

# **A VOLUBILIDADE DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL**

(O crime de abuso de confiança fiscal e as alterações  
introduzidas pela Lei 53-A/2006 de 29 de  
Dezembro)

André da Costa Fontes de Oliveira

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

# 1. INTRODUÇÃO

Em Janeiro de 2007 o país jurídico despertou para uma nova mutação no âmbito das infracções fiscais.

A alteração *per se* não será novidade. Com efeito, a Lei 15/2001 de 5 de Julho que consagrou o *Regime Geral da Infracções Tributárias* é alvo predilecto do legislador contando desde a sua entrada em vigor com oito alterações legislativas. Perante tamanha avalanche legislativa assola-nos a memória o conceito de “legisprudência” – neste caso a ausência da mesma - explanado por TAIPA DE CARVALHO.<sup>1</sup>

Tais mutações legislativas constantes resultam invariavelmente em caos interpretativo.

A mais recente turbulência dogmática e jurisprudencial, colocando em cheque o interprete e aplicador da lei, tem o seu epicentro na nova redacção inserida na aliena b do nº 4 do artigo 105 do RGIT introduzida pelo artigo 95 da Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro. (Lei do Orçamento de Estado de 2007 – LOE 2007 - )

De acordo com a redacção do artigo 105 do RGIT, anterior à sua alteração pela LOE, incorre na prática do crime de Abuso de Confiança Fiscal quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, a prestação tributária deduzida, nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar. Tal redacção consagrava

---

<sup>1</sup> «Não pode haver uma jurisprudência penal justa e eficaz, se esta – a jurisprudência – não for precedida de uma legisprudência. Legisprudência pressupõe e significa bom senso, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo do direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua. Digamos que, tal como a jurisprudência – aplicação da lei -, também a legisprudência pressupõe a virtude da “prudência”, isto é, uma “arte” e uma “sabedoria”, ou, se preferirmos, uma técnica legislativa (-) e um saber jurídico. Ora, legisprudência é o que, efectivamente, não tem acontecido entre nós”. TAIPA DE CARVALHO in Sucessão de Leis Penais, 2ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1997, pág. 27 e 28.

aquilo a que a maioria da doutrina entendia ser uma condição de punibilidade, ao estipular que os factos só serão puníveis se tiverem decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.<sup>2</sup>

Na nova redacção introduzida pela LOE manteve-se tal pressuposto adicional de punibilidade agora na alínea a) do nº 4 do artigo 105 e acrescentou-se uma nova alínea que estabelece que os factos só serão puníveis se *a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.*

Já surgem, nomeadamente no seio da jurisprudência, duas correntes interpretativas relativamente a esta alteração que, obviamente, conduzem a resultados processuais penais diversos, e muito provavelmente a alguma incerteza e insegurança jurídica. Ambas procuram dar resposta à indagação torturante do intérprete/aplicador da lei: qual o alcance desta nova alínea?

Contudo a problemática inerente ao tipo de abuso de confiança fiscal não é recente.<sup>3</sup> Aliás é tentador aplicar-se relativamente a este crime o jargão popular *o que nasce torto jamais se endireita* ou utilizando as palavras de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA estamos sem dúvida perante *um crime irrequieto*<sup>4</sup>

Entremos pois nas águas turvas das infracções fiscais, concretamente do abuso de confiança fiscal...

---

<sup>2</sup> cf. MANUEL SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA *in* “Regime geral das infracções tributárias – anotado”, 2ª Edição, Áreas Editora, 2003 pág. 645

<sup>3</sup> A este propósito cf. COSTA ANDRADE, “O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do tribunal constitucional”, *in* RLJ, ano 134, nº3931 e 3932, pág. 300 e ss. e ainda Ac. do TC nº 45/2004 – processo nº 462/03 disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>4</sup> cf. COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto - Reflexões a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro*, *in* RPCC, ano 17, nº 1. pág. 53 e ss.

## 2. DIREITO PENAL FISCAL – BREVE REFERÊNCIA

Negligenciando propositadamente a querela que surge quando se discute a interligação do direito fiscal e direito penal<sup>5</sup> (“Direito Fiscal Penal” *versus* “Direito Penal Fiscal”) sempre podemos afirmar que estes ramos são conexos.

A este respeito CASALTA NABAIS afirma, ao referir-se ao surgimento de ambos, que estamos perante ramos gémeos de direito.<sup>6</sup>

Explana tal raciocínio tendo em consideração as matrizes evolutivas de ambos os ramos. Enquanto um evoluiu em torno da matriz liberdade (Direito Penal) o outro evoluiu em torno da matriz propriedade (Direito Fiscal) sendo ambas vectores essenciais dos direitos fundamentais que hoje consubstanciam um Estado de Direito moderno.

Certo parece que esta conexão revela-se, infelizmente, cada vez mais estreita, aproximando-se gradualmente o sistema punitivo do Direito Fiscal ao Direito Penal. Estando os impostos afectos ao bem da comunidade e à realização de fins de justiça distributiva, e sendo meio destinado à satisfação plena das necessidades financeiras do Estado originou-se uma constante criminalização das condutas que obstavam a obtenção de receitas tributárias.

A aproximação voraz do Direito Penal ao Direito Fiscal resulta pois da necessidade vital que Estado tem em obter receitas através do imposto e de dissuadir eventuais práticas de evasão fiscal.

---

<sup>5</sup> Aliás a este respeito diz-nos CARDOSO DA COSTA *in* “Curso de Direito Fiscal” pág. 102 que tal querela não deverá apoquentar qualquer análise do ilícito fiscal. Também neste sentido NUNO POMBO *in* “A fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões” Almedina, 2007, pág. 39 ao referir que independentemente da escolha a ser tomada o regime jurídico do ilícito tributário não sofrerá alterações

<sup>6</sup> cf. CASALTA NABAIS *in* “Direito Fiscal”, 2<sup>a</sup> Edição, Almedina, pág. 95.

Contudo tal aproximação poderá levar a uma instrumentalização do direito. Contornos de tal facto serão já visíveis na actual estrutura do tipo do crime de abuso de confiança fiscal ao prescindir-se desde 2001 (com a entrada em vigor da Lei 15/2001 que consagrou o RGIT) do elemento da apropriação estando a conduta circunscrita à mera não entrega de prestação deduzida. Tal desenho típico além de suscitar sérias dúvidas quanto à sua (in) constitucionalidade é extremamente iníqua num âmbito de um direito – direito penal fiscal - que visa tutelar bens jurídicos. *Numa perspectiva que toma as receitas fiscais do estado como bem jurídico a proteger ou, ao menos, como objecto da acção típica não pode deixar de se reconhecer que uma tal configuração típica se encontra desmesuradamente adiantada face ao objecto da tutela.*<sup>7</sup>

### **3. ILÍCITO FISCAL, INFRACÇÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL**

#### **3.1 ILÍCITO FISCAL VS INFRACÇÃO FISCAL**

Três conceitos susceptíveis de gerarem alguma confusão por serem aparentemente unívocos. Delapidemos os mesmos.

Grosso modo toda a doutrina separa afincadamente o conceito de ilícito fiscal de infracção fiscal.

Efectivamente, qualquer comportamento violador de normas tributárias corresponderá a um ilícito. O ilícito fiscal não se confunde pois com a infracção fiscal. *A ilicitude fiscal tem naturezas diferenciadas e é sancionada mediante sanções fiscais de variada natureza.*<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA *in* “As metamorfoses...”, pág. 54.

<sup>8</sup> NUNO SÁ GOMES *in* “Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal”, Editora Rei dos Livros, 2000, pág. 18.

