



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

MARTA TRABULO

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

“A CONFUSÃO ESTÁ LANÇADA NOS TRIBUNAIS E MILHARES DE PROCESSOS POR ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL PODEM ESTAR EM RISCO DE PARALISAR DEVIDO A UMA ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELO ORÇAMENTO DO ESTADO DE 2007. FACE À GRAVIDADE DA SITUAÇÃO, ONTEM MESMO O MINISTÉRIO DAS FINANÇAS FOI OBRIGADO A EMITIR UM COMUNICADO QUE PROCURAVA ESCLARECER A SITUAÇÃO. NO ENTANTO, HÁ SENTENÇAS QUE CONSIDERAM AQUELE CRIME DESPENALIZADO E JÁ DECRETARAM A EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL.”

In, Correio da Manhã,

03/02/2007

Índice

Índice.....	3
Introdução	5
Problemática aplicação da nova redacção do art. 105.º do R.G.I.T	9
Processos ainda em curso.....	18
Da inconstitucionalidade material do artigo 105.º do R.G.I.T.....	21
Bibliografia	23

Introdução

O presente texto versa, ainda que de uma forma muito genérica, sobre a problemática aplicação da nova redacção do art. 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (crime de abuso de confiança fiscal), designadamente quanto à aplicação da nova redacção dada ao seu n.º 4 aos processos pendentes.

Como considerações preliminares, cumpre fazer uma chamada de atenção para o conceito de crime.

O conceito de crime, diz o Prof. Figueiredo Dias (j. Direito Criminal, pág. 44 e segs.) deve ser repartido nas duas características: ilicitude típica (ou tipo de ilícito ou tipicidade e ilicitude) e culpa (ou tipo-de-culpa). É neste modelo de construção bipolar, que num primeiro tempo considera as questões de tipicidade e de ilicitude e, num segundo tempo, as da culpa, que o juiz deve seguir, depois de minuciosamente investigar a situação de facto e a situação jurídica do caso.

O ponto de partida para a compreensão unitária e análise correcta, quer da ilicitude quer da culpa, situa-se na Constituição da República Portuguesa.

O poder punitivo do estado exerce-se, o sentido da protecção das condições essenciais de vida do homem na comunidade e, assim, da livre realização e desenvolvimento da personalidade de cada um.

A lei deve ser um meio e não um fim, um instrumento e não um objectivo, na medida e enquanto contribuir para a dignificação da pessoa humana e para assegurar os seus direitos e liberdades. Não é da lei estaticamente considerada que se deve partir para os factos, mas dos factos, depois de social e individualmente inseridos e ajuizados, é que se deve partir para a lei. Já assim dinamizada pelo caso da vida, vivificada pela realidade concreta, adaptada aos sinais dos tempos, à evolução da história e à mudança das mentalidades.

A imposição de penas implica uma restrição de direitos fundamentais, como o direito à liberdade e o direito de propriedade, que é indispensável justificar ante o disposto no art. 18.º n.º2 da Constituição da República. Uma tal restrição só é admissível se visar proteger outros direitos fundamentais e na medida do estritamente indispensável para esse efeito. Promover a subsistência de bens

jurídicos de maior dignidade e, nessa medida a liberdade da pessoa humana, é sem dúvida, o objectivo maior do Direito.

Da leitura do preâmbulo do D.L n.º 48/95 de 15 de Março, que aprovou o actual Código Penal pode concluir-se que a primeira finalidade do Código Penal é a defesa da pessoa humana e contribuir para assegurar o seu desenvolvimento, protegendo-a de todos os atentados que visem a sua vida, o seu corpo, as suas liberdades, a sua segurança, a sua dignidade.

Hoje, já não se pede ao Direito que nos ofereça categorias nas quais se venha a integrar o real, mas que adapte as suas próprias categorias a um real cada vez mais diverso, conciliando exigências cada vez mais contraditórias.

O crime é, cada vez menos, um acto e, cada vez mais, um conjunto de actos imperceptíveis ou de comportamentos incertos, e só a reconstituição do todo revela os traços de cada uma das partes.

A pessoa é perceptível pelo simples facto de existir, tornando-se titular de todos os direitos, qualquer que seja a sua relação com o estado e a sociedade.

