.¹⁰¹

No âmbito da aplicação restrita do atrás apontado conflito de deveres, devemos centrar a nossa análise no art. 36º do CP¹⁰², ou seja, sempre que, em determinado momento, a empresa se encontra perante uma colisão de deveres, dos quais apenas um (ou mais), poderá (ão) ser cumprido(s), em detrimento de outro(s), torna-se indispensável tomar a opção entre o cumprimento de um em relação ao incumprimento do outro – *ad impossibilita nemo tenetur*. Assim sendo, realçamos ainda que essa mesma opção deve ser concretizada tendo em consideração a natureza e importância dos bens jurídicos tutelados por tais deveres, pelo que, torna-se fundamental proceder a uma hierarquização dos deveres conflitantes de forma a podermos sustentar e determinar a opção a tomar. É o que nos resume o autor abaixo indicado:

*“são, pois, pressupostos da justificação por conflito de deveres a impossibilidade de cumprir os dois (ou mais) deveres jurídicos e o cumprimento do dever jurídico superior, quando os deveres são de hierarquia diferente, ou o cumprimento de qualquer um dos deveres, no caso de os deveres em conflito serem da mesma hierarquia. O primeiro aspecto a salientar é que os deveres em confronto têm de ser **deveres jurídicos**. Daqui resulta que, em princípio, num hipotético ou real conflito entre um dever jurídico e um dever moral, não há um verdadeiro conflito de deveres, afirmando-se portanto, apenas o dever jurídico”.*

(Carvalho, A., 2008, 423)

Neste sentido, temos como objetivo examinar se é possível justificar a não entrega de prestação tributária à AT, pelo facto de a empresa estar a atravessar uma situação económica difícil e, por força disso, ter entendido ser o pagamento dos salários aos seus trabalhadores

¹⁰¹ Tal como Silva, G. (1998, 69) afirma: “(...) o agente que cometa um facto previsto numa norma incriminadora (facto típico) não pratica facto ilícito sempre que o facto típico seja praticado em legítima defesa, no exercício de um direito, no cumprimento de um dever, etc.”.

¹⁰² O art. 36º do CP, refere o seguinte: “1 - Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas de autoridade, satisfazer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar. 2 – O dever de obediência hierárquica cessa quando conduzir à prática de um crime”.

mais importante do que a entrega da prestação tributária à AT. Para tanto, torna-se necessário analisar os valores e interesses legalmente protegidos inerentes a cada um dos deveres em causa, nomeadamente, o dever de pagar a retribuição do trabalho prestado e o dever de pagar impostos, de forma a podermos aferir a importância dos deveres em questão e, assim, medir os termos de aplicação da norma permissiva do conflito de deveres ao crime de abuso de confiança, dado que, no que diz respeito à jurisprudência, na sua maioria, considera o dever de pagar impostos como hierarquicamente superior em relação ao dever de pagar os salários aos trabalhadores.¹⁰³

¹⁰³ Vejamos a título de exemplo, este caso paradigmático respeitante ao Ac. do STJ, de 15 de Janeiro de 1997: *“todo o cerne da questão está conexo com a destinação do valor do IVA recebido, tal como foi declarado, não entregue, nos serviços competentes e utilizado na Sociedade arguida nas diversas despesas correntes da A, nomeadamente ordenados dos trabalhadores, de matérias primas e de energia elétrica, entre outros. (...) Acresce que foi dado como não provado que se tais quantias (as do IVA) não fossem pagas, quer dizer, aplicadas nos fins em que concretamente o foram, degradar-se-iam as condições de vida de centenas de famílias que vivem desses ordenados e seriam lançados no desemprego centenas de trabalhadores. E é evidente que tal facto complexo não deriva logicamente, ou necessariamente pelo menos, daquelas afirmações provadas. Haveria, pois, de ser provado o facto, quer porque as famílias podia não viver desses ordenados, quer porque apesar de faltarem os ordenados tinham outros recursos alternativos, quer porque nas circunstâncias de tempo e lugar poderia haver ocupação alternativa”*.

O Ac. do STJ, de 13 de Dezembro de 2001 ao realçarmos, também, a confusão entre a ilicitude e a culpa (sumário): *“o conflito de deveres que exclui a culpa é, necessariamente, um conflito de deveres para com os outros. Por isso, na actuação dos arguidos, que integraram montantes de IVA liquidados no património da sociedade de que eram sócios gerentes, e os afectaram a outras finalidades, para assegurar a continuação da laboração da empresa, designadamente ao pagamento dos salários dos trabalhadores, não se verifica qualquer conflito de deveres juridicamente relevante; com efeito, um dos deveres conflituantes - o de assegurar o funcionamento do negócio - não é alheio mas próprio (a satisfação do interesse dos trabalhadores é secundária relativamente à daquele interesse próprio prevalente”*. Vale igualmente a citação do Ac. do STJ, de 18 de Junho de 2003, ao decidir da seguinte forma: *“houve, pois, apropriação consciente, voluntária, ilícita e dolosa, conforme os factos atestam. Nem vale a pena insistir na ideia do destino dado ao dinheiro produto dos descontos. (...) ‘Para a verificação do crime não é necessário que o agente retire um proveito directo das quantias retidas’. ‘A circunstância de os Réus terem utilizado as quantias devidas ao Estado para manter a laboração da empresa e pagar os salários dos trabalhadores não constitui causa de exclusão da ilicitude, art. 36º, n. 1 da C. Penal’ Isto é assim, uma vez que os impostos são indispensáveis ao Estado para que este possa prosseguir o bem estar social, os interesses gerais da comunidade (...)”* E finaliza a matéria do conflito de deveres, afirmando o seguinte: *“os interesses constitucionalmente garantidos de um grupo não podem sobrepor-se aos interesses de toda a comunidade também garantidos pela Constituição da República”*.