Tais violações, dependendo da sua natureza, irão desencadear reacções diversas.

Assim, a violação de normas tributárias poderá desencadear reacções reconstitutivas (ex: execução fiscal) reacções preventivas (ex: medidas de segurança fiscal) reacções compensatórias (juros fiscais compensatórios) reacções compulsórias (juros fiscais de mora compensatórios e compulsórios) e por últimos reacções punitivas. (multa, prisão, etc)

As reacções apresentam-se sobretudo como medidas dissuasoras do comportamento desviante ou como bem refere NUNO POMBO como medidas de regeneração nomeadamente no quadro dos impostos periódicos.<sup>9</sup> Assim, a infracção fiscal corresponderá a violação de normas tributárias que desencadeiam sanções/reacções de índole punitiva.

Nos termos da lei<sup>10</sup> infracção tributária é todo o facto ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.

Tal artigo apresenta-se como uma sùmula do conceito de crime consagrado no artigo nº 1 do Código Penal e de contra ordenação (1 e 2 do RGCO)

A infracção tributária é então constituída por um *facto material (nullum crime sine actione) que preencha um tipo descrito na Lei (nullum crime sine legem) que tenha sido praticado culposamente (nullum crime sine culpa) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou coima (contra ordenação)*<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> cf. NUNO POMBO, “ A fraude fiscal...” pág. 30.

<sup>10</sup> Artigo 2º, nº 1 do RGIT.

<sup>11</sup> MANUEL SIMAS SANTOS; JORGE LOPES DE SOUSA *in ob. cit.*, pág. 41

### 3.2 BREVE REFERÊNCIA AOS CONCEITOS DE ECONOMIA FISCAL (*TAX PLANNING*), ELISÃO FISCAL (*TAX AVOIDANCE*) E EVASÃO FISCAL (*TAX EVASION*)

O sucesso da actuação dos diversos agentes económicos passará actualmente num mercado sufocado e sufocante por uma boa gestão fiscal ou por uma minimização dos custos fiscais. Os actos e negócios da desta “economia fiscal” ou “poupança fiscal” têm pois lugar *intra legem*. A doutrina tem designado esta minimização por planeamento fiscal.

Conceito diferente será o de *tax avoidance* ou elisão fiscal.<sup>12</sup> Elisão fiscal consiste na realização pelo contribuinte de alguns actos jurídicos com a finalidade de impedir a verificação de um facto que possa preencher determinada norma de incidência evitando assim os efeitos fiscais da disposição. Há portanto a preocupação de se obter a aplicação de uma *disciplina tributável* mais favorável. Nas palavras de NUNO SÁ GOMES estamos perante economia fiscal que ocorre *extra legem*, isto é, relativamente a factos ou situações não previstos na lei fiscal.

*O agente económico, o contribuinte pode verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia provida, guiando-se por critérios de elisão fiscal ou evitação de impostos (tax avoidance) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse (da liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários provocando evasão fiscais ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion).*<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> A este respeito diz-nos NUNO POMBO *in ob. cit.*, pág. 27. *A elisão fiscal, em nada se confunde com a economia fiscal ou seja com a adopção de comportamento fiscalmente menos oneroso, mister irrenunciável de qualquer gestor minimamente diligente. A conduta elisiva não encontra em si mesma justificação outra que não seja a de permitir alcançar os efeitos previstos pela norma de incidência, calcorreando veredes que dela se apartam, et pour cause.*

<sup>13</sup> CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 127

Alguma doutrina referindo-se à *tax avoidance* sugere o termo evasão fiscal lícita contrapondo obviamente a evasão fiscal ilícita. Esta última tenta, já num momento ulterior à verificação do pressuposto do tributo furtar-se ao cumprimento da obrigação originada pelo preenchimento. O agente visa o não cumprimento de uma obrigação tributária perfeitamente constituída através de actos ofensivos da lei. Ou seja, através da astúcia e factos arditosos aquele tenta obter uma *disciplina tributária* mais benéfica.

#### **4. ESQUEMATIZAÇÃO DA EVOLUÇÃO HISTÓRIA DO QUADRO NORMATIVO DAS INFRACÇÕES FISCAIS**

Com o RGIT foi conferida maior unidade ao direito fiscal sancionatório, matéria que se encontrava dispersa por legislação avulsa. Tal devia-se essencialmente à proliferação orgânica de competências para administrar os impostos. (aduaneiros e não aduaneiros)

Tentou-se por outro lado esbater as diferenças existentes entre o tratamento das infracções aduaneiras e não aduaneiras nomeadamente em matéria prescricional<sup>14</sup>, responsabilidade das pessoas colectivas, responsabilidade civil pelas coimas e inclusive relativamente às normas processuais penais aplicáveis.

Com efeito, em 1990 criou-se um processo de averiguações – artigo 43 do RJFNA - no qual a Administração Tributária detinha competência exclusiva - ou arrogava-se detentora da mesma - , tendo o Ministério Público uma intervenção posterior, finda a fase de averiguações.

---

<sup>14</sup> O RJFNA no seu artigo 15 consagrava um prazo prescricional de cinco anos do procedimento criminal e do procedimento contra ordenacional relativamente às infracções não aduaneiras. (35 n° 1 CPT)

Já quanto à prescrição dos crimes fiscais aduaneiros aplicavam-se os prazos previstos no CP – art. 118- na ausência de disposição especial. Já o procedimento contra ordenacional aduaneiro prescrevia no prazo de um ou dois anos – 20 n° 1 RJFNA – Os prazos de prescrição das contra ordenações fiscais foram estabelecidos em 5 anos a partir de 1 de Janeiro de 1999 – 119 da LGT- cf. ISABEL MARQUES DA SILVA *in* “Regime geral das infracções tributárias”, 2º Edição, Almedina, FDL, Almedina, pág. 16.

Tal processo aplicava-se somente aos crimes fiscais não aduaneiros e contra a segurança social e deu origem a um debate acerca sobre a (in) constitucionalidade de tais normas por violação dos artigos 32 n.º 4 e 5, 114 e 219 da CRP. O Tribunal Constitucional veio a pronunciar-se no sentido da não inconstitucionalidade dos artigos 43 e 44 do RJIFNA ainda que com um voto de vencido.<sup>15</sup>

O RGIT teve ainda o mérito de acabar com a distinção entre fases de averiguações e de inquérito, já que os actos praticados na fase de averiguações eram actos puros de inquérito e a existência de uma fase de averiguações sem a tutela do Ministério Público colidia com as competências que lhe estavam constitucionalmente atribuídas.<sup>16</sup>

Uma outra intenção foi a de aproximar o direito fiscal sancionatório da matriz do Direito Penal, tendo sido discutida a eventual incorporação do catálogo de crimes fiscais no Código Penal à semelhança, por exemplo, do actual regime espanhol. A este respeito convém recordar as palavras de Germano Marques da Silva, responsável pelo anteprojecto de diploma sobre as infracções tributárias:

*Entendi ser conveniente, e pus como condição, a única, a unificação dos dois regimes de infracções (aduaneyras e não aduaneyras), mais a legislação avulsa sobre impostos especiais sobre o consumo, num diploma só. Veio a crescer, no final dos trabalhos, o regime dos crimes contra a segurança social, como acontecia já com o RJIFNA. E que entendo ser inevitável - e não apenas por mimetismo com os nossos parceiros da União — que o direito penal fiscal venha a assumir extrema relevância na vida jurídica portuguesa e por isso me parece que é de toda a conveniência que o seu*