O Direito integra-se num sistema mais vasto do que o jurídico, que se reconduz ao sistema cultural. O Direito constitui no saber normativo dos comportamentos, mas actua e intervém dentro de um contexto mais amplo, que o supera, com o qual se identifica, que é a vida. Porém, o Direito reveste uma formulação abstracta que pressupõe no destinatário das normas o “Homem Médio”, diluindo assim o concreto e o individual, que são as suas características de realidade.

Do que se trata na justiça penal é, afinal, gerir vidas humanas, compreender características da personalidade, compreender o actor, conjugando o acto praticado com o sujeito que o produziu, compreender primeiro e valorar depois. Esta compreensão passa pelas componentes psicológica e sociológica do actor social.

O delito é um episódio da vida social, revelando a instabilidade e a emotividade, a ansiedade e as frustrações de cada ser humano, por isso a interpretação do acto pressupõe sempre o conhecimento do actor, atendendo às características pluridimensionais em que cada homem se traduz.

Porém, o crime previsto no art. 105 do R.G.I.T, não se relaciona com o livre desenvolvimento da personalidade de cada homem como tal, mas com a actuação

da personalidade do homem enquanto fenómeno social, em comunidade e em dependência recíproca dela, valores ligados aos direitos sociais e à organização económica.

O bem jurídico protegido pelos preceitos e diplomas em causa não conta com um referente ontológico claramente definido como acontece, por exemplo, com a vida ou a integridade física; a previsão legal tem mais a ver com problemas de imoralidade estrutural, relacionados com a interiorização de uma determinada estrutura de valores sociais, aspiração a uma existência endinheirada, valores de sucesso individual ou familiar, onde o rico é o principal herói da sociedade ocidental.

A previsão legal parte de um "enquadramento social" no qual cada um se sente livre de encontrar as soluções adequadas aos seus problemas, e a injustiça real (uma palavra ao Tribunal de Contas...) ou suposta (tantas são as reais...) do estado ou do mercado "autoriza" todas as transgressões.

A previsão legal das leis fiscais portuguesas parte do "complexo" de que elas mesmas são obstáculos à liberdade, à criatividade, à dinâmica e à competência individual, que os cidadãos pretendem transpor na primeira oportunidade, por todos os meios, lícitos ou ilícitos, sem sentimento de culpa.

Ora, também a reacção social à denúncia ou suspeita de práticas corruptas tem de ser analisada por referência ao respectivo contexto sócio-político e cultural.

As infracções definem-se cada vez mais com um carácter genérico, cabendo ao juiz qualificar os factos no quadro fluído que lhe é oferecido por textos impreciso.

Efectivamente, o que legitima a repressão é, cada vez menos, a infracção a uma ordem pública, enunciada pelo Estado com fins de protecção social, e mais a consciência do seu autor de um prejuízo causado à integridade e à liberdade de outrem. Tudo pode tornar-se crime, porque se apagam as marcas do lícito e do ilícito, porque o Estado tutelar se retira, porque já não podemos distinguir as acções segundo critérios comuns.

O Direito supõe e impõe um criminoso desconhecido...

O acto delinvente já não é directamente sensível, nem detectável segundo elementos objectivos, mas depende de considerações exteriores que não o tornam imediatamente conhecível.

O crime é, cada vez mais, um conjunto de actos imperceptíveis ou de comportamentos incertos, e só a reconstituição do todo revela os traços de cada uma das partes.

O acto delinvente funda-se na multiplicidade complexa de comportamentos ilimitados que a sociedade contemporânea inventa e segrega, como refere Jean de Maillard.

Na época actual, o Direito, como valor cultural e ligado à vida aprofunda a sua dimensão cultural e o diálogo com outras áreas, nomeadamente a sociologia.

Como diz o Prof. Figueiredo Dias, o Direito Penal é um direito de preservação das condições indispensáveis da mais livre realização possível da personalidade de cada homem na comunidade.

Pelo respeito integral à máxima da iminente dignidade de cada pessoa humana, não pode haver pena sem culpa e a medida da pena não pode em caso algum ultrapassar a medida da culpa.