Outro exemplo, como o Ac. do TRP, de 28 de Maio de 2003, ao asseverar: *“provado que os arguidos se apropriaram das quantias provenientes de descontos efectuados nos salários dos seus trabalhadores, a título de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que deviam entregar nos cofres do estado, mas, em vez disso, integraram no património da sociedade comercial de que eram sócios, que atravessava um período económico-financeiro difícil, daí não decorre que os interesses que eles visavam proteger - manutenção da actividade da sociedade e pagamento dos salários aos trabalhadores - sejam superiores aos do pagamento dos impostos, pelo que não ocorre qualquer causa de exclusão da ilicitude ou da culpa”*. Em sentido idêntico, afirma o mesmo Tribunal no Ac. de 22 de Setembro de 2004, ao afirmar: *“pois, ao contrário do que acontece com a não entrega do IVA deduzido, o não pagamento de salários aos trabalhadores não é crime. (...) Além de que, levando às últimas consequências a pretendida equiparação entre a obrigação de pagar salários e a obrigação de entregar as quantias devidas ao fisco, estaria a distorcer-se gravemente as regras do mercado*

4.2.2. O direito à retribuição salarial

Quanto ao direito à retribuição salarial, constatamos inicialmente a sua relevância no Código do Trabalho¹⁰⁴. No entanto, este dever social está efetivamente consagrado na Lei fundamental, nomeadamente no art. 59º da CRP¹⁰⁵. Neste contexto, realçam Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 775): “é obrigação do Estado não apenas estabelecer, mas também actualizar, o **salário mínimo nacional** (nº 2/a), pressupondo-se que essa actualização haja de ser periódica. O primeiro dos critérios de fixação do salário mínimo consiste naturalmente nas necessidades dos trabalhadores, devendo ele garantir um mínimo de existência socialmente adequado”.¹⁰⁶ Por conseguinte, podemos assim definir o direito à retribuição salarial como um direito fundamental dos cidadãos de um Estado de direito social.

(...). Deste modo, estaria encontrada a ‘fórmula’ que permitiria que algumas empresas, além de evitarem a perseguição criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal, usufruíssem de inadmissíveis vantagens de concorrência relativamente àquelas que cumprem as suas obrigações”.

No entanto, existem exceções aos exemplos já referidos, sendo não muito numerosos. Assim, damos a sua devida importância ao Ac. do 2.º juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, de 22 de Novembro de 2006, que transcrevemos o seu conteúdo com base na obra de Silva, I. (2010, 221): “*os factos apurados não podem deixar de integrar o direito de necessidade. Em primeiro lugar, o arguido afastou o perigo que incidia sobre bens jurídicos pessoais que, no caso em apreciação, se sobrepõem de forma inequívoca às obrigações fiscais de natureza patrimonial. Ao ter eleito os valores subjacentes à instituição familiar em detrimento daquelas, mais não fez do que cumprir os deveres conjugais de assistência e cooperação (arts. 1674.º, 1675.º, n.º 1, e 1676.º, n.º 1, do Código Civil). (...) não temos dúvidas em afirmar que era razoável impor ao Estado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza e ao valor dos interesses ameaçados. É ética e penalmente exigível que um Estado, que se diz e é de direito e democrático, veja o seu património sacrificado (...) quando estavam em causa valores fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e a subsistência económica de um agregado familiar. Encontramos ainda um outro argumento no sentido do direito de necessidade: se se aceita a existência de um conflito de deveres nos casos em que o empregador, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever laboral em vez do dever fiscal, por maioria de razão se deverá aceitar o direito de necessidade quando o interesse salvaguardado seja a integridade pessoal e familiar”.*

¹⁰⁴ O art. 313º do Código do Trabalho refere o seguinte: “1 – Em caso de encerramento temporário de empresa ou estabelecimento a que se refere o n.º 1 do artigo 311.º, o empregador não pode:

d) 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;”

O art. 333º do mesmo normativo refere o seguinte: “1 – Os créditos do trabalhador emergentes de contrato de trabalho, ou da sua violação ou cessação gozam dos seguintes privilégios creditórios:

a) Privilégio mobiliário geral; [Ver art. 747º do CC]

b) Privilégio imobiliário especial sobre bem imóvel do empregador no qual o trabalhador presta a sua actividade”. [Ver art. 748º do CC]

¹⁰⁵ A al. a), do n.º 1 do art. 59º da CRP refere o seguinte: “1. Todos os trabalhadores, sem distinção de idade, sexo, raça, cidadania, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, têm direito:

a) À retribuição do trabalho, segundo a quantidade, natureza e qualidade, observando-se o princípio de que para trabalho igual salário igual, de forma a garantir uma existência condigna;”

¹⁰⁶ Verificar as pp. 767 a 776 da obra citada.