---

<sup>15</sup> cf Ac. do TC 105/2004 disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040105.html>: *Votei vencida no presente Acórdão por entender que as normas em causa (os artigos 43.º e 44.º do RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, revogado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), na dimensão em que prevêm que a instauração do processo de averiguações cabe directamente à Administração Fiscal ou à Segurança Social, violam o artigo 219.º da Constituição que define a competência do Ministério Público como titular da acção penal.(...) Se o Ministério Público não puder, independentemente de quaisquer situações de delegação de competência propriamente dita (cf. artigo 271.º, n.º 4, do Código de Processo Penal), determinar, com exclusividade, que se instaure um inquérito, o seu poder-dever de posteriormente exercer a acção penal fica condicionado.*

<sup>16</sup> Mais desenvolvido: ISABEL MARQUES DA SILVA *in ob. cit.* pág. 16 e ss

*núcleo fundamental conste dum diploma único, para internamente evitar divergência de regimes nos pilares essenciais, como até há pouco acontecia, e externamente para permitir mais fácil conhecimento e provocação ao seu estudo sistemático, nomeadamente nas Escolas de Direito e também nas de Gestão.*

*Uma segunda opção foi o da aproximação tanto quanto possível à Parte Geral do Código Penal e no que respeita à responsabilidade das sociedades e dos seus gestores à matriz estabelecida pelos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de Janeiro (infracções anti-económicas e contra a saúde pública). As questões dogmáticas e práticas são essencialmente as mesmas e por isso é corrente nos sistemas jurídicos da família do nosso aproximarem-se os regimes sob um conceito amplo de infracções económicas.*

*A aproximação ao direito penal comum não foi total, mas foi-o em grande parte e só por isso já valeu a pena o esforço da reforma.<sup>17</sup>*

Contudo, a incorporação dos crimes fiscais no CP o não foi avante por, essencialmente, ser uma via oposta à tradição jurídica portuguesa.

Analisemos brevemente a evolução legislativa recente, referente às infracções fiscais.<sup>18</sup>

Foi já no longínquo ano de 1886 que o legislador consagrou no CP as infracções fiscais aduaneiras. O artigo 279 do CP de 1886 previa o crime de contrabando estando o crime de descaminho previsto no artigo 280. O tratamento penal de tais matérias, por força do artigo 281 estava consagrado em legislação especial aduaneira.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> “Notas sobre o regime geral das infracções tributárias”, disponível in [http://www.oa.pt/cd/Publicacoes/Boletim/detalhe\\_artigo.aspx?sidc=32230&idc=43362&idsc=43732&idr=43365&ida=10925](http://www.oa.pt/cd/Publicacoes/Boletim/detalhe_artigo.aspx?sidc=32230&idc=43362&idsc=43732&idr=43365&ida=10925)

<sup>18</sup> Para uma análise aprofundada da evolução legislativa desde o séc. 19 cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. págs. 52 a 67.

<sup>19</sup> Contencioso Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 2 de 27 de Setembro de 1894. Sobre esta matéria ver SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 53.

Na década de 80 do séc. 20 a legislação de direito fiscal sancionatório começa a ganhar alguma consolidação.

Em 1983 com DL 187/83 de 13 de Maio foram introduzidas as contraordenações aduaneiras. Tal diploma regulava ainda os crimes aduaneiros que transitaram do Contencioso Aduaneiro.

Em 1986 este Decreto foi substituído pelo D.L. 424/86 de 27/12. Contudo as normas de tais decretos foram alvo de uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral.<sup>20</sup>

Em 1989 surge o RJIFA - DL 376-A/89 - que veio a ser alterado pelo DL 255/90 de 7 de Agosto e DL 98/94 de 18 de Abril. Com entrada em vigor da Lei 15/2001 que consagrou o RGIT o DL 376-A/89 foi revogado com excepção do Capítulo IV.

Quando às infracções fiscais não aduaneiras os seus antecedentes históricos recentes encontram-se em três diplomas: DL 27 153 de 31 de Outubro de 1936, DL 28 221 de 14 de Novembro de 1937 e o DL. 29 480 de 10 de Março de 1939 que previam ilícitos referentes às falsificações contabilísticas e de valores selados.

As transgressões fiscais estavam consagradas nos códigos tributários respectivos. Na reforma fiscal de 1988/89, pela primeira vez, não foram aí incluídas.

O DL 619/76 de 27 de Julho veio estabelecer a pena de prisão para os crimes fiscais mais gravosos mantendo-se em vigor o regime vigente para as demais infracções. Era intenção do legislador combater eficazmente a evasão fiscal prevendo por isso uma pena de prisão em que a moldura penal dependeria do valor do imposto em falta mas que poderia ir até um ano.

---

<sup>20</sup> cf. Ac. T.C. 414/89 de 7 de Junho *in* <http://dre.pt/pdf1sdip/1989/07/15000/26172623.PDF>.

Este diploma veio a ser expressamente revogado pelo RJIFNA aprovado pelo DL 20-A/90 se bem que existam entendimentos na doutrina que tal diploma há muito havia sido revogado tacitamente por legislação publicada posteriormente a 1976.<sup>21</sup>

O RJIFNA veio a ser alterado pelo DL 394/93 de 24 de Novembro e posteriormente pelo DL 140/95 de 14 de Junho, tendo sido revogado com a entrada em vigor do RGIT com excepção do artigo 58. Reuniu num só diploma as normas relativas aos crimes e às contra ordenações, assistindo-se a uma aproximação do ilícito criminal fiscal à matriz que compõe o ilícito penal comum.

O legislador criminalizou assim a fraude fiscal (art. 23) o abuso de confiança fiscal (art. 24) a frustração de créditos (art. 25) a violação do segredo fiscal (art. 27) prevendo somente penas de multa sem prejuízo da aplicação de penas de prisão no caso de não pagamento daquela. Citando SILVA DIAS *“o regime sancionatório adoptado que, colocando em primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos “delitos de cavalheiros” dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem”*.<sup>22</sup>

## 5. ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

O abuso de confiança fiscal tem a sua *genesis* no artigo 24 do RJIFNA aprovado pelo DL 20-A/90 e 15 de Janeiro.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Neste sentido LUÍS DOMINGOS DA SILVA MORAIS, in *“Incriminação de infracções fiscais não aduaneiras”*, Editora Cosmos, 1993, pág. 40 e ss

<sup>22</sup> *“O novo direito penal fiscal não aduaneiro”* in DPEE, Vol II, Coimbra Editora, 1999, pág 240.

<sup>23</sup> Este artigo originariamente estabelecia: 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 1 000 dias.* 2 - *Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.* 3 - *É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser*

Pela leitura do artigo 24 do RJIFNA (na sua segunda redacção – cf. nota nº 23) podemos facilmente aferir a existência de um paralelismo com o crime comum previsto no artigo 300 do Código Penal de 1982 na redacção inicial e ainda com a redacção conferida pelo D.L. nº 48/95 de 15/3.

Tal paralelismo releva-se num elemento do tipo: o elemento da apropriação. No âmbito do RJIFNA é elemento integrante do tipo a apropriação assim como no tipo comum previsto no artigo 205 do CP.

Igualmente podemos traçar esse paralelismo na redacção originária do art. 24 do RJIFNA ao exigir-se *a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*. Entendemos que no plano subjectivo tal corresponderá à apropriação.