Deste modo a culpa, participando da função e do sistema de todo o Direito, ganha, também ela, uma função de limite, que não de fundamentação nem de finalidade da pena, isto é, uma função de protecção das liberdade e das garantias da pessoa face a possíveis arbítrios e excessos de intervenção punitiva estadual.

Funções meramente negativas da pena, se forem de vingança social ou de retribuição, expiação ou compensação do mal do crime e da culpa, são ilegítimas, por afrontosas da iminente dignidade da pessoa.

Só uma pena cuja aplicação e execução possua conteúdo pessoal e socialmente positivo, pode ser aceite e reconhecida.

O Estado restringe o seu domínio para aumentar aquele que reserva à livre determinação do indivíduo, que se torna, ele mesmo, a justificação última da sua razão de ser, daí a nova valorização dos direitos do homem, voltados inteiramente para a protecção e a promoção dos direitos da pessoa humana, onde delinvente e vítima estão incluídos na mesma preocupação de protecção.

Cada vez mais temos assistido ao continuado alargamento do Direito Penal para novas áreas de intervenção, nomeadamente, no Direito Penal Económico, onde se integra o Direito Penal Fiscal.

Posto isto, analisaremos em concreto o crime de abuso de confiança fiscal.

Problemática aplicação da nova redacção do art. 105º do R.G.I.T

Comete o crime de abuso de confiança fiscal, conforme art. 105, n.º1, do R.G.I.T, aprovado pela Lei n.º 15/2001. de 5 de Junho

“quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária nos termos da lei e que estava obrigado a entregar é punido com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias”

Na versão primitiva, previa o n.º 4 do citado artigo que

“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.”

E o seu n.º 6 estabelecia que

“se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder 2000 Euros, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivas e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, a té 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.”

Era entendimento unanime que o n.º 4 estabelecia uma condição de punibilidade e que o n.º 6 consagrava uma causa de extinção da responsabilidade criminal, limitada, porém, pelo valor da prestação.

Sucedeu que no dia 1 de Janeiro de 2007, entrou em vigor a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007. Tal diploma introduziu várias alterações ao Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro).

Com a nova redacção conferida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro o art. 105º do R.G.I.T passou a dispor o seguinte:

“ n.º 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.

n.º 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.

n.º 3 – E aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

n.º 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.

n.º 5 – Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a 50 000 Euros, a pena é a de prisão de

um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

n.º 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.”

Ou seja, desde 1 de Janeiro do corrente ano, o crime de abuso de confiança fiscal, que ocorre quando não seja entregue ao Estado o valor de imposto retidos ou deduzidos a outrem só será punível se:

- tiver decorrido mais de 90 dias desde o final do prazo de entrega (condição já existente); e
- se a prestação em falta acrescida de juros, coimas e outros encargos aplicáveis, não tiver sido paga no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

Assim, para ficar preenchido o tipo de crime é necessário que a prestação não entregue tenha sido declarada à administração fiscal. Já quem não entregar à administração tributária o tributo retido não incorrerá na prática deste crime, mas o crime de fraude fiscal.

Todavia, esta nova imposição tem suscitado diversas interpretações por parte dos fiscalistas e tribunais.

Uns defendem que “a sucessão legislativa tem como consequência a despenalização do crime que anteriormente tivesse praticado”, outros, consideram que “o procedimento deve prosseguir, ainda que realizando-se a notificação que passou a ser exigível.”

Ou seja, entre outras, a polémica centra-se no facto de se saber se se trata de uma verdadeira despenalização do crime em apreço.

A falta de consenso na interpretação desta norma, levou mesmo o Ministério das Finanças a emitir, no início de Fevereiro do corrente ano, um comunicado onde tenta explicar o espírito do legislador, que se passa a transcrever:

“Ministério das Finanças e da Administração Pública

Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças

Comunicado de imprensa

Esclarecimento do Ministério das Finanças e da Administração Pública

Notícias vindas a público na imprensa podem dar azo a uma leitura e interpretação erróneas da intenção do legislador na alteração ao n.º 4 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), introduzida pela Lei do Orçamento do Estado de 2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Vem assim o Ministério das Finanças e da Administração Pública esclarecer os seguintes pontos:

1. Esta alteração não discriminalizou os crimes de abuso de confiança fiscal em termos genéricos. Não o fez nem, com a referida alteração, se pretendeu fazê-lo.

