

MARIA CLARA FERREIRA FERNANDES

O Crime de Abuso de Confiança Fiscal em Portugal
Breve história



Porto
Fevereiro de 2012

MARIA CLARA FERREIRA FERNANDES

O Crime de Abuso de Confiança Fiscal em Portugal
Breve história

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Direito
Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias

Orientador: Professor Doutor Carlos Miguel Ramos Pereira



Porto
Fevereiro de 2012

Aos meus sobrinhos netos.

“... no ai caminho, se hace caminho al andar.”

António Machado – poeta Sevilhano

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Pedro Alexandre Ferreira Mendes Marinho Falcão especialista de mérito reconhecido em Direito Tributário.

RESUMO

A escolha da matéria a abordar neste trabalho foi limitada ao Direito Fiscal Criminal, que assume relevância decisiva desde 1990 (Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras – RJIFnA e Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT).

Considerando as inúmeras hipóteses que podem ser *enredadas nas malhas* do crime fiscal, foi dada prevalência ao crime de abuso de confiança fiscal por ser o tipo criminal que melhor retrata o *desrespeito* pelo dever fundamental de pagar impostos apesar da sua *fácil* detecção - por cruzamento das bases de dados da administração fiscal. Mas, esta conduta também tem sido *alimentada* pelas alterações legislativas que se têm verificado ao nível da norma incriminadora contribuindo, e muito, para a sua descredibilização.

A recuperação de créditos em prestações, com vantagens de natureza financeira para os devedores tributários e valorização da conduta dos aderentes como manifestação de boa fé, também influenciou estes comportamentos.

As sucessivas alterações a este tipo criminal, para dar cumprimento à política criminal e tributária, de redução de processos e celeridade na arrecadação dos impostos, *impediram* a normal prossecução dos processos e geraram, *com legitimidade*, no devedor tributário expectativas sobre qual o *melhor momento* para entregar os impostos ao credor tributário.

Considerando o antes referido, pretendo fazer um sobrevoo sobre a legislação, as opiniões da doutrina e as decisões jurisprudenciais ao longo dos vinte anos de *vida* do crime de abuso de confiança fiscal.

ABSTRACT

The choice of subject approached in this project was limited to the Criminal Fiscal Law which assumes a decisive relevance since 1990 (General Regime on Tax Felonies (not including Customs) and in the General Regime on Tax Infractions.

Considering the numerous hypothesis that may be *tangled* in the *tax crime web*, preference was given to the abuse of tax trust crime because it is the type of crime that best portrays the *disrespect* on fundamental duty of tax payment, despite of its *easy* detection – by crossing the database of the Tax Authorities. However this conduct is also being *fed* by the legislative changes that have occurred at the incriminating norm level contributing, hugely, to its loss of credibility. The recovery of credit loans with financial advantages for the tributary debtors and valorisation of adherents conduct such as manifestation of good faith has also influenced these behaviours.

The successive amendments to this criminal form, to comply the criminal taxation policy, of reducing processes and celerity on tax collection, *stopped* the regular process pursuance and created, with the entire *legitimacy*, in the tax debtor expectations about which is *the best moment* to deliver the taxes to the tax creditor.

Considering what was mentioned before, I intend to make an overview on the legislation, the opinions on the doctrine and the jurisprudential decisions over the last twenty years of abuse of trust tax offense.

COINCIDÊNCIA HISTÓRICA ...

ANÚNCIO **(Execução Fiscal n.º 72/1953)** *(2.ª publicação)*

“Pelo Juízo Fiscal de Azambuja, correm seus termos uns autos de execução fiscal, em que é exequente Fazenda Nacional e executado, ..., comerciante, ..., para pagamento da Contribuição Industrial Grupo C, e Imposto sobre aplicação de capitais – Secção A, da quantia exequenda total de dois mil seiscentos e trinta e dois escudos e mais acréscimos legais até à final... “

(Anúncio publicado no Jornal semanal, VIDA RIBATEJANA, Vila Franca de Xira – Sábado, 8 de Agosto de 1953)

(no segundo dia do meu nascimento)

NOTA PRÉVIA

Na minha vida académica, uns anos depois da contabilidade, veio o direito. Na vida profissional ambos os saberes andam de mãos dadas.

Com este trabalho pretendo dar satisfação à tese de mestrado em Direito – Impostos em Especial, mas também a uma versão escrita das minhas intervenções como formadora de Direito Fiscal, tanto no seio da Administração Fiscal, onde exerço funções desde 1978, como para outras entidades. Também pretendo transmitir o meu sentir de cidadã, para quem o pagamento dos impostos é uma demonstração cívica e o contributo para a construção da sociedade.

A escolha do assunto a abordar foi, desde logo, limitada ao Direito Fiscal Criminal, pretendendo fazer um *sobrevo* sobre a implementação desta *nova* competência da Administração Tributária, enquanto órgão de polícia criminal (OPC), que assume relevância decisiva desde 1990 (Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras – RJFnA e Regime Geral das Infracções Tributárias – RGIT).

E refiro *nova* competência, porque tenho a convicção que a criminalidade fiscal passou a ser objecto de maior atenção pelos meios de comunicação social, pela doutrina e até pela jurisprudência, com a entrada em vigor do RGIT, em 2001. Para este efeito, não será dispiciendo referir a *fusão*, num só texto, do Regime das Infracções Fiscais Aduaneiras, das não Aduaneiras e dos crimes relativos à Segurança Social, o RGIT. Também terá contribuído a introdução de um tipo autónomo de burla, a fiscal, surgida, eventualmente, para pôr termo à incerteza doutrinária suscitada por certas práticas defraudatórias da Administração Tributária, a reformulação dos crimes de fraude fiscal e em particular o de abuso de confiança fiscal, e a sua aplicação retroactiva, bem como a introdução da fraude fiscal qualificada.

Considerando as inúmeras hipóteses que podem ser *enredadas nas malhas* do crime fiscal, foi dada prevalência ao crime de abuso de confiança fiscal, por considerarmos ser o tipo criminal que melhor retrata o desrespeito que existe pelo dever fundamental de pagar impostos. Efectivamente, a *fácil* detecção da prática deste crime pela administração fiscal, não estanca a elevada quantidade de infractores e o montante de impostos envolvidos.

Também tem sido este o tipo criminal mais focado pelo legislador, com sucessivas e pouco claras alterações e, conseqüentemente, pela doutrina e pela jurisprudência, apesar das matérias controvertidas não se centrarem no direito fiscal de onde emergem as infracções, colocando-o no *grupo dos crimes de acessível compreensão* pelos intervenientes judiciais, em contraposição aos desafios criminosos de maior complexidade e desvalor ético-jurídico, mormente os “crimes de colarinho branco”, nomeadamente a fraude fiscal e a burla.

A Administração Tributária, conjugando esforços de investigação criminal, de cobrança coerciva e de inspecção tributária, também prestou grande atenção à prática deste crime, de forma a *combate-lo*. Em 2008 foi *lançada* a operação “Resgate Fiscal” e em 2010 o plano de emergência de recuperação de inqueritos “PERINQ”.

Este trabalho foi escrito sem ter em conta o novo acordo ortográfico

SUMÁRIO

RESUMO	9
ABSTRACT	11
COINCIDÊNCIA HISTÓRICA	13
NOTA PRÉVIA	15
PRINCIPAIS ABREVIATURAS.....	19
INTRODUÇÃO	21
A. DIREITO CRIMINAL FISCAL COMO ÚLTIMA RATIO DA JUSTIÇA FISCAL	23
1. A necessidade e eficácia do direito penal	23
2. Os antecedentes do RJIFnA	26
3. Pena de multa e a prisão alternativa na versão originária do RJIFnA	27
4. Jurisprudência e doutrina - burla ou fraude fiscal?.....	27
5. A prescrição do procedimento e os assentos do supremo tribunal de justiça	28
6. Processo de averiguações ou processo de inquérito?	28
7. Mas a delegação de competências pode recair em qualquer órgão de polícia criminal? .	30
8. Os efeitos do processo de liquidação de imposto no inquérito	34
9. O dever de cooperação e o direito à não auto-incriminação	36
B. A PROBLEMÁTICA DA EFICÁCIA DA NORMA NO COMBATE AO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL.....	45
1. O aumento exponencial dos inquéritos de abuso	45
1.1. Os "plano catroga" / "plano mateus" / despachos ministeriais / "direito circulatório" .	46
1.2. A Lei n.º 51-A/96 de 9 de Dezembro	47
1.3. Os efeitos dos despachos ministeriais / " direito circulatório"	47
2. As bagatelas no crime de abuso de confiança fiscal como meio de eficácia da norma ...	48
2.1. As bagatelas na fraude fiscal no RJIFnA	49
2.2. As bagatelas - abuso de confiança fiscal e fraude fiscal no RGIT	49
2.3. O arquivamento como princípio da oportunidade	49
2.4. Arquivamento do inquérito e a correspondente instauração do processo de contra-ordenação	49
2.5. A procedência da exceção do caso julgado	53
C. ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL — artigos 24.º do RJIFnA e 105.º do RGIT	57
1. A prestação tributária	57
1.1. O instituto da retenção na fonte tem o seu campo de aplicação privilegiado em sede dos impostos sobre o rendimento.....	57
1.2. A auto - liquidação do imposto sobre o valor acrescentado	58
2. A apropriação da prestação tributária	62
3. O cálculo da prestação tributária para efeito dos pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal.....	68