Assim para o preenchimento do tipo exigia-se que a não entrega da prestação deduzida fosse acompanhada de apropriação. O agente teria de fazer sua a prestação

---

*entregue autonomamente. 4 - Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 50 000\$, a pena será a de multa até 180 dias, e se for superior a 1 000 000\$, a pena não será inferior a 700 dias de multa. 5 - Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. 6 - Se a obrigação da entrega da prestação for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação*

Posteriormente o Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro veio conferir nova redacção a este mesmo artigo, alterando os números 1, 4, 5, e 6. O artigo 24 passou então a ter a seguinte redacção:

*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. 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 250 000\$, o agente será punido com multa até 120 dias. 5 - Ser nos casos previstos nos números anteriores a entrega não efectuada for superior a 5 000 000\$, o crime será punido com prisão de um até cinco anos. 6 - Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.*

deduzida, de a fazer confundir e integrar no seu património à imagem do que está previsto no artigo 205 do CP, isto é, de operar uma inversão do título da posse ou detenção.<sup>24</sup>

Contudo em 2001 com a entrada em vigor do RGIT o legislador abalou completamente a estrutura do tipo.<sup>25</sup>

## 5.1 DOS ELEMENTOS OBJECTIVOS DO TIPO

O RGIT aniquilando o elemento apropriação, determinou que a conduta incriminada passasse a ser essencialmente omissiva. Com efeito, como refere COSTA ANDRADE, converteu-se a infracção num crime de mera inactividade.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> cf. a este respeito FIGUEIREDO DIAS, “comentário ao artigo 205 do Código Penal” in “Comentário Conimbricenses do Código Penal”, Tomo II, Coimbra Editora, 2001, pág. 94 e ss.

<sup>25</sup> A Lei 15/2001 de 5 de Junho consagrou quanto ao crime de abuso de confiança fiscal 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 (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1 200 dias para as pessoas colectivas. 6 - Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder (euro) 1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária. 7 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*

Posteriormente a Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro veio modificar o número 6 que passou a dispor: *Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder (euro) 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária*

<sup>26</sup> Neste sentido cf. também SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 122 e 123.

Denota-se pois um vácuo ético do tipo, que na opinião de NUNO LUMBRALES tem por pilar razões pragmáticas e de política criminal negligenciando-se as razões dogmáticas relacionadas com o bem jurídico tutelado.<sup>27</sup>

A conduta incriminada no RGIT na sua redacção anterior à LOE 2007 encontra-se pois circunscrita à mera não entrega à administração tributária de prestações deduzidas dentro do prazo de 90 dias. Cessa o paralelismo com o artigo 205 do CP, distancia-se dos crimes contra o património e da sua própria génese, consagrada no RJIFNA, que exigia a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial.

A consumação do crime verifica-se pois com o termo do prazo estabelecido para a entrega da prestação tributária em falta. Conforme o tipo está estruturado denota-se que o bem jurídico que se pretenderá tutelar são as receitas fiscais do estado. Entendeu o legislador que património do estado sai lesado pela não entrega atempada das prestações deduzidas. O crime de abuso de confiança fiscal é pois um crime de dano.

As prestações tributárias cuja omissão de entrega faz incidir sobre o agente responsabilidade penal são três: 1) prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar; 2) prestação tributária que foi deduzida por conta daquela (ex: retenção na fonte em sede de IRS) bem como a que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar (ex: IVA) e 3) prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

Pela leitura atenta das três situações facilmente aferimos que o art. 105 do RGIT salvaguarda essencialmente situações de substituição tributária.

Nos termos do consagrado no artigo 20 n° 1 da LGT a substituição tributária verifica-se quando por imposição da lei a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. Assim tal substituição surgirá sempre que a norma determinar a obrigação de imposto não em relação ao sujeito no qual se verifica o pressuposto da

---

<sup>27</sup> “O abuso de confiança fiscal no regime geral das infracções tributárias” *in* Fiscalidade - Revista de direito e gestão Fiscal n° 13/14, pág. 89.

tributação (o contribuinte) mas a um terceiro que irá ocupar na relação jurídica a posição de sujeito passivo<sup>28</sup>.

A lei parece restringir a figura da substituição fiscal à retenção na fonte contudo poderá haver retenção sem substituição. Neste campo a doutrina procede a uma distinção cabal entre substituição tributária total e substituição tributária parcial.

A primeira ocorre quando abarca a obrigação de imposto e as obrigações acessórias, sendo nesse caso o substituto o único sujeito passivo da relação jurídica fiscal (é o caso do artigo 88 n° 3 do CIRC - rendimentos de pessoas colectivas não residentes em território português e sem estabelecimento estável em território português)

No caso da substituição parcial o substituto fiscal terá de cumprir a generalidade das obrigações fiscais acessórias<sup>29</sup>, estando este tipo de substituição abrangida pelo n° 2 do artigo 105 do RGIT.

Crucial salientar que o crime de abuso de confiança fiscal tem ainda como um dos seus elementos objectivos, a dedução da prestação tributária. O substituto legal terá que receber a prestação deduzida. Não se verificando tal facto, não estão preenchidos os elementos objectivos do tipo do crime de abuso de confiança fiscal.<sup>30</sup> Já a omissão de entrega que decorre da não dedução constitui contra ordenação (114, n° 4 do RGIT)

Há no seio da doutrina quem entenda existir um outro elemento do tipo, um elemento implícito: relação de confiança estabelecida entre o credor tributário e o substituto fiscal. Para SILVA DIAS o *desvalor da acção integra em suma a defraudação da confiança deste modo depositada no autor*<sup>31</sup> Contudo, com a actual construção do tipo de ilícito não vislumbramos a existência de tal elemento.

---

<sup>28</sup> cf. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA *in* “Fiscalidade”, pág. 263

<sup>29</sup> Mais desenvolvido: CASALTA NABAIS *in* Direito Fiscal, pág. 262 e ss e MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA *in* ob. cit. pág. 264 e ss.

<sup>30</sup> Neste sentido cf. SUSANA AIRES DE SOUSA *in* ob. cit. pág. 126

<sup>31</sup> “O novo direito penal fiscal não aduaneiro – Considerações dogmáticas e politico-criminais” *in* Direito penal económico e europeu - Textos doutrinários”..., Coimbra Editora, 1999, pág. 276.

Uma nota final para fazer referência à propalada questão da inconstitucionalidade das incriminações pelo crime de abuso de confiança fiscal. Argumenta-se que tal incriminação viola ao artigo 1º do Protocolo nº 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem aplicável por força do disposto no artigo 8º nº 2 da CRP. Consagra-se ali o princípio da proibição da prisão por dívidas, que proíbe a privação da liberdade por incumprimento de uma obrigação contratual. Contudo o Tribunal Constitucional tem entendido que não se verifica a inconstitucionalidade desde logo por não estarmos perante uma obrigação contratual mas uma obrigação imposta pela própria lei: o dever fundamental de pagar impostos.<sup>32</sup>

## **5.2 DOS ELEMENTOS SUBJECTIVOS DO TIPO**

No campo subjectivo, o abuso de confiança fiscal é um crime doloso não sendo contudo necessário dolo específico. Já se o agente actuar de forma negligente cometerá contra ordenação prevista no artigo 144 nº 2 do RGIT.

## **5.3 CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO E DE EXCLUSÃO DA CULPA**

Aqui valem os princípios gerais enunciados no CP. Contudo no domínio das causas de exclusão da ilicitude levantam-se questões pertinentes na doutrina e

---

<sup>32</sup> Sobre este tema consultar Ac do TC. Nº 54/04 e comentário ao mesmo por COSTA ANDRADE *in* RLJ, ano 134, nº 3931 e 3932 em que o autor se inclina para a inconstitucionalidade.

jurisprudência nomeadamente relativas ao direito de necessidade<sup>33</sup> e conflito de deveres<sup>34</sup>.

O caso mais paradigmático surge quando existe ilícito criminal motivado pela necessidade de proceder ao pagamento dos salários de trabalhadores.