2. O Relatório da Lei do Orçamento do Estado de 2007 realça, no que respeita a esta matéria, que a alteração em causa refere-se à «Despenalização da Não Entrega de Prestação Tributária (Retenções de IRS/Imposto do Selo e IVA)», sendo apenas essa a intenção do legislador. Efectivamente, essa alteração apenas abrange o caso em que a existência da dívida fiscal é participada pelo próprio sujeito passivo, através da correspondente declaração, que não foi acompanhada do respectivo meio de pagamento.

3. Só neste caso, e apenas neste caso, é que haverá lugar a uma «despenalização» nas situações em que o sujeito passivo regularize a dívida em causa no prazo fixado, após uma notificação enviada ao contribuinte para que ele proceda à regularização. Neste caso, a Lei passa a considerar que existe apenas uma contra-ordenação para situações que antes eram consideradas crime de abuso de confiança fiscal.

4. As alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, serem entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso (alínea a) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT) trata-se de ocultação, que é sempre crime de abuso fiscal. Já na alínea b) trata-se de atraso na entrega do valor declarado. E este último caso apenas será considerado crime, caso essa entrega não ocorra no prazo constante da notificação enviada ao sujeito passivo.

5. A medida legislativa introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 visou não a despenalização total dos incumprimentos, mas sim aliviar os Tribunais de situações de meros atrasos nas entregas de imposto nos casos em que tenha havido uma declaração do montante devido, sem o

envio do respectivo meio de pagamento. Neste caso, como é natural, justifica-se o envio de uma notificação especial para que seja feito o pagamento em atraso.”

Mas será assim tão linear?

Primeiramente importa interpretar a alteração originada pela nova redacção redacção dada ao já citado preceito.

Para uns, está-se diante de uma verdadeira condição objectiva de punibilidade, para outros, perante uma condição objectiva de procedibilidade e, finalmente, para uns terceiros, perante uma nova condição “subjectiva” de punibilidade, devendo apenas ser considerado como crime uma mora específica num contexto relacional qualificado.

Segundo o Acórdão do STJ proferido no processo 4086/06 da 3ª secção, transcrevendo, com a devida vénia:

"Duas orientações surgem, desde já, sobre a interpretação desta norma.

Uma que entende que o legislador manteve a anterior condição de punibilidade agora constante da alínea a).

No regime anterior antes do aditamento da referida alínea b), a possibilidade de pagamento da prestação tributária, com o limite de € 2.000,00, era uma circunstância extintiva da responsabilidade criminal.

Actualmente, o não pagamento da prestação tributária, seja qual for o valor que esteja em dívida, constitui uma segunda condição de punibilidade.

Atente-se na letra da lei "os factos só são puníveis "

Os defensores desta posição, entendem que, não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal consuma-se com o vencimento do prazo legal de entrega da prestação tributária e que, em sede de tipicidade, a lei orçamental nada alterou. Todavia, ressalvam a aplicabilidade do disposto no artigo 2º/4 C Penal, uma vez que o regime actualmente em vigor é mais favorável para o agente, quer sob o prisma da extinção da punibilidade pelo pagamento, quer na óptica da punibilidade da conduta, como categoria que acresce à tipicidade, à ilicitude e à culpabilidade, cfr. Decisão do Tribunal Colectivo de Santarém de 24.1.2007.

Numa outra perspectiva se colocam aqueles para quem, no regime anteriormente vigente, o tipo de ilícito se reconduzia a uma mora qualificada no tempo - 90 dias - sendo a mora simples punida como contra-ordenação, ilícito de menor gravidade. Neste momento, o legislador adita uma circunstância que por se referir ao agente, e não constituindo assim um "*alliud*" na punibilidade como parece a norma fazer crer, encontra-se no cerne da conduta proibida. Aditam, nesta linha de argumentação que não é o facto de o legislador afirmar que "só são puníveis se" que torna líquida a existência de uma condição objectiva de punibilidade. É antes a necessidade de o legislador pretender caracterizar uma determinada mora.