3.1. Retenções na fonte (IRS, IRC, Selb)	68
3.2. Imposto sobre o valor acrescentado	70
4. Regime de exigibilidade de caixa no IVA	75
D. ENTRADA EM VIGOR DO RGIT	77
1. A aplicação da lei mais favorável (excluída a problemática da apropriação que deixa de fazer parte dos pressupostos do tipo do crime de abuso de confiança fiscal)	77
2. O efeito do pagamento do imposto e demais acréscimos legais (arquivamento do inquérito)	79
3. A ansiada alteração ao crime de abuso de confiança fiscal (bagatelas fiscais)	80
4. A instauração do processo de inquérito	80
CONCLUSÃO.....	97
BIBLIOGRAFIA	99

PRINCIPAIS ABREVIATURAS

Ac. — Acórdão

AF. — Administração Fiscal

Art.º — Artigo Ac. — Acórdão

AT. — Administração Tributária

BMJ — Boletim do Ministério da Justiça

Cfr. — Confronte-se

CIVA — Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP — Código Penal

CPP — Código de Processo Penal

CPPT — Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP— Constituição da República Portuguesa

CSC — Código das Sociedades Comerciais

Desp. — Despacho

DGCI — Direcção Geral dos Impostos

IDEFF — Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Inq. — Inquérito

IRC — Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS— Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS — Imposto do Selo

IVA — Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT— Lei Geral Tributária

N.º — Número

OE — Orçamento do Estado

Pág. — Página

p.p. — previsto e punível

Proc. — Processo

RCPIIT — Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária

RGIT— Regime Geral das Infracções Tributárias

RGCO— Regime Geral das Contra-Ordenações

RJIFnA — Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras

segs. — Seguintes

STA — Supremo Tribunal Administrativo

STJ — Supremo Tribunal de Justiça

TC — Tribunal Constitucional

TR — Tribunal da Relação

INTRODUÇÃO

«Com efeito, a evasão fiscal atinge nos nossos dias proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeiras «bagatelas». Por outro lado, a evasão obriga a uma agravação da carga fiscal com o sacrifício dos contribuintes cujos impostos estão controlados. Por último, mas não menos importante, o sistema das sociedades modernas tem vindo a beneficiar de uma crescente eticização que se prende com a realização de objectivos de justiça distributiva e confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas...»¹.

Excerto perfeitamente actual, assim como é a frase de Rodriguez Mourullo «embora exista uma maior consciência da gravidade da fraude fiscal, tal não se converteu ainda em consciência prática»², isto é, não se transformou num modelo de acção que incuta nos cidadãos um sentimento de adesão aos objectivos essenciais do sistema tributário e, conseqüentemente, uma observância mais efectiva das leis fiscais.

Para combater estas realidades, e quase exclusivamente por via do fenómeno criminológico das facturas falsas, o legislador, em 1990, optou pela criação de um Direito Fiscal Penal (Secundário - Económico), o Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15/1, que aprovou o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFnA).

¹ **Augusto Silva Dias** «O Novo Direito Penal Não Aduaneiro» (Dec-Lei N.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Politico-Criminais, in Revista Fisco, nº 22, Julho, de 1990, pág. 18 e segs.

² **Rodriguez Mourullo** transcrito na Obra citada nota (1), pág. 18.

A. DIREITO CRIMINAL FISCAL COMO ÚLTIMA RATIO DA JUSTIÇA FISCAL

1. A necessidade e eficácia do direito penal

É inquestionável o reconhecimento que o Direito Penal só deverá intervir quando por um lado for necessário e por outro eficaz³, e que só devem criminalizar-se certas condutas ilícitas, quando, outro tipo de medidas, não sejam suficientes, designadamente as de natureza administrativa e, a intervenção do Direito Penal, por via dessa incriminação, tenha condições para ser eficaz.

No que se refere ao Direito Penal Fiscal, consideramos ser entendimento geral que o legislador não partiu de representações de valor preexistentes na consciência jurídica da comunidade mas interveio de uma forma modeladora no sentido da ordenação da convivência - os crimes fiscais têm natureza artificial⁴.

Apesar de considerarmos ter sido esta a base de construção dos crimes fiscais tipificados no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFnA), este cumpriu os dois requisitos nucleares, necessidade e eficácia. Entretanto, com as várias alterações que sofreu e com a entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), pensamos que, face a um Direito ainda *novo*, e tendo em conta as especificidades da matéria de facto que são elementos do tipo criminológico, ainda há muito por *fazer*, nomeadamente quanto ao clarificar ou definir o que são *bagatelas* fiscais no crime de abuso de confiança fiscal e, no caso de impostos de prestação periódica, ou de impostos de prestação única com pagamento periódico, se estamos perante um único crime ou vários crimes isto é, se, perante a realização plúrima do mesmo tipo legal de crime, estamos perante um só crime, se ao longo de toda a realização tiver persistido o dolo ou resolução inicial; um só crime na forma continuada, se toda a actuação não obedecer ao mesmo dolo, mas estiver interligado por factores externos que arrastem o agente para a reiteração de condutas ou um concurso de infracções, se não se verificar qualquer dos casos anteriormente indicados. Questões que, quando ultrapassadas, poderão trazer mais eficácia a este ramo do Direito Penal e contribuir para um melhor efeito da prevenção em especial e geral.

Pese embora o envolvimento de meios económicos e de recursos humanos não ter, numa primeira análise, produzido os seus frutos, permitiu, contudo, que os cidadãos tomassem consciência de que a administração fiscal não iria recuar nas suas intenções de combate às condutas desviantes, como ultima ratio, já que todas as suas estratégias são direccionadas

³ Figueiredo Dias «A Lei Criminal e o Controlo da Criminalidade», in Revista da Ordem dos Advogados, ano 36, I-III, pág. 69-98.

⁴ Ob. Cit., nota (1), pág. 29.

para o encorajamento do cumprimento voluntário, conforme modelo simplificado que surge em publicações da OCDE, nomeadamente no “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance,”.



Figura 1

Do lado esquerdo do triângulo, utilizando a terminologia proposta por Brathwaite, temos as denominadas “Posturas Motivacionais” que reflectem a forma como o cidadão encara a sua relação com a administração:

- A “**Acomodação**” corresponde à situação em que o contribuinte incorpora voluntariamente as normas existentes nos seus planos de acção;
- A “**Captura**” descreve as situações em que o cidadão, embora confie na administração, só incorpora as normas nos seus planos quando a isso é obrigado;
- A “**Resistência**” procura fugir às normas;
- Finalmente, o “**Desligamento**” corresponde à situação em que o contribuinte não tem em conta as normas nos seus planos de acção.

Por sua vez, do lado direito do triângulo, utilizando a terminologia proposta por Ayres e Brathwaite, são enunciadas quatro estratégias possíveis para o regulador (**Estratégias**

Regulatórias):

- A “**Auto-regulação**” corresponde, como é óbvio, a deixar aos regulados a liberdade para, de comum acordo, estabelecerem as normas aplicáveis à sua actividade;
- A “**Auto-regulação imposta**” dá ainda aos regulados a liberdade de definirem as normas, mas obriga-os a fazê-lo;
- A “**Regulação com punição discricionária**” corresponde à situação em que o regulador impõe a norma e, dentro de certos limites, reserva-se o direito de decidir a punição aplicável a quem a viole;
- Finalmente, a “**Regulação com punição não discricionária**” corresponde à situação em que o regulador não tem essa margem de liberdade, o que credibiliza a aplicação da punição.

Ao centro, no interior do triângulo, encontram-se as estratégias através das quais a administração pode procurar impor o cumprimento, em função da postura do cidadão (**Estratégias de imposição**).

A lógica subjacente a este modelo de cumprimento é a de que a administração fiscal deve privilegiar as situações mais próximas da base do triângulo, por serem as que têm menores custos administrativos e impõem menores custos aos cidadãos. No entanto, quando estas soluções se revelem ineficazes, a administração deve estar preparada para “escalar” o triângulo e recorrer, progressivamente, a soluções mais intrusivas e mais onerosas. É a sua disponibilidade para o fazer que lhe confere a credibilidade necessária para que as soluções menos intrusivas, da base do triângulo, possam ser eficazes.

Por fim e numa singela homenagem a J. L. Saldanha Sanches, transcrevemos:

“... As penas de prisão pela falta de pagamento de impostos — e não apenas as coimas, as penhoras, os arrestos e as vendas em hasta pública — são uma instituição recente. Será que representam um regresso à prisão por dívidas, uma das características mais marcantes da actividade comercial no século XIX? As diferenças são de tomo: a prisão por dívidas, tal como a actual responsabilidade patrimonial por dívidas, é uma responsabilidade objectiva: um banco, para executar um devedor em mora, não tem de provar que este agiu com dolo ao não pagar a sua dívida.

A prisão por crime fiscal exige culpa, que deve ser provada pela acusação. As penas de prisão por razões fiscais são uma consequência do self-assessment e por isso começaram a ser aplicadas nos Estados Unidos. No caso do IVA, o sujeito passivo tem o dever declarar e

de entregar o imposto cobrado. Quando o empregador retém uma parte do ordenado do seu empregado, deve entregar a quantia retida nos cofres do Estado.