Todavia, podemos colocar a questão que diz respeito ao facto de o normativo constitucional indicado se encontrar presente no título III da CRP, denominado por “Direitos e deveres económicos, sociais e culturais”, normalmente concebidos como direitos com uma natureza positiva e de inexecutabilidade direta, em contraposição ao seu título II, denominado por “Direitos, liberdades e garantias” de natureza negativa e aplicabilidade direta. Não obstante estar assim definida essa estrutura ou sistematização, devemos atender ao art. 17º da CRP que nos diz: “o regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga”, o que complementamos com as palavras de Canotilho, J., transcritas por Menezes, A. e Fontes, T. (2005, 55) ao afirmar: “o reconhecimento expresso de direitos sociais, económicos e culturais, para além do princípio geral da democracia social ou de cláusulas de socialidade, significa que eles são direitos fundamentais com a mesma dignidade constitucional dos clássicos direitos, liberdades e garantias”.

Por último, ao verificarmos que a CRP consagra o dever de retribuir o trabalho prestado como um direito fundamental, então, fundamental é igualmente o correspondente dever, isto é, deve-se exigir à outra parte da relação laboral (a entidade empregadora) a responsabilidade de efetuar o respetivo pagamento aos seus trabalhadores pois, apenas, por via deste facto, é possível garantir as necessidades, mínimas que sejam, dos trabalhadores e das respetivas famílias, para que ambos possam usufruir de uma existência condigna refletida no acesso aos seus direitos básicos já referidos. Em síntese, realçamos as palavras de Caupers, J. (1985, 37), ao afirmar: “entre as noções de direitos fundamentais e de direitos do homem não existem diferenças substanciais. Pode mesmo dizer-se que ambas as noções se reportam ao reconhecimento da dignidade do ser humano”.

4.2.3. O dever fundamental de pagar impostos ¹⁰⁷

O dever de pagar impostos está consagrado igualmente na Lei Fundamental, especificamente nos seus arts. 103º¹⁰⁸ e 104º. Compreende-se assim, que o dever de pagar

¹⁰⁷ Considera-se que o dever de entrega da prestação tributária é um procedimento que se inclui no dever fundamental de pagar impostos. Neste sentido, Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 1088) referem nos seguintes termos: “o sistema fiscal é o conjunto dos impostos. A ideia de sistema supõe uma articulação global do conjunto, segundo um critério unitário, atribuindo a cada figura fiscal um papel integrado e coerente dentro do sistema, em função dos objectivos indicados”.

¹⁰⁸ Refere o n.º 1 do art. 103º da CRP: “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

impostos seja um dever fundamental, e que a violação deste dever, essencial para a realização dos fins do Estado possa ser assegurado através da cominação de sanções penais, sendo que Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 1088), afirmam: “o crescimento da despesa pública ao longo do tempo e o conseqüente aumento da carga fiscal só vieram sublinhar o relevo constitucional do sistema fiscal”.

4.2.4. A nossa posição

Aqui chegados, defendemos que, quer o dever de pagar os salários aos trabalhadores quer o dever de pagar impostos, encontram-se previstos na CRP, o que significa que correspondem valores e interesses ético-sociais relevantes, de valor, no mínimo, igual, pelo que, não nos parece legítimo estabelecer uma hierarquia entre eles, precisamente porque não é possível afirmar que um se revela mais importante que o outro.

Neste sentido, também nos parece claro que, quando um devedor, devido à sua difícil situação económico-financeira, se vê impossibilitado de cumprir simultânea e pontualmente os dois deveres jurídicos em causa e opta por utilizar o montante da prestação tributária que deveria ser entregue nos cofres da AT, exclusivamente no pagamento de salários devidos aos seus trabalhadores, estamos perante uma verdadeira neutralização da ilicitude da conduta, por intervenção da causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres, tal como prevista no art. 36º, do CP, pelo que, é claramente legítima a intervenção desta norma permissiva no âmbito do crime de abuso de confiança. Por conseguinte, discordamos com a corrente seguida pelos Tribunais ao rejeitar sucessivamente qualquer hipótese de exclusão da ilicitude, prosseguindo assim uma proteção inconstitucional do tesouro público ao considerar a supremacia do dever de pagar os impostos em relação ao de pagar os salários aos trabalhadores.¹⁰⁹ E é sabido que este tipo de decisões origina o aumento do número de insolvências e, por sua vez, a perda de mais contribuintes e o aumento do número de desempregados, o que se traduz no aumento dos

¹⁰⁹ Neste sentido, salientamos as palavras de Menezes, A. e Fontes, T. (2005, 58): “*as causas de exclusão da ilicitude encontram-se previstas na lei precisamente para que sejam aplicadas pelo respectivo aplicador, o Tribunal, de forma a que, verificadas certas condições (e no que toca ao conflito de deveres: cumprindo-se um dever legal superior ou, pelo menos, de valor igual, ao dever sacrificado) se considere que esse comportamento é lícito e, por isso, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade. Não se entende, assim, a persistente relutância dos Tribunais na aplicação destas normas permissivas em matéria de incriminações fiscais. Trata-se, também aqui, de normas legais, sujeitas a todos os princípios e hierarquias aplicáveis a todas as restantes regras jurídicas e que em caso algum – nem mesmo por protegerem os cofres públicos, até porque a elas não são atribuídas quaisquer especiais prerrogativas – se sobrepõem a todas as outras*”.

valores de assistência social do Estado que agravará a carga fiscal dos cidadãos e das empresas. E salientamos o que nos diz o seguinte autor:

“pode surgir a causa de justificação do conflito de deveres regulada no art. 36 do CP, havendo, por um lado, a obrigação de pagar os salários e a obrigação de entregar as prestações retidas ao Fisco, qualquer delas sujeita a um determinado prazo e a um cumprimento pontual mensal e comprovando-se, por outro lado, a impossibilidade do seu cumprimento simultâneo, isto é, que dada a situação financeira da empresa, o cumprimento pontual de uma daquelas obrigações só poderia ser efectuado à custa do incumprimento pontual da outra”.