Assim, impõe-se agora que o agente não entregue à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar pelo prazo superior a 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao pagamento da prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. Nesta perspectiva e, para os defensores desta tese, existe algo de novo no recorte operativo do comportamento proibido violador do bem jurídico património fiscal, precisamente o facto de a administração fiscal entrar em directo confronto com o eventual agente do crime. Em suma, o legislador até aqui criminalizou 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.

Consequentemente, concluem pela despenalização, cfr decisão do 2º Juízo de competência especializada de Leiria.

A questão suscitada entronca directamente com a da distinção entre condição objectiva de punibilidade e pressuposto processual.

Como referem Zipf e Maurach, *in Derecho Penal*, Parte General, I vol., 371 e ss., o poder punitivo do Estado é fundamentalmente desencadeado pela realização do tipo imputável ao autor. Não obstante, em determinados

casos, para que entre em acção o efeito sancionador requer outros elementos para além daqueles que integram o ilícito que configura o tipo. Por vezes essas inserções ocasionais da lei, entre a comissão do ilícito e a sanção concreta, inscrevem-se no direito material – hipótese em que se fala de condições objectivas ou externas de punibilidade noutros casos constituem parte do direito processual e denominam-se pressupostos processuais.

As condições objectivas de punibilidade são aqueles elementos do tipo situados fora do delito, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção anti jurídica 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.

Por seu turno, os pressupostos processuais são regras do procedimento cuja existência se fundamenta na possibilidade de desenvolver um procedimento penal e ditar uma sentença de fundo. Como os pressupostos processuais pertencem exclusivamente ao direito processual não afectam nem o conteúdo do ilícito, nem a punibilidade do facto, limitando-se exclusivamente a condicionar a prossecução da acção penal.

Na distinção dos dois conceitos, e segundo Roxin, é elegível uma solução intermediária. Assim, parece preferível, considerar que a consagração de um elemento ao Direito material e, conseqüentemente a sua eleição como condição de punibilidade, não depende de que esteja desligado do processo, nem sequer de qualquer uma conexão com a culpabilidade, mas sim da sua vinculação ao acontecer do facto, solução proposta, essencialmente, por Gallas. Este sustenta que as circunstâncias independentes da culpa podem ser consideradas condições objectivas de punibilidade se estão em conexão com o facto, ou seja, se pertencem ao complexo de facto no seu conjunto. Nesta lógica os pressupostos processuais são as circunstâncias alheias ao complexo do facto.

Schmidhauser precisou esta posição exigindo para o Direito material, e em relação à condição de punibilidade, que se trate de uma circunstância cuja ausência já em conexão imediata com o facto tenha como consequência definitiva a impunidade do agente.

O breve discurso teórico ora elaborado habilita-nos a considerar que existe alguma confusão conceptual na segunda daquelas posições.

Tal patologia resulta, desde logo, da circunstância de o crime de abuso de confiança fiscal ser um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, consuma-se no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava adstrito. A norma do artigo 105º do RGIT não permite outra interpretação e reconduzir ao núcleo da ilicitude e da tipicidade o que são condições de exercício da acção penal não está de acordo com o espírito ou a letra da lei.

A mesma confusão, expressa naquela posição, resulta da própria noção do bem jurídico tutelado. O que está em causa não é a mora, que constitui uma mera condição de punibilidade, mas sim a conduta daquele que perante a administração fiscal, agindo esta no interesse público, omite um dos seus deveres fundamentais na sua relação com o Estado.

Assim, entendemos que, perante esta alteração legal, nos encontramos perante uma condição objectiva de punibilidade na medida em que se alude a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, mas que não pertence nem ao tipo de ilícito nem à culpa. Constitui um pressuposto material da punibilidade, cfr. Jeschek, Tratado de Derecho Penal, 506.

Na esteira dos autores citados, diferenciamos a construção relativa ao pressuposto processual. Na verdade, na condição de punibilidade expressa-se o grau específico de violação da ordem jurídica enquanto no pressuposto processual responde a circunstância que se opõe ao desenvolvimento do processo penal. A ausência dos primeiros conduz à absolvição e a dos segundos ao arquivamento.