A jurisprudência portuguesa não tem sido sensível à aplicabilidade do estado de necessidade e do conflito e deveres nestas situações.

Estas figuras têm um pilar comum: a ponderação dos interesses/valores em discussão.

Assim, no caso do crime de abuso de confiança fiscal ser motivado pelo pagamento de salários, teremos por um lado uma manifestação do dever de pagar impostos: o da entrega da prestação deduzida e em confronto com aquele o direito dos trabalhadores ao salário.<sup>35</sup>

Quanto à aplicação do direito de necessidade a esta situação, a mesma parece-nos impossível ou pelo menos extremamente difícil nomeadamente quanto à prova de que a situação não foi criada pelo próprio agente.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> Artigo 34 CP: *Não é ilícito o facto praticado como meio adequado para afastar um perigo actual que ameace interesses juridicamente protegidos do agente ou de terceiro, quando se verificarem os seguintes requisitos: a) Não ter sido voluntariamente criada pelo agente a situação de perigo, salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro; b) Haver sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado; e c) Ser razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado.*

<sup>34</sup> Artigo 36 do CP 1 - *Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas de autoridade, satisfizer 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.*

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

<sup>36</sup> cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit., pág. 134

Perante os tribunais judiciais surge com maior frequência a invocação do conflito de deveres existente entre o dever de pagar impostos e o dever de pagar salários afirmando-se a existência de igualdade constitucional entre ambos. Como já referimos a jurisprudência tem rejeitado a exclusão da ilicitude com base no conflito de deveres argumentando com a diferente natureza dos deveres em confronto. Para a maioria da jurisprudência - e alguma doutrina - o dever de pagar imposto é superior ao dever de pagar salários. Parece-nos que não. A este propósito citemos JOÃO CAUPERS: *é altura de manifestarmos a mais séria reserva quanto à razoabilidade – e à legitimidade – de ordenação das normas e princípios constitucionais segundo critérios de dignidade ou importância, quando com tal ordenação se pretenda fundar o afastamento de um ou outro preceito constitucional. Quer isto dizer que, sem pormos em causa que o relevo das várias disposições constitucionais (...) não é possível estabelecer entre eles nenhuma espécie de hierarquia normativa.*<sup>37</sup>

Conflituam aqui dois deveres: o dever do substituto tributário de proceder à entrega da prestação (dever esse decorrente do dever de pagar impostos) e o dever de pagamento de salários a trabalhadores, que estão num plano de igual dignidade constitucional sendo razoável a aplicação do artigo 36 do CP. Em confronto estão dois deveres de acção, sendo o dever do substituto em tudo equiparável ao do contribuinte, sendo aquele dever uma manifestação do próprio dever de pagar impostos.

Paralelamente tem sido discutida a exclusão da culpa por verificação de um estado de necessidade desculpante. A este respeito HUGO BRITO MACHADO defende que a necessidade do empregador proceder a pagamentos indispensáveis à continuidade do giro comercial da empresa determina a verificação “*justificativa da inexigibilidade de outra conduta*”, o que afastaria a responsabilidade criminal.<sup>38</sup>

Não concordamos com tal posição desde logo porque não se vislumbra qual dos bens jurídicos consagrados no número 1 do artigo 35 do CP<sup>39</sup> está em perigo nesse

---

<sup>37</sup> “Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição”, Almedina, 1985, pág. 170.

<sup>38</sup> In “Algumas questões relativas aos crimes contra ordem tributária”, CTF, nº 394, 1999, pág. 106 e ss. *apud* NUNO LUMBRALES, ob. cit., pág. 111.

<sup>39</sup> Artigo 35º CP: 1 - *Age sem culpa quem praticar um facto ilícito adequado a afastar um perigo actual, e não removível de outro modo, que ameace a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade de*

caso. Quanto muito aplicar-se-ia o seu nº 2 uma vez verificados os pressupostos mencionados no número 1.

#### **5.4 DA COMPARTICIPAÇÃO**

Poderá ser autor dum crime de abuso de confiança fiscal aquele sobre quem recai a obrigação de entregar as prestações deduzidas ou, nos termos do artigo 6º do RGIT, aquele que actue em nome de quem estava obrigado a cumprir com a entrega da prestação. Estão salvaguardados os casos em que a qualidade de substituto é inerente a uma pessoa colectiva. A responsabilidade penal incidirá nos representantes legais. Aplica-se ainda nos termos do artigo 3 do RGIT as normas da CP -28 nº 1- sobre a comparticipação. (é possível desenhar casos de instigação e cumplicidade por quem não detém a qualidade de substituto fiscal por comparticiparem com aquele substituto)<sup>40</sup>

#### **5.5 DO CONCURSO DE CRIMES**

A querela relativa ao concurso situa-se na relação que existe entre o crime abuso de confiança fiscal e crime de abuso de confiança previsto no CP.

Neste âmbito é nosso entendimento existir um concurso aparente entre as normas. Tal é explicado pelo paralelismo que sempre existiu entre o crime de abuso e confiança fiscal até à entrada em vigor do RGIT e o crime previsto no art. 205 do CP, dados os seus elementos objectivos e subjectivos serem comuns. A modificação introduzida pelo RGIT quanto ao elemento de apropriação, tem sido entendida pela maioria da doutrina como insuficiente para afastar essa relação de especialidade como justificante do concurso aparente.<sup>41</sup>

---

*agente ou de terceiro, quando não for razoável exigir-lhe, segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente. 2 - Se o perigo ameaçar interesses jurídicos diferentes dos referidos no número anterior, e se verificarem os restantes pressupostos ali mencionados, pode a pena ser especialmente atenuada ou, excepcionalmente, o agente ser dispensado de pena.*

<sup>40</sup> cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *in ob. cit.* pág. 138.

<sup>41</sup> cf. Susana Aires de Sousa, *ob. cit.* pág. 141 e ss.

## **5.6 PENAS**

Em função do valor da prestação deduzida o crime de abuso de confiança fiscal poderá ser simples, se o valor da prestação não entregue for inferior a 50.000 euros. (art. 105 n° 1 e 5 *a contrario*)

O crime revistar-se-á a forma agravada quando tal prestação exceder aquele valor (art. 105 n°5) e a forma privilegiada quando o valor da prestação não exceder os 2000 euros (art. 105 n° 6)

Para o crime na sua forma simples encontra-se estabelecida uma pena de prisão até três anos ou pena de multa até 360 dias, no caso de pessoas singulares. No caso de pessoas colectivas a pena aplicável é a de multa até 720 dias. (por força do art. 12 n° 3 do RGIT)

Já na hipótese de crime de abuso de confiança fiscal agravado, a pena de prisão aplicável às pessoas singulares é de um a cinco anos e para as pessoas colectivas 240 a 1200 dias de multa.

Por fim o abuso de confiança fiscal privilegiado é punível com a mesma pena do abuso de confiança simples com uma particularidade: está consagrada a hipótese da extinção da responsabilidade criminal mediante o pagamento no prazo de 30 dias da prestação em falta, juros e o montante da coima previsto no art. 114 RGIT. (cf. art. 105 n° 6) <sup>42</sup>

Já o n° 7 do art. 105 do RGIT determina que os valores a que se referem os números antecedentes são os que devam constar da declaração a entregar à administração fiscal. Compreende-se a opção do legislador desde logo para evitar situações de benefício para o prevaricador que mais prejudicar o património do estado, que eventualmente sucederiam se o valor a considerar fosse o efectivamente declarado.