Perante o incumprimento destes deveres de cooperação, se o sujeito passivo ocultar, a aplicação de uma pena de prisão é a única sanção efectiva, pois não há qualquer outra forma de sancionar a conduta indevida que possa ter efeitos práticos equivalentes.

No entanto, a pena de prisão só pode ser compreendida em termos de uma relação global entre contribuintes: a utilização de sanções como a pena de prisão serve para reduzir os custos da fiscalização, impedindo que os contribuintes que cumprem suportem custos excessivos ligados à detecção de actividades fraudulentas (Tanzi/Shome, «A primer on tax evasion», in IMF Staff Papers, n. 4, 1993).

Podemos considerar, por isso, as penas de prisão por ocultação de rendimentos ou falsificação de documentos um último recurso (ultima ratio) que constitui uma componente normal do actual Estado Fiscal e uma condição para a existência de justiça tributária. O problema reside na sua banalização ou uso excessivo.”⁵

2. Os antecedentes do RJIFnA

A propósito da necessidade e da eficácia do Direito Penal Fiscal é interessante fazer um pequeno *overview* aos antecedentes próximos das infracções vigentes. Sem dúvida que a necessidade de intervir criminalmente já há muito se tinha feito sentir e o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho⁶, já previa e punia com pena de prisão infracções mais graves — em grande medida as mesmas que passaram a constar do RJIFnA. No entanto, são vários os autores com diversas teorias sobre a vida efémera daquele diploma - cessou a sua vigência por desuso; foi revogado por substituição do sistema ⁷ e ainda, como Germano Marques da Silva referiu «...a sua ineficácia, como se presume que tenha sucedido, não terá resultado tanto do diploma em si, mas do período conturbado em que então estava mergulhada a sociedade portuguesa.»⁸. O diploma acaba por ser revogado expressamente, quase sem história⁹, pelo n.º 3 do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro¹⁰.

⁵ **Saldanha Sanches**, in “Justiça Fiscal”, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010, edição póstuma, págs. 61 e 62.

⁶ Como antecedentes, ainda, o Decreto-Lei n.º 27 153, de 31 de Outubro, de 1936, o Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937 e o Decreto-Lei 29 480, de 10 de Março, de 1939, previam a aplicação de penas de prisão aos agentes das infracções que consistissem na duplicação, viciação ou falsificação de escrita ou valores selados, bem como na não conservação de documentos comprovativos das operações realizadas

⁷ Circular n.º 37/83, de 22 de Agosto, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Série C «...o Dec-Lei n.º 619/76, de 27/7, se encontra totalmente revogado por substituição do sistema, nos termos da parte final do n.º 2 do artigo 7º do Código Civil».

⁸ **Germano Marques da Silva**, in «Crimes Fiscais e Aplicação de Penas Privativas de Liberdade - Crimes Fiscais e Direito Penal», Fundação Mário Soares e Fórum Social - Jornadas Fiscais - 30 de Outubro, de 1997.

⁹ Segundo **Alfredo José de Sousa**, «Direito penal fiscal: alguns aspectos», publicado na Colectânea de Jurisprudência,

3. Pena de multa e a prisão alternativa na versão originária do RJIFnA

Apesar do RJIFnA (artigos 9.º e 11.º), considerar, como penas aplicáveis aos crimes fiscais, a multa e a prisão alternativa pelo tempo correspondente, reduzida a dois terços em caso de não pagamento da multa, parece que a pena de multa, aplicada como pena primacial assustou poucos pois, sempre se ia *arranjando* dinheiro para evitar a prisão¹¹. As penas de multa por serem, normalmente, de montantes inferiores aos valores das coimas que seriam aplicadas em processo contra-ordenacional, não eram desmobilizadoras da prática das infracções, o que se veio a traduzir na continuação da actividade delituosa.

4. Jurisprudência e doutrina - burla ou fraude fiscal?

Antes de 1994, o recurso às reacções do direito penal comum conseguiu despertar a consciência do colectivo para a gravidade dos comportamentos fiscalmente desviantes.

Para este efeito, muito terá contribuído a tese que defendia que, perante a existência de facturas falsas, estaríamos apenas em presença de um crime de burla de direito penal comum, não existindo crime de fraude fiscal, por não existir qualquer relação jurídica fiscal verdadeira¹². Esta posição da Jurisprudência parece ter preocupado mais os infractores do que aquela que defendia a exclusão mútua entre crime de burla e o crime de fraude fiscal. Segundo esta tese, existia burla quando o agente obtinha reembolsos do estado, e fraude fiscal quando o agente apenas diminuía os impostos¹³ (em momento anterior à entrega da declaração esta é alvo de uma *operação de cosmética* de forma a provocar o engano do credor tributário).

Na verdade, face à reacção punitiva da privação da liberdade, mais abrangente na primeira tese, a preocupação levou alguns infractores a pagarem os impostos decorrentes das suas condutas.

Com o decurso do tempo, esta diversidade de critérios, no julgamento dos casos submetidos a juízo, teve o seu ponto final - reposição da segurança jurídica - com a aplicação exclusiva

Tomo V, 1984, pág. 45., referida na nota 5 ao artigo 5º do Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, págs.43 e 44 in «Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)», 2ª Edição, Anotada e Actualizada, Almedina — Coimbra, 1995, a revogação expressa pressupõe que o mesmo se considerava em vigor.

¹⁰ Com a entrada em vigor, em 1/1/94, da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, as penas aplicáveis aos crimes fiscais cometidos por pessoas singulares são exclusivamente de prisão ou multa.

¹¹ Com a entrada em vigor, em 1/1/94, da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, as penas aplicáveis aos crimes fiscais cometidos por pessoas singulares Com a entrada em vigor, em 1/1/94, da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, as penas aplicáveis aos crimes fiscais cometidos por pessoas singulares são exclusivamente de prisão ou multa.

¹² Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 5/11/97, in Colectânea de Jurisprudência ano V, tomo III, ano de 1997, págs. 222; **Lemos Costa** Revista do Ministério Público Ano 17/JAN. Março, de1996, pág.147

¹³ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 15/12/93, proferido no Proc. n.º 45 029, publicado in «Scientia Iuridica», 1994, pág. 141, com anotação contra de Helena Isabel Gonçalves Moniz, a qual defende a tese da especialidade entre direito penal fiscal e o direito penal comum, aplicando-se este desde que fossem violados os interesses de terceiro; **Nuno Sá Gomes** «Relevância Jurídica, Penal e Fiscal das Facturas Falsas e Respective Fluxos Financeiros e da sua Eventual Destruição Pelos Contribuintes», in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 377, Jan.-Mar. -1995.

do RJIFnA.

Entretanto, face a estas várias formas de decisão, muitos processos acabaram por ser arquivados, por prescrição do procedimento criminal (burla - prazo de prescrição de dez anos de acordo com o CP; fraude fiscal - prazo de prescrição de cinco anos por aplicação do RJIFnA).

Ainda muito havia a fazer para ver interiorizada nos cidadãos a vontade do legislador do RJIFnA. Mais do que isso, ainda havia muito para *apreender* quanto ao mecanismo dos impostos, em especial o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

5. A prescrição do procedimento e os assentos do supremo tribunal de justiça

Diz-nos a experiência que o investimento levado a cabo com a investigação dos processos criminais fiscais, se mostrou, em alguns casos inglório, face ao arquivamento de processos, por efeito da prescrição, em resultado da fixação de jurisprudência levada a cabo pelos Assentos do Supremo Tribunal de Justiça, números 1/98, de 29 de Julho, 1/99, de 5 de Janeiro e o 12/2000, de 6 de Dezembro, todos publicados no Diário da República Série I-A, nos ns.º 173, 3 e 281, respectivamente, que, em resumo, estabeleceram a seguinte interpretação:

- para os crimes praticados antes de 1 de Outubro de 1995, a constituição do agente como arguido não tem eficácia interruptiva da prescrição, nem mesmo se tiver ocorrido intervenção de juiz na fase de instrução. Isto é,

- só a notificação ao arguido do despacho que designa o dia para o julgamento, proferido nos termos dos artigos 311.º a 313.º do Código do Processo Penal de 1987, na versão originária, suspende e interrompe a prescrição do processo criminal (Jurisprudência n.º 5/2001, do Supremo Tribunal de Justiça, publicada no Diário da República n.º 63, série I-A, de 15 de Março).

6. Processo de averiguações ou processo de inquérito?

Actualmente, o processo penal tributário tem um modelo uniforme para todos os crimes abrangidos pelo RGIT - aduaneiros, fiscais e contra a segurança social. A grande alteração é que neste diploma são consagradas as normas para o processamento dos crimes abrangidos pelo RJIFnA (crimes fiscais não aduaneiros e da segurança social)¹⁴ e RJIFA (crimes fiscais aduaneiros) e, relativamente aos primeiros, o de ter posto fim à denominada fase de *averiguações* isto é, um processo penal fiscal (arts.º 41 a 51-A, do RJIFnA) que constituía

¹⁴ Dec-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho.

condição de procedibilidade do inquérito do Ministério Público¹⁵.