Por qualquer forma, quer em relação à condição objectiva de punibilidade quer em relação ao pressuposto processual na asserção de Bulow, citado por Figueiredo Dias, segundo o qual pressupostos processuais são pressupostos, não da existência de um processo, mas sim da admissibilidade de um processo, estamos em face de institutos cujo conteúdo contende com o próprio direito substantivo, na medida em que a sua teleologia e as

intenções jurídico criminais que lhe presidem têm ainda a ver com a efectivação de punição que nesta mesma encontram a sua razão de ser, devendo ser dado o tratamento mais favorável.

Para alcançar a mesma conclusão numa outra perspectiva se coloca Taipa de Carvalho, in Sucessão de Leis no tempo, 213, quando estabelece a distinção entre normas processuais penais materiais e normas processuais penais formais. As primeiras contendem directamente com os direitos do arguido e/ou condicionam a efectivação da responsabilidade penal, enquanto as segundas, regulamentando o desenvolvimento do processo, não produzem os efeitos jurídicos materiais derivados das primeiras. A aplicação do princípio da lei mais favorável estaria reservada às primeiras enquanto que às segundas vigoraria o princípio "tempus regit actum".

Entendemos que sendo a génese de um instituto processual ou substancial directamente equacionada com a tutela das garantias do cidadão, ou com a possibilidade de intervenção estadual no capítulo dos direitos, liberdade e garantias, é um imperativo constitucional o da aplicação da lei mais favorável, artigo 29º/4 da Constituição da república.

A primeira consubstancia-se no entendimento de que a nova redacção do artigo 105 do RGIT e, nomeadamente do seu n.º 4, consagra uma condição objectiva de punibilidade;

A segunda, que radica na primeira, conduz à conclusão da aplicabilidade de tal condição ao caso vertente por aplicação directa do princípio da lei mais favorável, insito no artigo 2º/4 C Penal".

Posto isto, parece evidente que o que é estabelecido pelo n.º 4 do art. 105.º é uma nova condição de punibilidade. Ou seja, o contribuinte só será punido se não tiver entregue à Administração Tributária a prestação a que estava obrigado, se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da referida prestação e, aquele sido notificado para o efeito, terem decorrido mais de 30 dias dessa mesma notificação, isto é o agente só será punido se estiverem verificadas estas circunstâncias, circunstâncias essas que se encontram em relação imediata com o facto mas que não pertencem nem ao tipo de ilícito nem ao tipo de culpa.

Estamos, assim, perante uma condição objectiva de punibilidade.

Creio ser esta a melhor interpretação pois, por um lado, o teor do douto Acórdão citado, a que se confere natural autoridade por emanar do mais alto Tribunal e, por outro lado, os Princípios e pressupostos que regem o nosso ordenamento jurídico.

Processos ainda em curso

A questão não é, somente, de sabermos consoante se entenda uma coisa ou outra pois, assim o destino do processo poderá ser diferente como também é diferente a natureza destes institutos.

A segunda questão com que nos confrontamos está em saber qual a consequência que implica, nos processos pendente, a introdução legislativa de uma condição de punição do facto que não se mostra preenchida, pela razão simples de que a sua verificação não era necessária no momento em que foi deduzida a acusação nem, posteriormente, no momento do proferimento da sentença.

De igual forma, a doutrina e a jurisprudência têm entendimentos diferentes nesta questão, deparando-se-nos duas grandes linhas antagónicas de orientação. Uma passa pelo entendimento de que, não se verificando a condição, a conduta está despenalizada, o que deve ser imediatamente declarado, outra vai no sentido de “procurar” que ao arguido seja dada a oportunidade de satisfazer a condição (notificando-o para, em 30 dias, pagar a prestação, acrescida dos respectivos juros e do valor da coima aplicável) para só chegar àquele resultado se o arguido vier a satisfazer o pagamento.

Na última solução não se encontra critério uniforme quanto às vias de notificação, no que se compreende a própria competência para a mesma, e pode, sem dificuldade, antecipar-se a controvérsia na resolução dos mais variados problemas que, inevitavelmente, advirão dessa notificação.