## **5.7 O BEM JURIDICO TUTELADO**

Na sua essência o crime abuso de confiança fiscal visa tutelar a obtenção de receitas fiscais. Estamos perante um bem jurídico supra individual, intimamente ligado

---

<sup>42</sup> Com a nova redacção do n° 4 do 105 do RGIT tal norma perdeu coerência. Ver infra capítulo 6.

a conceitos de justiça distributiva ou justiça social e princípios de não exclusão, em que o Estado se compromete assegurar uma plena democracia económica, dando adequada gestão às receitas obtidas e impedindo a exclusão do indivíduo dos benefícios inerentes a esse bem jurídico.<sup>43</sup> Contudo, como bem referem COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA só a apropriação, que conduziria a uma diminuição ilegítima das receitas fiscais, poderia proporcionar ao abuso de confiança fiscal o *insuprível lastro de densidade axiológico. E a elevaria à categoria do ilícito penal material, distinto e contraposto ao ilícito meramente administrativo ou contra ordenacional.*<sup>44</sup> No entanto não foi esta a intenção do legislador de 2001 ao alargar a matéria proibida.

A doutrina, sobre a questão do bem jurídico, parece pacífica afirmando que o bem tutelado pela totalidade dos crimes fiscais é o património do estado em sentido estrito: as receitas fiscais.

## **6. A ALÍNEA B) DO ARTIGO 105 N° 4 DO RGIT: A MUTAÇÃO SUSCITADA PELA LOE 2007**

Como referimos supra, com a entrada em vigor do RGIT, estabelecido pela Lei 15/2001 o legislador abalou as fundações do abuso e confiança fiscal. Prescindiu-se do elemento da apropriação, transmutando o tipo num crime omissivo puro. Pune-se a não entrega. O legislador afasta-se assim do abuso de confiança fiscal comum e do paradigma de crimes contra o património.

Contudo novo tumulto perpassa pelo crime de abuso de confiança. A Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro no seu artigo 95 modificou o recorte típico.

É a seguinte a redacção actual do art. 105 do RGIT:

*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.*

---

<sup>43</sup> Neste sentido SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 299 e ss.

<sup>44</sup> COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 54

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:

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.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1 200 dias para as pessoas colectivas.

6 - Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder (euro) 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.

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.

Mantém-se a exigência do decurso prazo de 90 dias da não entrega da prestação deduzida no prazo legal, acrescentando-se contudo que só haverá punição se a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito.

Intricada formulação, encerrando em si mais interrogações que soluções.

Desde logo indagamos: nos processos em que haverá lugar à aplicação da nova alínea quem deverá proceder à notificação? Inclino-nos para a Administração Fiscal. Isto porque a coima não foi determinada e caberá num primeiro momento à

Administração Tributária proceder à sua determinação. Esta parece ser também a posição de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA.<sup>45</sup>

O Tribunal deverá pois, remeter o processo à Administração Fiscal para efeitos de notificação e aplicação da coima.

Posição diversa tem JORGE MANUEL MONTEIRO DA COSTA.<sup>46</sup> (e a maioria da jurisprudência)

Defende este autor que compete aos Tribunais a notificação e fixação do montante da coima argumentando com o teor dos artigos 38, 39 e 77 do RGCOG.

Não partilhados de tal solução. Primeiro porque nos casos em que há dedução por factos praticados ao abrigo da redacção anterior ainda não estamos perante uma infracção criminal mas somente uma infracção contra ordenacional transmutável em crime se se verificar o não cumprimento da notificação e segundo porque não se verifica uma situação de concurso entre crime e contra ordenação sendo que aí a competência seria atribuída à entidade responsável pelo processo criminal.

Cremos portanto que a fixação da coima e a notificação deverão ser operadas pela Administração Fiscal nos termos do artigo 52 do RGIT.<sup>47</sup>

Em jeito de síntese citemos: *Relativamente aos casos pendentes nos Tribunais Judiciais, não nos parece que o julgador possa, menos ainda deva, substituir-se à Administração Tributária naquela notificação. A isto se opõem tanto razões de legalidade e igualdade como de separação de poderes.*<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> cf. *As metamorfoses e desventuras...* pág. 68 e ss.

<sup>46</sup> cf. “Despenalização da não entrega da prestação tributária” disponível em [http://verbojuridico.net/doutrina/penal/abusoconfianca\\_despenizacao.pdf](http://verbojuridico.net/doutrina/penal/abusoconfianca_despenizacao.pdf)

<sup>47</sup> *A aplicação das coimas e sanções acessórias, ressalvadas as especialidades previstas na lei, compete às seguintes autoridades tributárias:*

a) *Tratando-se de contra-ordenação aduaneira, ao director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aos directores das Direcções Regionais de Contencioso e Controlo Aduaneiro, aos directores das alfândegas e aos chefes das delegações aduaneiras;*  
b) *Tratando-se de contra-ordenação fiscal, a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º e 116.º a 126.º, bem como das contra-ordenações autónomas, ao dirigente do serviço tributário local da área onde a infracção teve lugar e a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º, 118.º, 119.º e 126.º, quando o imposto em falta seja superior a (euro) 25000, e nos artigos 113.º, 115.º, 127.º e 128.º ao director de finanças da área onde a infracção teve lugar, a quem compete ainda a aplicação de sanções acessórias.*

<sup>48</sup> COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 72.

Um outro problema coloca-se com a articulação da nova alínea b) com o estabelecido no nº 6. Como tratar as situações que estão sob a alçada destas normas? (prestação deduzida inferior a 2000 euros)

Para ISABEL MARQUES DA SILVA <sup>49</sup> a notificação a que se refere o nº 6 é efectuada posteriormente à notificação a que se refere o nº 4. Ou seja, depois de terem decorrido os 90 dias acrescidos dos 30 dias da alínea b) haverá lugar a uma nova notificação e mais 30 dias. Tendo em conta o teor literal parece ser esta a solução ideal. Contudo parece-nos pouco eficaz fazer depender prazos tão complexos e cruciais de contingências próprias de uma Administração extremamente burocratizada e pouco célere.

Outra problemática de articulação é suscitada pela nova alínea a) desta vez relativamente à alínea b) do nº 4 do 105 RGIT. A notificação prevista na alínea b) deverá ser feita quando? Ou até quando? Introduce-se um pressuposto de responsabilização cuja ocorrência é incerta dependendo de um terceiro, transcendendo a vontade do agente.<sup>50</sup> Mais uma vez mais questões que soluções.

Esta modificação terá efeitos no artigo 107 que consagra o abuso de confiança à segurança social. Aqui surge uma outra problemática. Uma desarmonia entre o regime das contra ordenações fiscais e o regime das contra ordenações contra a segurança social, isto porque este último regime contra ordenacional está consagrado não no RGIT mas sim no DL 64/89 de 25 de Fevereiro. Não tendo havido uma adaptação com a entrada em vigor de um novo regime de infracções tributárias, como bem refere Isabel Marques da Silva, *a consequência é a de que não são puníveis como contra ordenações da segurança social comportamentos como tal tipificados quando cometidos em matéria fiscal tais como a falta de entrega das contribuições para a segurança social deduzidas do vencimento dos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais até 90 dias, a sua falta ou retenção ou a sua não entrega por negligência.*<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> RGIT, 2ª Edição pág. 183

<sup>50</sup> Neste sentido, COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. pág. 66 e ss.