É o próprio legislador que explica os seus objectivos no n.º 1 do art.º 4.º da Lei de Autorização Legislativa n.º 89/89, de 11 de Setembro, quando refere: *É o Governo autorizado a adaptar aos novos tipos de ilícito fiscal ... as normas do processo penal, na parte que se mostre necessário, designadamente quanto à competência para a realização do processo de averiguações....*

Na alínea b) do n.º 2 da mesma Lei é dito: *Antes da remessa dos autos ao Ministério Público, para eventual acusação, poderá ter lugar um processo de averiguações, da competência da autoridade que vier a ser determinada na lei, a qual poderá também prever os casos em que tal processo ou processo de inquérito, podem ser arquivados.*

O preâmbulo do Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15/1, que aprovou o RJIFnA refere: *No que respeita à regulamentação do processamento dos crimes fiscais, a par da eleição do princípio da subsidiariedade do Código de Processo Penal, reconheceu-se que a apreciação da matéria de facto neste tipo de crimes pressupõe, normalmente, conhecimentos específicos e de natureza técnica de difícil domínio por parte dos tribunais comuns. Daí que, salvaguardados os princípios fundamentais do processo penal, se procurasse adequar o processo a tais especificidades técnicas.*^{16 17}

Esta *prorrogativa* da Autoridade Tributária (AT) suscitou alguma polémica ao nível da aplicação do n.º 1 do art.º 26.º do RJIFnA (o arquivamento) entre o Ministério das Finanças e a Procuradoria-Geral da República, no que se referiu às auto denúncias efectuadas pelos contribuintes, aquando da adesão ao Dec-Lei nº 124/96, de 10/8 (Plano Catroga), colocando-se a questão se o processo de averiguações pela prática de crime fiscal estava na disponibilidade da Administração Fiscal, podendo esta decidir pela sua instauração, ou não, segundo critérios de oportunidade.^{18 19}

Apesar das doutes interrogações da doutrina, a administração fiscal sempre pautou a sua actuação, como órgão de polícia criminal, sob a *potestas* do Ministério Público e este, tanto quanto a experiência me permite afirmar, sempre encarou e tratou o processo de averiguações como um inquérito.

Para além de que, nos termos do art.º 45.º do RJIFnA, finda a investigação, o agente da

¹⁵ **Nuno Sá Gomes**, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 379 - 1995 "O Processo Penal Fiscal de Averiguações como Condição de procedibilidade dos actos de Inquérito do Ministério Público, relativos a Crimes Fiscais não Aduaneiros".

¹⁶ **Figueiredo Dias e Costa Andrade**, in "Revista Portuguesa de Ciência Criminal – O Processo Penal próprio dos Crimes Fiscais", I de 1995.

¹⁷ **Nuno Sá Gomes**, in "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 379 - 1995, pág. 26 e segs.

¹⁸ cf. Desp. Ministro das Finanças, de 26/09/1996.

¹⁹ cf. Desp. Procurador-Geral da República, de 17/10/1996.

Administração Tributária concluía o processo de averiguações emitindo parecer fundamentado e remetia o auto ao Ministério Público para decisão final. Portanto, a competência para a decisão coube sempre a esta Magistratura.

Apesar de só com a entrada em vigor do n.º 3 do art.º 40.º do RGIT, ser referido que a instauração do inquérito pelos órgãos da AT deve ser de imediato comunicado ao Ministério Público, esta foi sempre a prática corrente, pois havia a necessidade de exercer correcta e legalmente os actos de *averiguação* desde que fossem detectados indícios da prática de crime fiscal.

E a inconstitucionalidade dos artigos 43.º, n.º 1 e 2, 44.º, n.º 1 e 51.º-A todos do RJIFnA, foi mesmo suscitada no Acórdão n.º 256/2003/T. Const. – 647/2002, 1.ª Secção do Tribunal Constitucional: *Assim, os citados artigos ... para a investigação preparatória dos crimes fiscais – afastando o Ministério Público, em clara violação do disposto no art.º 48.º do Código do Processo Penal – são materialmente inconstitucionais por violação expressa dos artigos 32.º, nºs 4 e 5, 111.º e 219.º, todos da Constituição da República Portuguesa....*

Em resposta, o TC decidiu não julgar inconstitucionais as referidas normas pois considerou que «...De facto, o Ministério Público não foi afastado por qualquer daqueles preceitos da “investigação preparatória dos crimes”, como claramente se vê do n.º 2 do art.º 43.º, que não proíbe, em qualquer altura do procedimento, de avocar o inquérito e realizar ele próprio, ou órgão de polícia criminal que designar as diligências pertinentes....».

Assim, no decurso dos trabalhos preparatórios do RGIT, entendeu-se que era necessário acabar com a distinção entre fase de averiguações e inquérito, porque nada justificava esta distinção, passando a ser considerados como actos de inquérito os actos abrangidos pela fase de averiguações do RJIFnA.

7. Mas a delegação de competências pode recair em qualquer órgão de polícia criminal?

Mesmo nos casos em que a notícia crime é adquirida por conhecimento próprio do Ministério Público ou de qualquer outra autoridade judiciária, o art.º 35.º do RGIT²⁰ determina que seja comunicada à administração fiscal, como se passa a transcrever:

Artigo 35.º - Aquisição da notícia do crime;

1 - A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da Administração Tributária com competência delegada para os actos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia.

2 - A notícia do crime é sempre transmitida ao órgão da Administração Tributária com competência delegada para o inquérito.

²⁰ A mesma competência já se verificava no art.º 42.º do RJIFnA.

3 - Qualquer autoridade judiciária que no decurso de um processo por crime não tributário tome conhecimento de indícios de crime tributário dá deles conhecimento ao órgão da Administração Tributária competente.

4 - O agente da Administração Tributária que adquira notícia de crime tributário transmite-a ao órgão da Administração Tributária competente.

5 - A denúncia contém, na medida do possível, a indicação dos elementos referidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 243.º do Código de Processo Penal.

6 - Os agentes da Administração Tributária, os órgãos de polícia criminal e da marinha de guerra procedem de acordo com o disposto no artigo 243.º do Código de Processo

Penal sempre que presenciarem crime tributário, devendo o auto de notícia ser remetido, no mais curto prazo, ao órgão da Administração Tributária competente para o inquérito.

7 - O disposto nos números anteriores é correspondentemente aplicável aos órgãos e agentes da administração da segurança social.

Em Janeiro de 2007, o n.º 3 do art.º 41.º do RGIT admite a intervenção de equipas mistas quando “... a investigação do crime tributário assuma especial complexidade, o Ministério Público pode determinar a constituição de equipas também integradas por elementos a designar por outros órgãos de polícia criminal para procederem aos actos de inquérito...”, redacção do art.º 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Equipas que têm sido *criadas*, particularmente, quando se verificavam indícios da prática do crime de fraude fiscal com alguns *contornos de complexidade*.

Na redacção anterior deste n.º 3, aquando da entrada em vigor do RGIT no ano de 2001, a criação de equipas mistas só se poderia verificar se o mesmo facto constituísse, simultaneamente, crime tributário e crime comum.

Já em 2002, o art.º único do Dec-Lei n.º 305/2002, de 13/12 - nas alterações introduzidas ao art.º 3.º e à al. ee) do art.º 4.º da Lei N.º 21/2000, de 10/08 - conferiu competência reservada, em matéria de investigação criminal, à Polícia Judiciária (PJ) nos crimes tributários de valor superior a € 500 000,00²¹, quando assumam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional.

Em 2003, o Dec-Lei n.º 93/2003, de 30/04, disciplinava as condições de acesso e análise, em tempo real, da informação pertinente para a investigação dos crimes tributários pela PJ e pela AT, regulando a forma, extensão e limites da cooperação (alínea c) do art.º 11.º do RGIT). Para o efeito, foi criado o Grupo Permanente de Ligação (GPL), com vista ao acesso, em tempo real, às bases de dados da AT.

Apesar dos referidos pressupostos, cuja verificação não é cumulativa, a atribuição de competência à PJ em processos tributários, tem vindo a verificar-se nos casos em que existem indícios fundados da prática do crime de fraude fiscal (exemplo da fraude carrossel),

²¹ Com a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (Lei que aprova o Orçamento de Estado para o ano de 2007) este montante passa a ser de € 1 000 000,00.

pois é normalmente neste tipo criminal que se reúnem os pressupostos da delegação, ficando afastado o abuso de confiança fiscal.

Apesar do objecto deste trabalho ser o crime de abuso de confiança fiscal, não parece despicienda a referência ao crime de fraude e à forma *presumida* como pode ser determinado o valor do prejuízo causado à AT, face à exigência de que o valor seja, actualmente, de pelo menos, € 500 000 (alínea a) do n.º 4 do art.º 7.º da Lei n.º 49/2008 de 27 de Agosto) para efeitos de atribuição de competência à PJ *contrariando* a opinião manifestada pelas magistraturas, reforça-se a ideia de que, sendo a fraude um crime de resultado cortado, a utilização de métodos indiciários na determinação da matéria tributável, ou seja, no cálculo dos impostos em falta (vantagem patrimonial indevidamente obtida), não deverá, nem poderá, a nosso ver ser obstáculo à avaliação da conduta como fraudulenta e, conseqüentemente, à sua penalização.