Partindo do entendimento de que, com a actual alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, o legislador introduziu uma nova condição objectiva de punibilidade, parece forçoso concluir que, a partir de 1 de Janeiro de 2007, a punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal e do crime de abuso de

confiança contra a Segurança Social reclama a verificação desse pressuposto. Na sua falta, não estão verificados todos os pressupostos indispensáveis para que a punição possa desencadear-se.

Com efeito, «em vez de dizer-se que os pressupostos de punibilidade desencadeiam sem mais a punição, melhor se dirá que, uma vez eles verificados, se perfecciona o *Tatbestand* (no sentido da Teoria Geral do Direito) que faz entrar em jogo a consequência jurídica (*Rechtsfolge*) e a sua doutrina autónoma».

Em suma, com a não entrega à administração tributária da prestação tributária que o agente deduziu nos termos da lei e que estava obrigado a entregar, depois de decorridos 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, não pode ser afirmada a dignidade penal do facto e, portanto, a punibilidade. A punibilidade do facto exige, ainda, que haja uma notificação do agente para, no prazo de 30 dias, pagar a prestação tributária, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, e que o agente, nesse prazo, não proceda ao pagamento para que foi notificado. Como ela não se verifica nos processos pendentes, a aplicação da lei nova tem como inevitável consequência o reconhecimento da descriminalização do facto.

Do que se trata, portanto, é da aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do Código Penal.

Não estamos perante uma sucessão de leis penais *stricto sensu*, a resolver segundo o n.º 4 do artigo 2.º do Código Penal.

O facto não é punível tanto pela lei antiga como pela lei nova. Por isso, proceder-se, agora, à notificação do agente para, em 30 dias, pagar a prestação comunicada, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável mais não traduz do que uma aplicação retroactiva *in malam partem*, absolutamente proibida (A. Relação do Porto de 06/06/07, n.º JTRP00040384, in www.dgsi.pt).

Igual entendimento tem o douto A. Relação de Coimbra de 28/03/2007, in www.Dgsi.pt, tratando-se de uma condição que protege e beneficia o agente infractor não poderá, ao amparo do disposto no n.º 4 do artigo 2º do Código Penal, deixar de ser aplicada aos casos pendentes.

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 se devem considerar descriminalizadas 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 juízo 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 na acusação, sob pena de improcedência da mesma.

Esta nova circunstância, aparentemente pacífica, vai continuar a suscitar as mais acesas discussões sobre a sua qualificação jurídico – criminal e as consequências daí resultantes em termos de aplicação na lei no tempo.

Creio que a melhor solução adoptar será, confrontados com o incumprimento desta nova atitude (notificação que até então não era exigível) da Administração Fiscal não há que suspender ou arquivar o processo. O processo não pode prosseguir porque falta uma condição de punibilidade e por isso o agente deve ser absolvido ou seja, faltando um dos elementos do tipo do ilícito deixa de haver responsabilidade penal, cessando assim os processos,

“não faz sentido que um tribunal mantenha um processo aberto à espera que o contribuinte comete (ou não) no futuro (30 dias após a notificação), o crime.” (Dr.º Pedro Duro, in texto publicado no Jornal de Negócios no dia 27 de Março e 2007).

Por ultimo,

Da inconstitucionalidade material do artigo 105.º do

R.G.I.T

O "novo" ilícito-típico "desenhado" pelo RGIT pune a mera não entrega das prestações deduzidas, tendo desta forma desaparecido o conceito de "apropriação". Ou seja, com esta redacção o legislador desloca-se notoriamente do centro gravítico anterior (tutela de um bem supra-individual) para se centrar (tão só) na salvaguarda tutela do pagamento das quantias em débito para com o estado (tutela de um bem jurídico individual).