(Dias, A., 1999, 463)

Por fim, realçamos a questão que Monte, M. (2011, 270) de forma pertinente afirma: “se o próprio Estado que não paga atempadamente, porque, entre outras razões, tem dificuldades de tesouraria, por variadíssimas razões, entre as quais estarão também as que se prendem com a necessidade de cumprir outros deveres, pode punir quem não lhes paga, não podendo porque outros devedores o justificam?”

4.3. A responsabilidade tributária dos membros de órgãos sociais e responsáveis técnicos

Como já o dissemos, os impostos são indispensáveis à manutenção do sistema público, ou seja, são eles que permitem ao Estado assegurar a satisfação dos diversos encargos públicos. Porém, devido ao contexto de crise económica que o país atualmente atravessa, resultante em parte, por um lado, da reduzida eficiência e racionalidade na obtenção de receitas e, por outro, do reduzido rigor na redistribuição dos escassos recursos, são patentes as consequências negativas de que é alvo o tecido empresarial português e os cidadãos, pois que:

*“nos últimos anos a crise tem sido cruel e fatídica para muitas empresas. Fazendo uma análise das insolvências declaradas nos últimos anos, constatamos que este número tem vindo a crescer incessantemente e que a tendência é para aumentar. Neste quadro, não cumprindo as empresas as suas obrigações fiscais, e sendo o seu património insuficiente, quem irá responder subsidiariamente serão os **gerentes e administradores.**”*

(Vieira, M., 2011, 6)

Com efeito, a responsabilidade tributária dos membros de órgãos sociais e responsáveis técnicos tem como base o art. 24º da Lei Geral Tributária¹¹⁰. Do n.º 1 deste normativo resulta

¹¹⁰ Este preceito dispõe o seguinte:

que os gestores podem ser responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias da pessoa coletiva que representam, no caso de insuficiência patrimonial desta para fazer face a tais obrigações e, havendo atuação culposa por parte desses mesmos gestores.¹¹¹ Ora, por um lado, a responsabilidade penal dos gestores possui uma função preventiva, ou seja, é um motivo que influencia a atividade do gestor, obrigando-o a ser mais cauteloso e a diligenciar pelo pagamento atempado das obrigações tributárias da pessoa coletiva; por outro lado, esta figura jurídica possui algumas semelhanças com a fiança¹¹², dado que, verificados os pressupostos da responsabilidade tributária, o certo é que, os gestores podem vir a ser chamados a responder pelas dívidas tributárias do devedor original, o que nos leva a afirmar

“1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

¹¹¹ Já no que diz respeito à responsabilidade para com os credores sociais (excluindo a AT), o n.º 1 do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais refere o seguinte: “1 – Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

¹¹² O art. 627º do CC, refere o seguinte: “1. O fiador garante a satisfação do direito de crédito, ficando pessoalmente obrigado perante o credor. 2. A obrigação do credor é acessória da que recai sobre o principal devedor”.

No entanto, realçamos as suas diferenças, ou seja, a pessoa do fiador legal não gere o património do devedor original e é sempre responsável pela conduta adotada por este. Ao invés, na responsabilidade subsidiária, os gestores são as pessoas que gerem o património do devedor principal, podendo ter contribuído, por ação ou omissão, para o não cumprimento das obrigações tributárias da sociedade. Neste sentido, concordamos com a opinião de Vieira, M. (2011, 24) ao referir o seguinte: “digamos que na fiança estamos, verdadeiramente, perante uma relação tripartida (credor, devedor e fiador) enquanto que, na responsabilidade subsidiária, só aparentemente é que tal ocorre. ‘Levantando-se o véu’ da pessoa colectiva, não há dívidas quanto ao facto de quem actua em nome do devedor principal é o gerente (relação bipartida credor e devedor)”. Acrescentamos ainda que, o fiador apenas responde pelo pagamento da obrigação quando o património do devedor original é insuficiente para cumprir com tal obrigação.

que as dívidas da sociedade relativas a impostos e também à segurança social devem ter uma atenção especial por parte dos gestores relativamente a outras dívidas da sociedade.¹¹³

Neste contexto e como refere o n.º 3, do art. 24º da Lei Geral Tributária, os responsáveis técnicos nomeadamente os Técnicos Oficiais de Contas também podem ser responsabilizados pelo incumprimento de obrigações tributárias respeitantes à pessoa coletiva, desde que, a AT “demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos” pelo que, estes mesmos profissionais devem atuar com independência técnica e profissional relativamente a eventuais pressões dos seus clientes.¹¹⁴

Em síntese e recorrendo ao autor seguinte, referimos que:

“a responsabilidade tributária do técnico oficial de contas pressupõe a verificação de inexistência ou pelo menos insuficiência de bens do devedor originário e, por outro lado, a violação culposa dos deveres de regularização técnica no âmbito contabilístico e fiscal. Dito de outra forma, a lei pressupõe a responsabilidade subjectiva desde que fiquem provados dois requisitos: a determinação no incumprimento de dívidas tributárias, bem como na insuficiência patrimonial”.