Desta feita, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, no processo n.º 8904/2008-5, de 25/11/2008, faz referência à posição dominante da jurisprudência nesta matéria:

Sumário: I – Em processo penal é admissível prova por presunções, contudo, o recurso a estas, tem sempre que ser conjugado com o princípio in dubio pro reo, cedendo as presunções perante a simples dúvida sobre a sua exactidão no caso concreto;

II – Embora para efeitos de tributação fiscal seja admitido o recurso a métodos indiciários, em hipóteses em que o Estado só não tributa o rendimento real por factos imputáveis ao próprio contribuinte, o agente desses mesmos factos não pode vir a ser condenado criminalmente, apenas, com base na presunção em que se vem a traduzir a utilização daqueles métodos indiciários, pois em processo penal, o silêncio e a falta de colaboração do arguido, não afasta o ónus da acusação de provar todos os elementos constitutivos do crime.

Isto é, ainda que o imposto seja validamente computado por métodos indirectos, nomeadamente para efeitos de liquidação e cobrança coerciva, a prova da existência de vantagem patrimonial indevida, tem de ser efectuada no respectivo processo crime, para efeitos de apuramento da responsabilidade penal inerente à prática do crime de fraude fiscal.

E ainda refere o Acórdão: *O art.81.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária estabelece que a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a Administração Tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei.*

Daqui resulta que a avaliação directa constitui o regime regra para determinação da matéria colectável, apenas sendo permitido o recurso a métodos indirectos nos casos em que não seja viável determinar a matéria colectável através da avaliação directa.

A avaliação directa, conforme resulta do nº1 do art. 83º da LGT, tem por fim determinar o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, constituindo, assim, um instrumento útil na busca da verdade material.

Os métodos indirectos consistem nos meios de avaliação indirecta de lucros tributáveis ou rendimentos líquidos através do recurso a índices que permitam extrair presunções quantitativas. Não constituem, portanto, um modo de avaliação de um montante efectivamente existente, antes possibilitam a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que, supostamente, o podem identificar.

A determinação do lucro tributável com recurso, nomeadamente, a elementos recolhidos através da própria escrituração do sujeito passivo (ou de, pelo menos, uma parte), dos seus cliente e fornecedores, custos financeiros, pagamentos de ordenados, a indicadores determinados para o sector de actividade e a indicadores obtidos através da escrituração mercantil do mesmo sujeito passivo em relação a anos anteriores (factos indiciários típicos) conduzem, sem dúvida, à descoberta da verdade material do lucro tributável mas, de forma indirecta. Só que, pelo facto de se extraírem ilações para projecção do lucro anual e mesmo que o referido lucro presumido seja litigado até transitada em julgado a decisão do Supremo Tribunal Administrativo e Fiscal, não deixa de ser presumido e, conseqüentemente, *desconsiderado* devido ao facto das provas, assim obtidas, não serem suficientes para firmar no julgador a convicção de que a vantagem patrimonial ilegítima obtida/visada foi de, pelo menos, € 15 000 (n.º 2 do art.º 103.º do RGIT).

Há métodos indirectos e métodos indirectos, torna-se, assim, necessário aceitar que o *quantum* determinado desta forma não seja *ad initio estigmatizado* porquanto, nestes casos, podem estar a ser admitidas fortes injustiças materiais, resultando na incapacidade punitiva do Estado.

Por outro lado, o processo penal fiscal acaba geralmente por ser suspenso pelo Ministério Público, enquanto se discute a situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos imputados (n.º 2 do art.º 47.º do RGIT), ou seja, qual o valor da vantagem patrimonial ilegítima que se obteve ou se visou obter, conclusão que poderá não ter qualquer aquidade para o processo de inquérito.

Um Estado de Direito tem de defender os seus princípios fundamentais, mas também tem o *dever de os adaptar* às novas realidades, neste caso, à actividade desenvolvida pelas empresas e a todas as formas de que se socorrem para atingir o objectivo - a fuga ao pagamento dos impostos. Não parece ser possível tentar encaixar os princípios de direito a situações que se *desconhecem*. Com a não admissibilidade da *prova* adquirida nestas

condições pode parecer que se está a beneficiar quem nem sequer cumpre as suas obrigações declarativas, perante a administração fiscal.

Em conclusão, a alínea b) do n.º 2 do art.º 104.º do RGIT, considera, actualmente, crime de fraude qualificada sempre que a vantagem patrimonial ilegítimamente obtida seja superior a €50 000. Esta alteração, efectuada em 30/12/2011 pela Lei n.º 64-B/2011 - Orçamento de Estado para o ano de 2012 - dissipou as eventuais dúvidas que pudessem subsistir quanto ao enquadramento criminal da utilização de facturas falsas, em que a vantagem ilegítima pretendida seja inferior a € 15 000 (n.º 2.º do art.º 103.º do RGIT – fraude simples ou n.º 2.º do art.º 103.º do RGIT – fraude qualificada).

Isabel Marques da Silva entendia que aquele limite era de aplicar também à fraude qualificada²². O quotidiano *jurisprudencial* acaba por perfilhar esta posição.

Retomando a questão da competência da PJ para investigação de crimes de natureza fiscal, é de referir que, nas medidas de actuação de âmbito criminal, constantes do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014 (de 31/10/2011 – Ministério das Finanças), é indicado no seu ponto 4 - *Reforçar os efectivos da unidade central de investigação da fraude e acções especiais (DSIFAE), aumentando a sua capacidade de resposta no combate ao crime fiscal e, em particular, à criminalidade organizada, dotando esta Direcção de Serviços de meios adicionais para a investigação dos crimes fiscais mais graves e, conseqüentemente, de maior complexidade;*

e no seu ponto 5 - *Alterar o RGIT para clarificar que os poderes e funções delegadas na Administração Tributária, enquanto desempenha os poderes e as funções atribuídas aos órgãos de polícia criminal, compreendem a investigação dos crimes tributários, independentemente do seu montante. Assim, no âmbito das suas atribuições, são os inspectores tributários da unidade central de investigação de fraude (DSIFAE) que, nos termos do Protocolo celebrado com a Polícia Judiciária, em equipas mistas, fazem a investigação dos crimes fiscais mais graves e, conseqüentemente, de maior complexidade.* Assim sendo, pode concluir-se que se avizinha a alteração das competências da PJ nesta matéria.

8. Os efeitos do processo de liquidação de imposto no inquérito

A investigação dos ilícitos criminais fiscais tem especificidades. Não é só necessário ter conhecimento de direito penal comum mas também de direito penal fiscal, de direito fiscal (na área de todos os impostos), de contabilidade, de auditoria, etc. Isto é, todas matérias que, por incumprimento dos contribuintes os fazem *cair* no mundo da infracção fiscal.

²² Isabel Marques da Silva, in “Regime Geral das Infracções Tributárias”, Cadernos IDEFF/N.º 5.

É no decurso das acções inspectivas que a subsunção dos factos às normas suscitam a comunicação (auto de notícia, informação preliminar, denúncia, etc.) que dá conta da existência de indícios suficientes da prática de crime fiscal, com base na qual é instaurado o inquérito.

E é este inquérito que, nos termos do n.º 2 do art.º 42.º e art.º 47.º, ambos do RGIT, se suspende e com ele o prazo de prescrição, para além dos prazos de suspensão e interrupção consagrados no Código Penal (CP), sempre que em causa procedimento, contestação técnica aduaneira, processo tributário ou, processo de impugnação judicial ou oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), desde que tenha por objecto a discussão da situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos constantes do inquérito, sem prejuízo da realização das diligências urgentes de prova, e até que transitem em julgado as respectivas sentenças.

Os normativos antes referidos filiam-se no princípio da suficiência do Código do Processo Penal (art.º 7.º)²³. Ambas as fases *correm* em paralelo até à decisão do Ministério Público, que tem de aguardar pela decisão que conduzirá à liquidação final do imposto.

Tendo em conta que os crimes fiscais mais comuns, com excepção do crime de abuso de confiança fiscal, são crimes de resultado cortado (crimes de perigo), não se compreende como é que uma qualificação criminal pode depender da discussão da liquidação (Tribunais Administrativos e Fiscais).