A este respeito é particularmente esclarecedora a posição de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA: *Não sendo a falta de entrega à Segurança Social de prestações deduzidas sancionada administrativamente resta saber qual a “coima aplicável” a que se refere a nova alínea b) introduzida pelo legislador, dado que não existe qualquer coima prevista no âmbito das infracções contra a segurança social. Poderá sempre defender-se que no caso do abuso de confiança contra a segurança social, a exclusão da responsabilidade criminal fica somente dependente da entrega da prestação deduzida e dos respectivos juros. Mas se é assim, o legislador deixa de sancionar uma conduta até então tida como criminalmente típica e ilícita, operando não só a descriminalização mas também a exclusão do universo das condutas proibidas e sancionadas. Em definitivo, uma vez que tal conduta deixou de ser sancionada pelo ordenamento jurídico português.*<sup>52</sup>

Mais intrincado parece ser descortinar o sentido e alcance desta nova alínea b) do nº 4 do art. 105 do RGIT.

Uma das posições surgidas sobre esta alteração aponta no sentido da introdução de uma nova condição de punibilidade da conduta, por contraposição a uma outra cujos efeitos processuais se revelarão mais radicais, que afirma que o legislador pretendeu modificar o tipo de ilícito.

A primeira das posições foi seguida pelo Tribunal Colectivo de Santarém no âmbito de um acórdão datado de 24-01-2007<sup>53</sup> e num momento posterior pelo STJ.

Tal teoria, defendida no acórdão proferido pelo Tribunal Colectivo de Santarém, estipula que face à nova redacção o agente terá obrigatoriamente de ser notificado para pagar a prestação em falta. Deverá pagar coima e os juros. Tal coima deverá ser aplicada pela não entrega da prestação tributária deduzida. Tudo isto para poder

---

<sup>51</sup> *in* RGIT , 2ª Edição, 2007 pág. 189

<sup>52</sup> “As metamorfoses...” pág. 70.

<sup>53</sup> Disponível em [www.verbojuridico.net/doutrina/penal/abusodeconfianca2.html](http://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/abusodeconfianca2.html)

beneficiar do regime mais favorável que foi introduzido pelo legislador de 2006. Esta teoria reconduz-nos assim ao consagrado no nº 4 do artigo 2º do CP.<sup>54</sup>

Considera-se que o crime de abuso de confiança fiscal se consuma com o vencimento do prazo legal da entrega da prestação tributária deduzida havendo agora duas condições de punibilidade: o decurso do prazo de 90 dias e a notificação do agente para pagar em 30 dias a prestação, juros e coima.

Contudo só poderá beneficiar de tal regime quem cumpriu com as obrigações declarativas, isto é, nos casos em que o agente declara as prestações deduzidas mas não procede à sua entrega.

Conforme referem COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA esta interpretação tem sustentabilidade desde logo nos elementos literais e sistemáticos: a lei faz referência expressa a que *os factos só são puníveis se se verificar a condição*; por outro lado esta nova alínea é introduzida no número 4 do 105º do RGIT que antes da alteração estabelecida pela LOE de 2007 era unanimemente considerada como uma condição de punibilidade.<sup>55</sup>

O elemento literal por si só não nos parece que consiga sustentar esta posição. Não é por a lei introduzir uma mera oração subordinada condicional -“se”- que estaremos perante uma condição de punibilidade. Seria tentador neste âmbito traçar um paralelismo com o crime de “incitamento ou ajuda ao suicídio”.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Dispõe o nº 4 do artigo 2 do CP: *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, salvo se este já tiver sido condenado por sentença transitada em julgado.*

<sup>55</sup> MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA; “As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto” in RPCC, ano 17 nº 1 pág. 59 e ss.

<sup>56</sup> Recordemos a querela existente relativamente ao artigo 135 da CP (incitamento ou ajuda ao suicídio) Estipula o artigo 135 do CP: *1- Quem incitar outra pessoa a suicidar-se, ou lhe prestar ajuda para esse fim, é punido com pena de prisão até 3 anos, se o suicídio vier efectivamente a ser tentado ou a*

O Acórdão do STJ datado de 21-03-2007 <sup>57</sup> segue a linha de raciocínio defendida no acórdão proferido pelo Tribunal de Santarém afirmando-se que, com tal alteração, encontramos-nos perante elementos que se situam fora do tipo, da ilicitude e da culpa não sendo *parte integrante da dignidade penal*, mas que contendem somente com a admissibilidade do procedimento ou desnecessidade de punição, sendo tal alínea b) uma nova condição de punibilidade.

Afirma-se que *as condições objectivas de punibilidade são aqueles elementos situados fora da definição do crime, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção antijurídica tenha consequências penais. Apesar de integrarem uma componente global do acontecer, e da situação em que a acção incide, não são, não obstante, parte desta acção.*

Uma outra tese sobre a alteração legislativa vai no sentido da modificação da estrutura do tipo. Tal foi seguida pelo Tribunal de Leiria no âmbito de um despacho judicial.<sup>58</sup>

Tal tese afirma que a alteração efectuada pela LOE 2007 veio limitar o espaço incriminatório. No regime anterior o tipo de ilícito é configurado como uma mora qualificada no tempo (90 dias) sendo que a mora simples (até 90 dias) era punida como contra ordenação nos termos do art. 114 do RGIT. O legislador de 2006 acrescentou agora novos elementos do tipo qualificando o atraso. Criminalizava-se anteriormente

---

*consumar-se. 2 - Se a pessoa incitada ou a quem se presta ajuda for menor de 16 anos ou tiver, por qualquer motivo, a sua capacidade de valoração ou de determinação sensivelmente diminuída, o agente é punido com pena de prisão de 1 a 5 anos.*

Sobre a determinação do estatuto do suicídio – tentado ou consumado- de que a lei faz depender a punição, Figueiredo Dias não considera o suicídio -tentado ou consumado - um elemento do tipo de ilícito nem do tipo de culpa mas sim um pressuposto de punibilidade. Já COSTA ANDRADE adere à solução que integra o suicídio (consumado ou tentado) na factualidade típica da incriminação. cf. MANUEL DA COSTA ANDRADE *in* Comentário Conimbricense do Código Penal, Tomo I, pág. 88

<sup>57</sup><http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6643d6da4c6edf5e802573090052eb5b?OpenDocument>

<sup>58</sup> Disponível em <http://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/abusoconfiancafiscal.html>

*uma mora qualificada relativamente a um objecto material do crime, o imposto, atendendo aos fins deste. Agora pretendeu estabelecer como crime uma mora específica e num contexto relacional qualificado.* Assim, tal despacho aplicou o regime do artigo 2º do CP tendo optado por considerar despenalizados os factos da Acusação, julgando extinto o procedimento.<sup>59</sup>

Das alterações suscitadas pela LOE 2007 uma revela-se contudo insusceptível de confusões. Este novo regime só se aplicará aos casos em que se verificou a obrigação declarativa, casos em que o agente declara à administração Fiscal as quantias deduzidas. O agente só será punido verificando-se o incumprimento da notificação efectuada. Questiona-se: tais mudanças situam-se na identidade do ilícito? Julgamos que sim. A nova lei pretendeu modificar o ilícito ao fazer depender o seu preenchimento do não cumprimento da notificação. Coarcta-se pois o universo da incriminação e alarga-se o âmbito da contra ordenação. A nova alteração elimina do campo criminal a conduta do agente que cumprindo as suas obrigações declarativas não entregou as quantias deduzidas, o que nos leva para o estipulado no nº 2 do art. 2 do CP.

Vamos pois no sentido da posição defendida por COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA<sup>60</sup>:

*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 (...). Só que hoje o equador é 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 contra ordenacional como o completa. E o contrapõe ao ilícito contra ordenacional cuja conduta típica é igualmente prevista como mera falta de entrega da prestação tributária, cuja conduta típica é igualmente prevista como "mera falta de entrega da prestação tributária" (art.144 do RGIT).*

---

<sup>59</sup> cf. despacho judicial da autoria de Gil Cardoso da Silva, Juiz de Direito, disponível no endereço referido na nota supra.