(Marques, P., 2011b, 46)

4.3.1. O princípio constitucional da intransmissibilidade da pena

Relacionado intimamente com o que acabamos de expor, surge a necessidade de averiguar se a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas multas ou

¹¹³ Opinião semelhante possui Marques, P. (2011b, 38) ao referir o seguinte: “entendemos que em bom rigor a responsabilidade tributária subsidiária reveste uma natureza *sui generis*, apesar de ter contornos similares à fiança legal e à própria responsabilidade extracontratual, uma vez que no caso da responsabilidade tributária subsidiária a *dívida é de outrem* (ente colectivo), estando em causa, não um dano e uma indemnização mas uma dívida e uma obrigação tributária”.

¹¹⁴ Neste sentido e no que diz respeito aos deveres do Técnico Oficial de Contas para com a AT, recordamos o n.º 1, do art. 55º do Estatuto da Ordem dos Técnicos oficiais de Contas – DL n.º 310/2009 de 26 de Outubro, que refere o seguinte (p. 8021):

“1 - Nas suas relações com a administração fiscal, constituem deveres dos técnicos oficiais de contas:
a) Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;
b) Acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos e documentação das entidades a que prestem serviços, bem como os documentos e declarações fiscais com elas relacionados;
c) Abster-se da prática de quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo;”

coimas aplicadas às pessoas coletivas, que está consagrada no art. 8º do RGIT¹¹⁵ é compatível ou não com o princípio da intransmissibilidade da pena do art. 30º da CRP¹¹⁶, dado que, esta questão não tem tido entendimento consensual nos tribunais superiores portugueses, nomeada e principalmente entre as diferentes posições adotadas pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)¹¹⁷ e o Tribunal Constitucional (TC)¹¹⁸.

Com efeito, o TC considera que os gerentes ou administradores, atuando de forma culposa, assim diminuindo o património da pessoa coletiva, e não podendo esta efetuar o pagamento das coimas ou multas, geraram um “dano” à AT, que se traduz numa perda de receita, sendo que, o montante da respetiva indemnização coincide¹¹⁹ com o da sanção, isto é,

¹¹⁵ O n.º1, do art. 8º do RGIT refere o seguinte: “1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento”.

¹¹⁶ O n.º3, do art. 30º da CRP refere o seguinte: “a responsabilidade penal é insusceptível de transmissão”.

¹¹⁷ É entendimento maioritário do STA que tal transmissão para outrém, acarreta a violação das normas constitucionais. Senão vejamos o Ac. do STA, de 14 de Abril de 2010 que refere o seguinte: “A responsabilidade subsidiária por coimas ofende os princípios constitucionais da necessidade e da intransmissibilidade das penas, enunciados nos arts. 18.º, n.º 2, e 30.º, n.º 3, da CRP”.

No mesmo sentido o Ac. do STA, de 19 de Maio de 2010 ao concluir o seguinte (sumário): “O artigo 8º do RGIT, interpretado no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efetivada através do regime da reversão da execução fiscal contra as pessoas ali mencionadas, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respectivamente, no nº 3 do art. 30º e nos nºs. 2 e 10 do art. 32º, ambos da CRP”.

¹¹⁸ Por sua vez, o Ac. do TC, de 12 de Março de 2009 expressa a seguinte opinião: “Tudo leva, por conseguinte, a considerar que não existe, na previsão da norma do artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, um qualquer mecanismo de transmissibilidade da responsabilidade contra-ordenacional, nem ocorre qualquer violação do disposto no artigo 30º, n.º 3, da Constituição, mesmo que se pudesse entender - o que não é líquido - que a proibição aí contida se torna aplicável no domínio das contra-ordenações.

Concluindo-se, como se concluiu, que a norma do artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT não pode entender-se como consagrando uma modalidade de transmissão para gerentes ou administradores da coima aplicada à pessoa colectiva, facilmente se compreende que esse dispositivo não pode também pôr em causa o princípio da presunção da inocência do arguido, a que o tribunal recorrido também fez apelo para declarar a inconstitucionalidade do preceito”.

Realçamos Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 504) que referem o seguinte: “o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrada no art. 30º nº 3 da CRP determina que a responsabilidade se extingue com a morte do agente, não se transmite para familiares, parentes ou terceiros, essa insusceptibilidade de transmissão da responsabilidade penal está associada ao princípio da pessoalidade”.

¹¹⁹ Podemos verificar perante o art. 494º do CC que, o montante da indemnização pode não ser idêntico ao da sanção em causa. Ora, o art. referido diz o seguinte: “quando a responsabilidade se fundar na mera culpa, poderá a indemnização ser fixada, equitativamente, em montante inferior ao que corresponderia aos danos causados,

o dever de indemnizar origina uma responsabilidade civil e não uma mera transmissão de responsabilidade contraordenacional.¹²⁰ Ora, esta ideia de “dano” invocada pelo TC no sentido de “não obtenção de receita” não se enquadra perante o art. 8º do RGIT, pois que, no caso da coima constitui uma reacção social à contraordenação e assim se traduz numa sanção restritiva de direitos e, neste sentido, não deve ser perspectivada como uma receita tributária. É o que nos diz o autor:

“ainda que o produto da coima, actualmente, possa assumir uma importância relevante nos orçamentos das autoridades administrativas (o que é legítimo e tem cobertura legal), a ‘coima’, enquanto figura jurídico-sancionatória (enquanto figura repressiva), com finalidades de advertência social, legitimada pela censura de uma culpa funcional, deve estar desligada da lógica economicista da mera garantia de obtenção de receita”.