Quanto à eventual suspensão de processo pela prática do crime de abuso de confiança fiscal, conforme decisão do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 25/03/2009, proferido no processo n.º 97/04.4IDC BR.C1, com especial relevância no seu ponto IV, é referido que a verificação deste tipo de crime não depende de qualquer liquidação: *IV - No caso de abuso de confiança fiscal por não entrega do IVA, a verificação do crime não depende de qualquer liquidação pela Administração Tributária, pelo que o prazo de prescrição do procedimento criminal, é não o de 4 anos, previsto no n.º 3 do artigo 21.º do RGIT, mas antes o prazo previsto no n.º 1 da mesma norma, que sofre as interrupções e suspensões previstas na lei penal.*

E, mais adiante: *No que ao IVA diz respeito, é ao sujeito passivo que cabe liquidar o montante de imposto apurado nas transacções por si efectuadas, remeter as declarações periódicas e, posteriormente, entregar nos cofres do Estado o montante liquidado nas facturas e pela sociedade arguida recebido.» E, mais adiante: «Salvo nos casos previstos nos artigos 82º, 83º e 83º-A do CIVA, o apuramento do IVA não depende de qualquer actividade, designadamente*

²³ Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos, in “Regime Geral das Infracções Tributárias”, anotado, Áreas Editora – 2001, pág. 329.

de qualquer liquidação, por parte da administração fiscal, sendo aquela primeira situação, a de rectificação por parte do chefe dos serviços de Finanças, das declarações apresentadas, liquidando-se a diferença, quando fundadamente aquele considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, sendo a segunda situação, referente à liquidação oficiosa do imposto, por parte da Direcção dos Serviços de Cobrança do IVA, sempre que o sujeito passivo não tiver apresentado a declaração periódica e a última, refere-se à mesma prerrogativa, por parte do chefe do serviço de Finanças. No caso concreto do IVA, não entregue à administração fiscal, tal supõe, necessariamente, a inexistência de liquidação na data da consumação do crime, sendo, de resto, os factos ocultados à administração fiscal, precisamente aqueles que seriam usados para a liquidação, futura, por parte da administração fiscal. Ou seja, no caso em apreço, a verificação do crime não só não depende da liquidação como necessária e logicamente, a precede. Aliás, a admitir-se que a verificação do crime dependeria, no caso, da liquidação do imposto, levar-nos-ia à conclusão de que, na medida em que ainda não houve liquidação, o crime ainda se não teria consumado pois que “a infracção depende da liquidação”, como refere o n.º 3 do referido artigo 21º do RGIT .

Nos termos do n.º 5 do art.º 45.º da LGT - “ Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano”. (redacção do art.º 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro). O disposto neste artigo é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da presente lei (n.º 2 do art.º 55.º da Lei n.º 60-A/2005).

Se, por um lado, parece dilatar o prazo de caducidade a favor da Administração Fiscal, por outro, serão de *pouco interesse* as liquidações efectuadas ao abrigo desta norma, considerando a *morosidade* com que a AT se vai deparar já que o art.º 48.º da LGT – prescrição da prestação tributária não foi alterado, nem alterado foi o art.º 49.º do mesmo Diploma – interrupção e suspensão da prescrição.

9. O dever de cooperação e o direito à não auto-incriminação

O inquérito é normalmente precedido de uma acção inspectiva²⁴. Assim, *cabe* no procedimento de inspecção tributária a observação das realidades tributárias, a

²⁴ Excepto nos casos que se possam enquadrar no n.º 5 do art.º 45.º da LGT - “ Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. (Redacção do art.º 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro). O disposto neste normativo, é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da presente lei. (n.º 2 do art.º 55.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, conforme o n.º 1 do art.º 2.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT)²⁵ e o seu preâmbulo: *Naturalmente que, tendo em conta a natureza da actividade inspectiva, a Administração não poderá estar subordinada a uma sucessão imperativa e rígida de actos. Porém, esta circunstância não prejudica a consagração de regras gerais de actuação visando essencialmente a organização do sistema e, conseqüentemente, a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões, evitando a proliferação de litígios inúteis...*

Ao analisar o *dever de cooperação* que impende sobre a entidade inspeccionada (artigo 9.º do RCPIT) e o *direito à não auto-incriminação* (artigo 61.º, n.º 1, alínea d), do CPP), poder-se-á admitir a possibilidade de sancionar criminalmente a conduta do agente com base em elementos por ele fornecidos, em observância do dever de cooperação (artigo 59.º, n.º 4, da LGT)?

Começemos pela Lei Fundamental com Gomes Canotilho e Vital Moreira em comentário ao n.º 2 do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa, que referem "Não é fácil determinar o sentido do princípio da presunção de inocência do arguido (n.º 2). Considerado em todo o seu rigor verbal, o princípio poderia levar à própria proibição de antecipação de medidas de investigação e cautelares (inconstitucionalizando a instrução criminal, em si mesma) e à proibição de suspeitas sobre a culpabilidade o que equivaleria à impossibilidade de valorização das provas e aplicação e interpretação das normas criminais pelo juiz"²⁶.

A alínea d) do n.º 1 do art.º 61.º do CPP parece sugerir um *direito ao silêncio (não auto-incriminação)*²⁷ mas dirigido às situações em que é solicitado ao arguido a prestação de declarações *verbais*. Porém, uma interpretação *lato sensu* deste preceito legal levaria a considerar-se que a *exibição de documentos já estaria* abrangida e não apenas a mera «*prova por declarações*», assistindo ao arguido um direito a recusar o fornecimento de *prova documental*.

Adriana Ristori defende que "O princípio implica que ninguém é obrigado a depor contra si mesmo, mas também ninguém é obrigado a produzir prova ou praticar actos lesivos à sua própria conduta".²⁸

²⁵ Aprovado pelo Dec-Lei n.º 413/98, de 13 de Novembro e com entrada em vigor em 1/1/1999.

²⁶ **Gomes Canotilho e Vital Moreira**, in "Constituição da República Anotada", 3.ª Edição revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 203).

²⁷ **Sofia Saraiva de Menezes**, in "O Direito ao Silêncio: a Verdade por trás do Mito, Prova Criminal e Direito de Defesa", Estudos sobre Teoria da Prova e Garantias de Defesa em Processo Penal, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 126.

²⁸ **Adriana Ristori**, in "Sobre o Silêncio do arguido no Interrogatório no Processo Penal Português", Almedina, Coimbra, 2007, pág. 98).

Mas, o Tribunal da Relação de Coimbra no aresto de 4 de Fevereiro de 2009 (Processo n.º 85.04.0TAGVA.C1) pronunciou-se no sentido de que "O arguido, na salvaguarda constitucional das garantias de defesa e o privilégio contra a auto - incriminação - *nemo tenetur se ipsum accusare* - em que se inscreve o direito ao silêncio sobre os factos imputados não pode ser incriminado relativamente às falsas declarações e o direito elementar de negar a prática do facto que lhe é imputado, não se devendo, no entanto, confundir a inexigibilidade do dever de colaborar e falar verdade com a consagração de um *direito a mentir*".

Marcello Caetano, no seu estudo "Concepção Doutrinária e Orientação Técnica da Reforma Fiscal"²⁹, Jornadas de Estudo de Direito Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 21, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, referia-se a uma "...insubstituível colaboração do contribuinte com o Fisco, através de declarações a apresentar aos serviços, e também a intromissão frequente do Fisco na vida dos contribuintes, quer para apurar e controlar os rendimentos efectivamente arrecadados, quer para colher os dados que permitam presumir os lucros feitos".

No CPPT é referido, no n.º 2 do art.º 48.º, que o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.

A observância do dever de cooperação faz presumir a boa fé do contribuinte — «princípio da declaração» — (artigos 59.º, n.º 2, e 75.º, n.º 1, da LGT).

Segundo a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996) "impõe-se à Administração o respeito pelos efeitos jurídicos dos actos praticados pelo contribuinte, determinando que o apuramento da matéria colectável se efectue, em regra, com base nas suas declarações, embora sem prejuízo do seu controlo posterior [...] Pode falar-se de uma presunção de verdade inerente à declaração do contribuinte, apenas ilidível aquando da ocorrência de factos que, pela sua gravidade, determinam a quebra da relação fiduciária estabelecida entre a Administração e o contribuinte" (Ministério das Finanças — *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Cadernos de ciência e Técnica Fiscal, n.º 191, Administração Geral Tributária, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002, p. 276).

Também **Costa Andrade** sustenta que "o arguido não pode ser fraudulentamente induzido ou coagido a contribuir para a sua defesa", in "Sobre as proibições de prova em processo penal", Coimbra Editora, ano de 1992, pág. 121.

²⁹ **Marcello Caetano**, in "Concepção Doutrinária e Orientação Técnica da Reforma Fiscal", Jornadas de Estudo de Direito Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 21, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1964, p. 39.

O artigo 9.º do RCPIT preceitua que a *inspecção tributária* e os *sujeitos passivos* ou demais *obrigados tributários* estão sujeitos a *um dever mútuo de cooperação*.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 32.º do RCPIT estabelece que a *recusa de colaboração* e a *oposição à acção da inspecção tributária*, quando ilegítimas, fazem incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e *criminal*, nos termos da lei.

Passemos a fazer referência a normativos que, em caso de *falta de colaboração*, ou até mesmo de *oposição* aos actos de inspecção, é legitimada. Assim,

- o art.º 47.º do RCPIT refere-se à falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução;

- no n.º 4 do art.º 63.º da LGT a *falta de cooperação* na realização das diligências previstas no n.º 1 só será *legítima* quando as mesmas impliquem :

- o acesso à habitação do contribuinte;
- a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário³⁰ ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela Administração Tributária legalmente admitidos;
- acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

- o n.º 2 do artigo 89.º do Código do Processo Administrativo (CPA):

(Nos termos do art.º 4.º do RCPIT o CPA era, de acordo com a sua alínea e) direito subsidiário quanto aos casos omissos e, de acordo com a natureza das matérias. Esta subsidiariedade cai com a redacção da Lei 50/2005, de 30 de Agosto)

- envolver a violação de segredo profissional;
- implicar o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei;
- importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus; for susceptível de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma

³⁰ Nos termos do n.º 3 do art.º 63º da LGT, o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário faz-se nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C. (Aditado pelo art.º 1.º da Lei n.º 7/2010, de 2 de Setembro).

das pessoas referidas na alínea anterior.