Sucedendo que não podemos admitir a ressonância jurídico-criminal da lesão de tais interesses por parte do estado, sem deixar de comprometer toda a construção dogmática e consequente linha divisória entre direito civil e direito criminal. Não nos podemos esquecer que a tipificação de uma conduta como crime deve ser vista sempre como última ratio (princípio da mínima intervenção do estado em matéria penal com foros de constitucionalidade no art. 18.º da nossa lei fundamental), pelo que a tipificação de toda e qualquer conduta ligada ao não cumprimento ou à defraudação dos deveres fiscais essenciais é inconsequente ou até contraditória

Explicitando: é que nos crimes contra o património (furto, abuso de confiança)- para além da tutela dos bens jurídicos supra-individuais inerente a toda e qualquer tutela penal - estão em jogo bens jurídicos individuais.

Ora, no mundo do Direito Penal Fiscal os bens jurídicos não são individuais mas antes supra-individuais de sorte que a estrutura natural destes crimes é a violação de um dever - o que em nada impede que o objecto da acção seja perfeitamente individualizável. Não se trata aqui de negar a ressonância ético-jurídica - de natureza idêntica à subjacente no crime de abuso de confiança do art. 205.º Cód. Penal - da violação da relação de confiança entre o chamado devedor tributário e o credor tributário, mas sim de chamar a atenção para realidades diferentes, uma vez que se fossem iguais seria totalmente desnecessária uma norma relativa ao chamado abuso de confiança fiscal.

Ora, com o abandono pelo legislador do conceito de "apropriação" deixa de estar em causa a averiguação da violação de um dever, colocando-se a tónica no

simples facto da verificação de um resultado, ou seja, a de entrega ou não entrega das prestações em causa, pouco interessando a conduta do sujeito em causa (arguido). O R.G.I.T transpõe-nos assim para uma pura dialéctica “credor-devedor”, pelo que ao prever a aplicação de pena de prisão a tal facto, conduz (ou pode conduzir) a uma verdadeira prisão por dívidas.

Repare-se que não se trata de defender aquilo que muitos já tentaram outrora à luz do RJFNA dado que as realidades jurídicas são totalmente distintas.....!!!!

É que em abstracto não se afigura como desadequado, desproporcionado ou mesmo inconstitucional a previsão de uma pena de prisão no âmbito de um crime tributário, quanto o mesmo se dirige à tutela de bens supra-individuais. Totalmente diferente é prever uma situação de privação da liberdade no âmbito da tutela de um bem jurídico individual como sucede à luz do R.G.I.T,

O que faz com que à luz desse diploma (agora sim!). Faça todo sentido afirmar que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, Sob pena de ser criado um novo ramo de direito intitulado de "direito obrigacional criminal", claramente de feições Kafkianas (“pode-se fazer tudo.... Menos deixar de entregar dinheiro ao estado”!).

Ou seja, com o actual ilícito-típico previsto no artigo 105.º R.G.I.T. criminaliza-se matéria puramente civil, sem qualquer ressonância ética para se localizar no domínio criminal, o que não pode deixar de atentar contra o disposto no artigo 27.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa.

Em suma, muitas outras questões poderiam ser abordadas em torno do art. 105 do R.G.I.T, mas estou certa que o interesse pela matéria tem contribuindo e continuará a contribuir para análise da questão.

Bibliografia

- Carvalho, Taipa de Américo A., Sucessão de Leis Penais, Coimbra Editora/1997;
- Dias, Figueiredo, “Sobre o Estado actual da doutrina do Crime” Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 2, 1º, P.33”;
- Dias, José Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral, Tomo 1, Coimbra Editora/2004;
- Nabais, José Casalta de, Direito Fiscal, 2ª Edição, Almedina /2003
- Reis, Alcindo Ferreira, O crime de abuso de confiança fiscal – ou a razão do Estado contra a razão da verdade, Almedina;
- Regime Jurídico das Infracções Tributárias, Almedina/ 2007
- Constituição da Republica Portuguesa, Almedina /2000
- Acórdão do STJ de 07/02/2007;
- Acórdão da Relação do Porto de 06/06/07;
- Acórdão da Relação de Coimbra de 28/03/2007;
- Acórdão da Relação de Coimbra de 21/03/2007
- [Www.Impostos.Net](http://www.Impostos.Net)
- [Www.Dgsi.Pt](http://www.Dgsi.Pt);
- [Www.Jusntet.Pt](http://www.Jusntet.Pt);
- Www.Verbojuridico.Net;
- Www.Correiodamanha.Pt;

1