(Viana, J., 2009, 206)

Por outro lado e, em reforço, acrescenta-se:

“a utilização do mecanismo de reversão, para efectivar a responsabilidade (civil) subsidiária pelas multas e coimas consagrada no art. 8º nº1 do RGIT, é contraditório uma vez que o regime da responsabilidade tributária restringe-se à dívida tributária, e não perante danos, isto é, estamos perante uma obrigação de pagar uma dívida tributária e não uma obrigação de indemnizar. A multa e coima não são fontes de arrecadação das receitas, mas, assumem uma natureza exclusivamente de prevenção, seja geral ou especial”.

(Furtado, M., 2011, 45)

Sublinhamos ainda que, entre o responsável subsidiário e a própria infração não existe qualquer conexão, uma vez que, o suposto facto culposo imputado aos gerentes ou administradores está relacionado, exclusivamente, com a falta de pagamento da sanção por

desde que o grau de culpabilidade do agente, a situação económica deste e do lesado e as demais circunstâncias do caso o justifiquem”.

¹²⁰ É o que nos sustenta o mesmo processo (proc.) do TC ao referir o seguinte: “o que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas 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.

A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; e de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contra-ordenacional”.

parte da pessoa coletiva, não apresentando assim qualquer referência ao ilícito-típico fundador da responsabilidade.

Em nossa opinião, não é legítimo o legislador responsabilizar civilmente os gerentes e administradores de uma sociedade por um comportamento próprio e culposo que se traduz na impossibilidade de satisfazer o crédito emergente de uma coima ou multa aplicada à sociedade, pelo que, nem os níveis de criminalidade fiscal que vem alastrando o país nem os objetivos de cobrança de impostos que o Estado tem de cumprir, podem justificar a manutenção na ordem jurídica de uma norma violadora de princípios constitucionais e, neste sentido, estamos de acordo com a corrente jurisprudencial do STA que vem em defesa dos direitos e garantias dos cidadãos, considerando a inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT.¹²¹

¹²¹ No entanto, recentemente o Ac. do TC, de 12 de Janeiro de 2011, veio a pronunciar-se no sentido da inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT. Realçamos que a moldura sancionatória é diferente se estivermos perante pessoas singulares ou coletivas (os limites mínimos e máximos das sanções são elevados para o dobro no caso da pessoa coletiva), pelo que, o referido Tribunal decidiu da seguinte forma: “Julgar inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, a norma do artigo 8.º, do Regime Geral das Infracções Tributárias aprovado pela Lei 15/2001, de 5 de Junho, interpretado com o sentido de que aí se consagra uma responsabilização subsidiária pelas coimas que se efectiva através do mecanismo da reversão da execução fiscal contra os gerentes e administradores da sociedade devedora”.

CONCLUSÕES

Dado o fio condutor que nos guiou ao longo da presente exposição, podemos concluir o seguinte:

Com a entrada em vigor do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, o conceito de *apropriação* foi eliminado do art. 105º do referido normativo.

Em consequência, o crime de abuso de confiança afasta-se da figura homóloga prevista no art. 205º do CP, no qual, a presença de tal conceito é fundamental, pois constitui o elemento do tipo que se traduz na inversão do título de posse, facto este, necessário à consumação do crime. Por conseguinte, a conduta prevista na norma incriminadora resume-se a uma omissão pura, dado que, apenas é punida a mera não entrega, não estando incluída qualquer referência subjetiva ao resultado.

Nesta reflexão, dadas as dificuldades de prova em torno do conceito referido, o legislador decidiu restringir o crime de abuso de confiança a uma simples relação de devedor/credor, pois que deu prevalectimento às receitas fiscais em detrimento da dignidade penal indispensável no âmbito de um direito penal fiscal que tem como finalidade a defesa da satisfação plena das legítimas pretensões patrimoniais do Estado.

Na verdade, esta renúncia, mais não representa do que a tradução em letra de lei daquilo que tem sido o entendimento dos Tribunais. Vejamos o Ac. do STJ, de 23 de Abril de 2003, ao referir o seguinte: “se colocarmos lado a lado os dois preceitos [fazendo a comparação com o art. 24º, do RJIFNA] facilmente constatamos que são mínimas – e diremos insignificantes – as diferenças entre ambos”.

O art. 95º, da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, alterou a redação do n.º 4, do art. 105º do RGIT ao introduzir uma nova exigência necessária à consumação deste crime.

Com efeito a partir de 1 de janeiro de 2007, o crime de abuso de confiança consuma-se com a não entrega da prestação tributária deduzida e declarada decorrido dois prazos: o primeiro de 90 dias sobre o termo do prazo legal da entrega da prestação tributária, e, o segundo, de 30 dias após o agente ter sido notificado (decorrido aquele primeiro prazo) pela AT para regularizar a situação tributária.

Não obstante a redação referente à nova exigência desta notificação se situar no n.º 4, do art. 105º do RGIT, em que a maioria da doutrina e jurisprudência a qualificam como um pressuposto de punibilidade, a verdade é que, para a consumação deste crime é necessário a

persistência do SP na omissão de entrega da prestação tributária que deduziu e comunicou à AT. Por isso, entendemos esta “desobediência” à notificação da AT como um segundo e novo momento típico e não, um segundo e cumulativo pressuposto de punibilidade.