Mesmo ainda no decurso da acção inspectiva, portanto antes da instauração do processo de inquérito, o RCPIT prevê a realização de medidas cautelares, nomeadamente as constantes do art.º 30.º, com a redacção da Lei 50/2005, de 30 de Agosto:

1 - Os funcionários da Direcção-Geral dos Impostos incumbidos da acção de inspecção tributária podem adoptar, atendendo ao princípio da proporcionalidade, as seguintes medidas cautelares de aquisição e conservação da prova:

a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;

b) Selar quaisquer instalações, sempre que se mostre necessário à plena eficácia da acção inspectiva e ao combate à fraude fiscal;

c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

2 - As medidas cautelares referidas nas alíneas a) e b) do número anterior devem ser fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim a que se destinam.

3 - Sempre que se proceda à apreensão a que se refere a alínea a) do nº 1, será lavrado o respectivo termo e serão autenticadas as fotocópias ou duplicados dos elementos apreendidos.

4 - As instalações seladas não deverão conter bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da actividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis perecíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver.

5 - Sempre que for possível, os elementos com interesse para selar serão reunidos em local que não perturbe a actividade empresarial ou profissional, em divisão fixa ou em contentor, e fechados com dispositivo inviolável, designadamente através de fio ou fita envolvente lacrada nas extremidades com o selo do serviço que proceda à inspecção. (Redacção da Lei 50/2005, de 30 de Agosto)

Também nos termos do art.º 36.º, quanto ao início e prazo do procedimento de inspecção, o qual poderá ser dilatado, é referido, designadamente na sua alínea b), quando na acção de inspecção se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos. E, quando estamos perante uma ocultação dolosa, a conduta pode ter enquadramento criminal ou contra-ordenacional.

Por outro lado, quando o contribuinte entrega uma declaração de IVA, sem ser acompanhada do respectivo meio de pagamento do imposto, muito embora o tenha recebido dos clientes, não se está perante uma auto-denúncia da prática do crime de abuso de confiança fiscal.

Estes casos até estão contemplados nos ns.º 4 e 5 do artigo 105.º do RGIT – crime de abuso de confiança fiscal, como se passa a referir:

...

1 - Quem não entregar à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

...

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

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 € 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

A faculdade de afastar a penalização criminal resulta, justamente, da entrega da declaração, beneficiando do surgimento de um novo prazo de pagamento e de, no caso de este ser efectuado - mesmo que o montante do imposto seja superior a € 50 000 - não ser instaurado inquérito, por o facto, nestas circunstâncias, não ser punível.

Em matéria de liquidação de impostos, incumbe ao contribuinte o ónus de alegar a existência dos factos que fundamentam a sua recusa em cooperar com a administração fiscal e a esta, resta-lhe utilizar os mecanismos que a lei lhe confere para liquidar, nomeadamente as normas da LGT que se passam a referir:

- **Artigo 63.º-A**

Informações relativas a operações financeiras;

- **Artigo 63.º-B**

Acesso a informações e documentos bancários;

- **Artigo 63.º-C**

Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial;

(Aditado pelo n.º 3 do art.º 40.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

- **Artigo 88.º**

Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável;

- **Artigo 89.º-A**

Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.

(Epígrafe do n.º 1 do art.º 40.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

Servindo-se de técnicas de análise, de auditoria, de *investigação* através das bases de dados, acções inspectivas *cruzadas* a clientes e fornecedores, etc., de forma a chegar a uma tributação o mais próxima possível do rendimento real do contribuinte em análise³¹ e, conseqüentemente, do imposto em falta.

E, é face à factualidade detectada³² que poderá existir a suficiência de indícios criminais, com base nos quais é dada a notícia de um crime tributário, procedendo-se à instauração de inquérito, sob a direcção funcional do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal (art.º 40.º do RGIT).

Perante um processo de inquérito deverão *ser postas em prática* as “Garantias de processo criminal” a que se refere o art.º 32.º da CRP, nas quais destacamos a de que *todo o arguido se presume inocente*³³, até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo

³¹ Ver art.º 104.º da Constituição da Republica Portuguesa.

³² **Germano Marques da Silva**, in *Direito Penal Tributário — Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pág. 180, chama a atenção para o facto de os elementos indiciadores de crime recolhidos legalmente na fase da inspecção tributária podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal.

³³ Princípio semelhante parece poder se encontrar em matéria tributária com o «princípio da declaração». A observância do dever

ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa, decorrendo daqui que ninguém pode ser obrigado no processo penal a *contribuir* para a sua própria culpabilidade, cabendo ao OPC, sob a *potestas* da autoridade judiciária, utilizar os mecanismos constantes das leis penais com vista à descoberta da verdade material.

É indiscutível que dos sujeitos passivos é exigível um *código de conduta* de cooperação com a administração fiscal, em consequência da relação jurídico tributária que detêm. A invocação do direito à não auto incriminação parece pretender legitimar a não colocação à disposição da escrituração mercantil a quem a deve analisar.

No caso do abuso de confiança fiscal seria não permitir que a Administração Fiscal, através dos elementos contabilísticos, aferisse qual o montante do imposto efectivamente recebido, em relação ao liquidado/retido, bem como o deduzido.

Os técnicos oficiais de contas, nas suas relações com as entidades a quem prestam serviços, têm o dever de guardar segredo profissional sobre factos e documentos de que tenham conhecimento no exercício das suas funções, mas detêm o dever legal de informação, de acordo com a alínea c) do n.º1 do art.º 54.º, do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, perante a Administração Tributária e outros organismos legalmente competentes em matéria tributária.

Face ao acabado de referir, poder-se-ia colocar a questão de saber qual o reflexo/valoração das declarações do sujeito passivo proferidas no processo conducente à liquidação de imposto (acção inspectiva), *versus* processo de inquérito. Afastando as declarações consideradas informais do sujeito passivo, do suspeito ou do arguido as quais "...não constituem meio de prova válido quer tenham ocorrido antes ou depois da constituição de arguido.", conforme entendeu o Tribunal da Relação de Guimarães, no aresto de 31 de Maio de 2010, relativamente ao processo comum singular n.º 670/07.9PBGMR, do 1.º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Guimarães: *As denominadas conversas informais são desprovidas de valor probatório, quer ocorram antes ou depois da constituição de arguido.... E mais adiante, ... Como bem se salienta no Código de Processo Penal - Comentários e notas práticas da autoria dos Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do Porto (Coimbra Editora, 2008, págs. 888-889) "para formar a sua convicção, o tribunal apenas poderá utilizar as provas que tenham sido*

de cooperação faz presumir a boa fé do contribuinte (n.º 2 do art.º 59.º e n.º 1 do art.º 75.º, ambos da LGT). Segundo a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996) "impõe-se à Administração o respeito pelos efeitos jurídicos dos actos praticados pelo contribuinte, determinando que o apuramento da matéria colectável se efectue, em regra, com base nas suas declarações, embora sem prejuízo do seu controlo posterior [...] Pode falar-se de uma presunção de verdade inerente à declaração do contribuinte, apenas ilidível aquando da ocorrência de factos que, pela sua gravidade, determinam a quebra da relação fiduciária estabelecida entre a Administração e o contribuinte" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS — *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Cadernos de ciência e Técnica Fiscal, n.º 191, Administração Geral Tributária, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002, pág. 276).

produzidas ou examinadas em audiência de julgamento, momento nuclear e central do processo, em que, estando presentes – ou podendo estar – todos os intervenientes processuais, são discutidos os factos e esgrimidos os argumentos jurídicos, sempre no pressuposto basilar da imediação e da celeridade”

A lei apenas ressalva as provas contidas em actos processuais cuja leitura, visualização ou audição em audiência sejam permitidos nos termos dos artigos 356º e 357º (n.º 2 do citado artigo 355º).

Sem dúvida que a apreciação da prova tem forte escrutínio normativo.

Assim, as declarações prestadas em fase de acção inspectiva *têm o valor que têm*, ou seja, serão esclarecimentos que poderão ajudar a uma melhor interpretação dos documentos, registos contabilísticos, testes de consistência, etc. que, de acordo com as regras da lógica e da experiência, permitem tirar ilações quanto ao facto que se visa demonstrar – o lucro real auferido pelos sujeitos passivos e, conseqüentemente, ao enquadramento da sua conduta em infracção, se praticada. Declarações que também, em qualquer momento, podem ser *contrariadas* por quem as prestou.

Não parece ser susceptível de valoração, para efeitos criminais e até mesmo de liquidação de imposto, uma declaração que refere que há facturas falsas na contabilidade, ou que as mesmas não existem, que detêm contas em paraísos fiscais, que a fuga nas vendas é de determinada percentagem, etc. Competirá sempre, tanto na acção de inspecção tributária como no inquérito e nos restantes momentos do processo, avaliar as provas detidas e procurar outras provas, através dos meios que a lei põe ao dispor para este efeito.

Por outro lado, quer a prova tenha sido carreada para a liquidação dos impostos, para o inquérito ou na instrução, o certo é que ter-se-á sempre que repetir em julgamento e pode ser abalada ou infirmada por outra aí produzida, sob pena de ser aplicado o princípio constitucional da presunção de inocência, tanto nos Tribunais Administrativos e Fiscais como nos Tribunais Comuns.