<sup>60</sup> In "As metamorfoses", pág.61.

## 7. CONCLUSÃO

As mutações legislativas produzidas no quadro as infracções tributárias lançam sobre o aplicador e o interprete a angústia da incerteza e da dúvida, restando a ambos desbravar tais intrincadas formulações.

Com feito assiste-se cada vez mais a uma ausência brutal de “legisprudência” originando caos interpretativo. *As leis multiplicam-se, irracionalmente, atropelam-se, contradizem-se e, deste modo, se neutralizam; à codificação reflectida, participada, unitária, coerente e relativamente estável sucede-se a substituição dos códigos penais com a mesma facilidade como se de leis extravagantes se tratasse; o casuismo legislativo impera, com uma proliferação infundável de leis avulsas..*<sup>61</sup>

Devastador é o efeito que tal caos terá nos processos pendentes levando a decisões muitas vezes contraditórias criando incerteza e insegurança, atentando-se contra realização da justiça.

Exemplo dos efeitos nefastos de sucessivas mutações legislativas é o crime abuso de confiança fiscal.

Partindo, na sua génese, de uma matriz patrimonial à semelhança do crime comum previsto no artigo 205 do CP, a estrutura do tipo vem sendo sucessivamente abalada originando uma quebra entre a infracção e o próprio bem jurídico a tutelar: património do estado, receitas fiscais.

A alteração produzida pelo LOE 2007 modificou o tipo de ilícito acrescentando um novo elemento: o incumprimento da notificação efectuada pela Administração Tributária para pagar prestações deduzidas que foram declaradas.

Alargou-se o campo contra ordenacional punindo-se agora condutas com coima que anteriormente eram sancionadas criminalmente, no caso de cumprimento da notificação a efectuar pela Administração Fiscal.

---

<sup>61</sup> TAIPA DE CARVALHO, “Sucessão de Leis Penais”, 2ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1997, pág. 27 e 28.

Com as alterações da LOE 2007 introduziu-se mais um elemento de volubilidade no crime de abuso de confiança fiscal. Desceremos a um vácuo mudo no campo legislativo das infracções tributárias? Esperemos que não.

## **BIBLIOGRAFIA:**

ANDRADE, MANUEL DA COSTA; “*O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do tribunal constitucional*”, in RLJ, ano 134.

ANDRADE, MANUEL DA COSTA; SOUSA, SUSANA AIRES - “*As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro*”, RPCC, ano 17 n° 1.

CAUPERS, JOÃO – “*Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*”, Almedina, 1985

CARVALHO, AMÉRICO A. TAIPA DE, - “*Sucessão de leis penais*”, 2º edição revista, Coimbra Editora, 1997

COSTA, J. M. CARDOSO, “*Curso de Direito Fiscal*”, Coimbra, Livraria Almedina, 1972

DIAS, AUGUSTO SILVA, “*O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90 de 15 de Janeiro) Considerações dogmáticas e politico-criminais*”, DPEE, *Textos Doutrinários, Volume II*”, Coimbra Editora, 1999.

- “*Crimes e contra ordenações fiscais, DPEE, Textos doutrinários, Volume II*”, Coimbra Editora, 1999

DIAS; JORGE DE FIGUEIREDO; “*Direito Penal – Parte Geral, Tomo I Questões fundamentais e doutrina geral do crime*”, Coimbra Editora, 2004

- *Comentário ao artigo 205 do Código Penal, Comentário Coninbricence ao Código Penal, Tomo II*, Coimbra Editora, 2001

GOMES, NUNO SÁ; *Manual de Direito Fiscal, Volumes I e II*, Editora Rei dos Livros, 1999

- *“Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal”*, Editora Rei dos Livros, 2000

JESCHECK, HAINES – HEINRICH; WEIGEND, THOMAS: *“Tratado de derecho penal”*, trad. de Miguel Almedo Cardenete, Comares Editorial, Espanha, 5ª Edição, 1995

LUMBRALES, NUNO, *“O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, nº 13/14, 2003.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *“Direito Fiscal”*, 2ª Edição, Almedina, 2003

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *“Fiscalidade”*, 2ª Edição, Almedina 2007

POMBO, NUNO, *“Fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007

SANTOS, MANUEL SIMAS; SOUSA, JORGE LOPES DE; *“Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”*, Areas Editora, 2003

SILVA, ISABEL MARQUES DA, *“Regime geral da infracções tributárias”*, 2ª Edição, Almedina, 2007

SOUSA, JORGE LOPES DE; SANTOS, MANUEL SIMAS; *“Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”*, Areas Editora, 2003

SOUSA, SUSANA AIRES DE; OS CRIMES FISCAIS – Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra Editora, 2006

SOUSA, SUSANA AIRES DE; ANDRADE, MANUEL COSTA, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro*, RPCC, ano 17 nº 1.

WEIGEND, THOMAS; JESCHECK, HAINZ – HEINRICH; : “*Tratado de derecho penal*”, trad. de Miguel Almedo Cardenete, Comares Editorial, Espanha, 5ª Edição

## **SIGLAS USADAS**

**AC** – Acórdão

**CP** – Código Penal

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**D. L.** – Decreto - Lei

**LGT** – Lei Geral Tributária

**RGIT** – Regime Geral das Infracções Tributárias

**RJIFA** - Regime Jurídico das Infracção Fiscais Aduaneiras.

**RJIFNA** – Regime Jurídico das Infracção Fiscais não Aduaneiras.

# ÍNDICE

|   | PÁGS. |
|---|-------|
| 1. INTRODUÇÃO.....  | 1     |
| 2. DIREITO PENAL FISCAL – BREVE REFERÊNCIA.....   | 3     |
| 3. ILÍCITO FISCAL, INFRACÇÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL.....  | 4     |
| 3.1 ILÍCITO FISCAL VS INFRACÇÃO FISCAL.....   | 4     |
| 3.2 BREVE REFERÊNCIA AOS CONCEITOS DE ECONOMIA FISCAL ( <i>TAX PLANNING</i> ), ELISÃO FISCAL ( <i>TAX AVOIDANCE</i> ) E EVASÃO FISCAL ( <i>TAX EVASION</i> )..... | 6     |
| 4. ESQUEMATIZAÇÃO DA EVOLUÇÃO HISTÓRIA DO QUADRO NORMATIVO DAS INFRACÇÕES FISCAIS.....  | 7     |
| 5. ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL.....   | 11    |
| 5.1 DOS ELEMENTOS OBJECTIVOS DO TIPO.....   | 13    |
| 5.2 DOS ELEMENTOS SUBJECTIVOS DO TIPO.....  | 16    |
| 5.3 CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO E DE EXCLUSÃO DA CULPA.....  | 16    |
| 5.4 DA COMPARTICIPAÇÃO.....   | 19    |
| 5.5 DO CONCURSO DE CRIMES.....  | 19    |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>5.6 PENAS.....</b>  | <b>20</b> |
| <b>5.7 O BEM JURIDICO TUTELADO.....</b>  | <b>20</b> |
| <b>6. A ALÍNEA B) DO ARTIGO 105 Nº 4 DO RGIT: A MUTAÇÃO SUSCITADA<br/>SUSCITADO PELA LOE 2007.....</b> | <b>21</b> |
| <b>7. CONCLUSÃO.....</b>   | <b>29</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIA.....</b>   | <b>31</b> |
| <b>SIGLAS USADAS.....</b>  | <b>34</b> |