No que diz respeito à aplicação da lei no tempo, não nos parece sustentável que uma conduta possa ser despenalizada ao abrigo de uma lei e ser suscetível de vir a ser novamente penalizada, tal como refere Carvalho, A. (2007, 38): “(...) o que morreu não ressuscita; e, muito menos, aquele que mata (...) pode voltar a dar vida ao que ele próprio matou”. Neste sentido, consideramos uma Lei despenalizadora – em consonância com o n.º 2, do art. 2º do CP.

O art. 113º, da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, alterou a redação do n.º 1, do art. 105º do RGIT, ao introduzir um limite mínimo de € 7.500 exigível à consumação do crime de abuso de confiança (fiscal).

A análise evolutiva dos dois tipos legais de crimes, aos quais está subjacente uma convergência do mesmo bem jurídico tutelado, permite-nos concluir que o referido limite deve ser “analogicamente” aplicado ao crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto no art. 107º do RGIT.

No contexto económico em que estamos a ser confrontados, é cada vez mais frequente a existência de casos em que, face à insuficiência de meios financeiros líquidos das empresas para cumprir com todas as suas obrigações, resulta um concreto e efetivo problema de conflito de deveres entre a entrega de prestações tributárias nos cofres da AT e a utilização de tais montantes para o pagamento de salários aos trabalhadores.

Com efeito, o dever fundamental de pagar impostos e o dever de pagar os salários estão previstos na CRP, pelo que não nos parece legítimo estabelecer uma hierarquia entre ambos, precisamente porque não é possível afirmar que um se revela mais importante que o outro. Neste sentido, contrariamos a corrente dos Tribunais ao defenderem incessantemente que o dever fundamental de impostos é superior ao dever salarial.

Por fim, cabe-nos concluir quanto à aplicação inconstitucional do art. 8º do RGIT aos administradores e gerentes, pelo incumprimento no pagamento de multas e coimas por parte do devedor originário (a pessoa coletiva), por não ser compatível com o princípio da intransmissibilidade das penas previsto no art. 30º da CRP.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

a) Tribunal Constitucional

- Ac. do TC n.º 129/2009, de 12 de Março:
www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090129.html, proc. 649/08
- Ac. do TC n.º 24/2011, de 12 de Janeiro:
www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110024.html, proc. 551/10

b) Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. do STJ de 15 de Janeiro de 1997: www.dgsi.pt, proc. 96P982
- Ac. do STJ de 13 de Dezembro de 2001: www.dgsi.pt, proc. 01P2448
- Ac. do STJ de 23 de Abril de 2003: www.dgsi.pt, proc. 03P620
- Ac. do STJ de 18 de Junho de 2003: www.dgsi.pt, proc. 02P3723
- Ac. do STJ n.º 6/2008, de 9 de Abril de 2008: DR n.º 94 - I Série de 15 de Maio de 2008
- Ac. do STJ de 4 de Fevereiro de 2010: www.dgsi.pt, proc. 106/01.9IDPRT.S1
- Ac. do STJ n.º 8/2010: DR n.º 186 - I Série de 23 de Setembro de 2010

c) Supremo Tribunal Administrativo

- Ac. do STA de 14 de Abril de 2010: www.dgsi.pt, proc. 064/10
- Ac. do STA de 19 de Maio de 2010: www.dgsi.pt, proc. 055/10

d) Tribunais da Relação

- Lisboa -

- Ac. do TRL de 27 de Setembro de 2007: www.dgsi.pt, proc. 7129/07-9
- Ac. do TRL de 18 de Fevereiro de 2010: www.dgsi.pt, proc. 10255/03.3TDLSB.L1-9

- Porto -

- Ac. do TRP de 28 de Maio de 2003: www.dgsi.pt, proc. 0341001
- Ac. do TRP de 22 de Setembro de 2004: www.dgsi.pt, proc. 0412635
- Ac. do TRP de 6 de Junho de 2007: www.dgsi.pt, proc. 0644055
- Ac. do TRP de 25 de Março de 2009: www.dgci.pt, proc. 1131/01.5TASTS
- Ac. do TRP de 27 de Maio de 2009: www.dgsi.pt, proc. 343/05.7TAVNF.P1

- Coimbra -

- Ac. do TRC de 21 de Março de 2007: www.dgsi.pt, proc. 232/04.2IDGRD.C1
- Ac. do TRC de 18 de Abril de 2007: www.dgsi.pt, proc. 120/04.2IDGRD.C1
- Ac. do TRC de 4 de Março de 2009: www.dgsi.pt, proc. 257/03.5TAVIS.C1

- Guimarães -

- Ac. do TRG de 25 de Maio de 2005: www.dgsi.pt, proc. 1039/04-1
- Ac. do TRG de 9 de Junho de 2005: www.dgsi.pt, proc. 203/04-1

LEGISLAÇÃO CITADA

Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. DR n.º 130/01 – I Série. AR.

Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. DR n.º 249/06 – I Série. AR.

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. DR n.º 252/08 – I Série. AR.

Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro. DR n.º 180/09 – I Série. AR.

DL n.º 27153, de 31 de Outubro. DR n.º 256/36 – I Série. Ministério das Finanças – Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

DL n.º 619/76, de 27 de Julho. DR n.º 174/76 – I Série. Ministério das Finanças – Secretaria do estado do Orçamento - Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro. DR n.º 12/90 – I Série. Ministério das Finanças.

DL n.º 394/93, de 24 de Novembro. DR n.º 275/93 – I Série. Ministério das Finanças.

DL n.º 48/95, de 15 de Março. DR n.º 63/95 – I Série. Ministério da Justiça.

DL n.º 140/95, de 14 de Junho. DR n.º 136/95 – I Série. Ministério do Emprego e da Segurança Social.

DL n.º 310/2009, de 26 de Outubro. DR n.º 207 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública

BIBLIOGRAFIA

Andrade, M. (2009). *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*. Em: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III*. Coimbra Editora. Coimbra.

Andrade, M. e Sousa, S. (2009). *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*. Em: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III*. Coimbra Editora. Coimbra.

Bacigalupo, E. (1984). *Manual de Derecho Penal*. Editorial Temis. Santa Fé de Bogotá.

Bucho, J. (2009). *A Lei do OE 2009 e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social*. Acedido em: 6 de Julho de 2012, em:
http://www.trg.pt/ficheiros/estudos/cruzbucho_abusoconfiancasegurancasocial.pdf

Canotilho, J. e Moreira, V. (2007). *CRP – Constituição da República Portuguesa – Anotada – Artigos 1º a 107º*. Volume I, 4ª Ed. Revista, Coimbra Editora. Coimbra.

Carvalho, A. (2007). *O Crime de abuso de confiança fiscal – As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*. Coimbra Editora. Coimbra.

Carvalho, A. (2008). *Direito Penal – Teoria Geral do Crime*. 2ª Ed., Coimbra Editora. Coimbra.

Caupers, A. (1985). *Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*. Livraria Almedina. Coimbra.

Correia, E. (2010). *Direito Criminal I – Reimpressão*. Almedina. Coimbra.

Costa, J. (2010). *Noções Fundamentais de Direito Penal*. 2ª Ed., Coimbra Editora. Coimbra.

- Dias, A. (1999). *Crimes e Contra-Ordenações Fiscais. Em: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Dias, J. (1999). *Comentário Conimbricense do Código Penal – Parte especial, Tomo II*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Dias, J. (2011a). *Direito Penal - Parte Geral - Tomo I*. 2ª Ed. (Reimpressão), Coimbra Editora. Coimbra.
- Dias, J. (2011b). *Direito Penal Português, II*. 3ª Reimpressão, Coimbra Editora. Coimbra.
- Ferreira, M. (2010). *Lições de Direito Penal II – Penas e Medidas de Segurança*. Almedina. Coimbra.
- Furtado, M. (2011). *A responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes e administradores no regime da LGT: a sua reversão*. Relatório de Mestrado. Área de especialização em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito, Universidade do Porto. 55 pp.
- Gomes, N. (2000). *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Ed., Rei dos Livros. Lisboa.
- Lacerda, H. (2011). *Os crimes contra a segurança social*. Dissertação de Mestrado. Área de especialização em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito, Universidade do Porto. 62 pp.
- Loureiro, J. (2010). *Adeus ao Estado Social? – A segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Marques, P. (2011a). *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do actual direito penal tributário*. 1ª Ed., Coimbra Editora. Coimbra.
- Marques, P. (2011b). *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A reversão do processo de execução fiscal*. 1ª Ed., Coimbra Editora. Coimbra.
- Menezes, A. e Fontes, T. (2005). *O Conflito de Deveres e o Abuso de Confiança Fiscal*. Acedido em: 22 de Maio de 2012, em:
<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1469/documento/art3.pdf?id=2066>
- Monte, M. (2011). *O abuso de confiança fiscal e contra a segurança social na emergência da crise económica. Em: I Congresso de Direito Fiscal*. 1ª Ed., VidaEconómica. Porto.
- Nabais, J. (1998). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina. Coimbra.
- Nabais, J. (2003). *Direito Fiscal*. 2ª Ed., Almedina. Coimbra.

Orçamento do Estado para 2007 – Relatório. (2006). Acedido em 27 de Junho de 2012, no Web site da: AR, Orçamento do Estado e Contas Públicas:

<http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2007/rel-2007.pdf>

Santos, M. e Henriques, M. (2011). *Noções de Direito Penal*. 4ª Edição, Rei dos Livros. Lisboa.

Silva, G. (1998). *Direito Penal Português – Parte Geral II, Teoria do Crime*. Editorial Verbo. Lisboa.

Silva, G. (2007). *O enquadramento jurídico criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?*, *Conversas do Vale do Tejo*, Volume I, Editora o Mirante. Santarém.

Silva, G. (2008). *Direito Penal Português III*. 2ª Ed., Editorial Verbo. Lisboa.

Silva, G. (2009). *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*. Universidade Católica. Lisboa.

Silva, I. (2010). *Regime Geral das Infracções Tributárias N.º 5*. 3ª Ed., Almedina. Coimbra.

Sousa, A. (1999). *Direito penal fiscal – Uma prospectiva*. Em: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II*. Coimbra Editora. Coimbra.

Sousa, S. (2009). *Os Crimes Fiscais – Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Reimpressão, Coimbra Editora. Coimbra.

Viana, J. (2009). A (in)Constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – Comentário ao Acórdão do STA, de 4 de Fevereiro (Processo n.º 0829/08) e ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 129/2009, de 12 de Março. Em: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal – Ano II – Número 2 – Verão*. Almedina. Coimbra.

Vieira, M. (2011). *Reversão Fiscal – A Responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores por dívidas, multas e coimas*. Relatório de Mestrado. Área de especialização em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito, Universidade do Porto. 60 pp.

Páginas da Internet

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

<http://www.verbojuridico.com>

<http://www.dgsi.pt>