Também se refere a *incomunicabilidade* dos processos (de liquidação e de penalização das condutas) de acordo com o disposto nos artigos 42.º e 47.º, ambos do RIGT.

Acresce-se que o n.º 2 do art.º 76.º do RGCO (Regime Geral das Contra-Ordenações), preceitua a possibilidade de conversão do processo de contra-ordenação em processo criminal, o que terá como consequência o aproveitamento dos actos praticados anteriormente isto é, na fase administrativa do processo.

B. A PROBLEMÁTICA DA EFICÁCIA DA NORMA NO COMBATE AO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

Fazemos agora uma primeira *paragem*, ao fim do decurso de doze anos sobre a entrada em vigor do RJIFnA. Este período de tempo terá em conta o *nascimento* do RJIFnA, em 4/02/2090, até à entrada em vigor do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que se verificou 30 dias depois.

Genericamente o RGIT reúne a maior parte das normas que se aplicam às infracções tributárias, tanto as aduaneiras como as não aduaneiras e da segurança social cuja conduta tenha enquadramento criminal, bem como infracções relacionadas com tributos cobrados pelas autarquias locais.³⁴

1. O aumento exponencial dos inquéritos de abuso

Este crescimento não é só resultado de um aumento das condutas ilícitas, mas também o resultado de vários factores que condicionaram a sua emersão, nomeadamente o cruzamento das bases de dados da AT.

A partir de 2008/2009, a evolução do sistema informático veio permitir, de forma automática, através do sistema das contra-ordenações (SCO), permitir a gestão dos processos de inquérito (SINQUER). Esta *comunicação* entre sistemas informáticos modificou, substancialmente, os procedimentos na instauração do inquérito. De uma situação de dependência, quase exclusiva, da detecção de infracções através das acções inspectivas, passou-se para a instauração automática de processos de inquérito pela prática do crime de abuso de confiança fiscal, logo que o montante em falta seja superior a € 7.500 e desde que decorridos os prazos legais a que se referem as alíneas a) e b) do nº. 4 do art.º.105º do RGIT. A AF foi dotada de uma *ferramenta* que, ultrapassados que foram os constrangimentos iniciais inerentes a qualquer processo de adaptação à mudança, se veio a revelar fundamental no seu desempenho, nesta vertente.

À data deste primeiro balanço, a falta de entrega da prestação tributária ainda era encarada, por parte dos agentes fiscalizadores, como uma mera questão de dívidas. Para este comportamento contribuiu o facto de a inspecção tributária ter seleccionado a fraude fiscal como *crime primacial*, não por questões de oportunidade, mas por razões que se prendem com a formação académica dos inspectores (economia, gestão, contabilidade e auditoria, cursos essencialmente vocacionados para a luta contra a fraude fiscal, nomeadamente na vertente da detecção de economia paralela, utilização de facturas falsas para incremento de custos ou para dedução de IVA, etc.).

³⁴ Art.º 1º do RGIT e art.º 30.º da Lei n.º 42/98, de 6/8 (LFL) na redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

A este facto não foi alheia a atitude da imprensa, da doutrina e da jurisprudência que muito tempo *dedicaram* à fraude, na *variante* das facturas falsas.

A criação de planos de pagamento prestacional de impostos deduzidos/repercutidos, através de legislação avulsa, também ajudou a conferir à conduta dos infractores um *cariz* financeiro.

1.1. Os "plano catroga" / "plano mateus" / despachos ministeriais / "direito circulatório"

O Dec-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro e o Dec-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, vulgo, respectivamente, “Plano Catroga” e “Plano Mateus”, visaram permitir a recuperação de créditos fiscais até 150 prestações mensais, com vantagens de natureza financeira para os devedores, ficando suspensos os processos de inquérito até doze anos.

A sua aplicação foi acompanhada de despachos ministeriais que valorizavam a conduta do contribuintes aderentes como manifestação de boa fé, permitindo que as coimas decorrentes de infracções que tivessem sido levadas ao conhecimento da AF por iniciativa dos próprios contribuintes fossem, por força do disposto na alínea b), do artigo 25.º do Código do Processo Tributário, reduzidas a 50% do respectivo mínimo legal (Despacho n.º 17/97-XIII, de 14 de Março, do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais).

Estes protocolos foram um incentivo à auto-denúncia (com entrega ou não de declarações), tendo como contrapartida a avaliação da conduta por forma negligente.

Sem dúvida que, contempladas nas adesões a estes “Planos”, se encontravam dívidas de impostos que, se recolhidos os elementos de prova, poderiam conduzir ao crime de abuso de confiança fiscal ou até mesmo ao de fraude fiscal.

O despacho de exclusão do “Plano Mateus” só se verificava quando ocorresse a sexta falta de pagamento da prestação, para os aderentes em situação de incumprimento prolongado (Despacho n.º 18/97-X111, de 14 de Março, do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais);

Em 1999, o ofício - circulado n.º 60008, de 9 de Abril, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária permitiu, de acordo com certos pressupostos, a inclusão extemporânea e/ou inserção de novas dívidas no “Plano Mateus” que não constavam do requerimento inicial de adesão, *fruto exclusivo do desconhecimento da sua existência*, por parte dos devedores.

Em resultado destes despachos, foi criada uma *ligação* com as situações que reuniam os pressupostos da prática de crime fiscal, por forma a que fossem avaliadas de modo mais favorável ao infractor pelo que, entrou em vigor a Lei n.º 51-A/96, de 9/12.

1.2. A Lei n.º 51-A/96 de 9 de Dezembro

Este diploma veio estabelecer a *ponte* entre o abuso de confiança fiscal e o "Plano Mateus", consagrando no artigo 3.º, a extinção da responsabilidade criminal, quando efectuado o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais e, no artigo 2.º, a suspensão do processo de inquérito e do prazo de prescrição do procedimento criminal, enquanto se mantivesse o pagamento pontual das prestações estabelecidas (esta Lei consagra no seu artigo 5.º um tratamento mais exigente para fraude fiscal).

Com a aplicação destes despachos ministeriais, casos houve, em que os sujeitos passivos não avançaram sequer para a fase de pagamento, ficando-se pelo requerimento/despacho de adesão, porque os impostos em dívida eram diminutos e a prova, entretanto recolhida, era insuficiente para sustentar o processo criminal, prosseguindo a penalização da conduta como contra-ordenação - *o princípio da oportunidade nas bagatelas*.

Actualmente, o pagamento em prestações é efectuado nos termos do art.º 196.º do código do procedimento e do processo tributário (CPPT), apesar de contra os sujeitos passivos decorrer processo de inquérito pela prática de crime de abuso de confiança fiscal (n.ºs. 3 e 4 do art.º 196.º do CPPT).

Nestes casos, o pagamento em prestações tem vindo a ser acolhido, pela Magistratura do Ministério Público, como pressuposto para aplicação da suspensão provisória do processo, nos termos do art.º 281.º e art.º 282.º, ambos do código do processo penal (CPP), com aplicação duma injunção que se traduz, em regra, no pagamento integral ao Estado de, pelo menos, o imposto em falta e acréscimos legais³⁵.

1.3. Os efeitos dos despachos ministeriais / " direito circulatório"

Relativamente aos processos entretanto suspensos nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 51-A/96, surgiram inúmeras *divergências* entre as Magistraturas do Ministério Público/Judicial e a própria AT já que, alguns daqueles órgãos de controle *adaptaram* aqueles despachos e o direito circulatório, influenciando a *marcha normal* do processo, nomeadamente:

- Adiamento da acusação, mesmo quando se verificava pagamento interpolado das prestações constantes do plano de adesão;
- Delonga na decisão do inquérito, após o despacho de exclusão do plano pelo não

³⁵ Nomeadamente, do Desp. proferido em 4/10/2010, no Inq. 16051/2009.7IDPRT – Vila do Conde.

cumprimento prestacional, levantando dúvidas sobre a aplicabilidade deste prazo à suspensão do inquérito e, conseqüentemente, à prescrição de alguns períodos do imposto em dívida.

Também a publicidade, surgida nos *midia*, à volta das dívidas dos clubes de futebol (ainda hoje com *eco*), poderá ter sido um elemento perturbador da eficácia do plano prestacional, tendo em conta a sua especificidade, quando aplicado a estas entidades (Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aplicado ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto - na sequência do protocolo celebrado entre a Liga dos Clubes de Futebol, a Federação Portuguesa de Futebol e o Governo mediante o qual, as duas primeiras entidades ofereceram como dação em pagamento as verbas do totobola a que tinham direito).

Estas medidas excepcionais terão visado influenciar os infractores a regularizar as suas dívidas fiscais, porque as medidas penais em vigor não eram dissuasoras destas condutas, mas também podem ter gerado uma crise, quase generalizada, da não aceitação do desvalor da conduta tipificada no crime de abuso de confiança fiscal, permitindo a continuidade da sua prática, banalizando-o.

2. As bagatelas no crime de abuso de confiança fiscal como meio de eficácia da norma

A segunda razão prende-se com a entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (RGIT) que, no seu artigo 105.º tipifica o crime de abuso de confiança fiscal, não consagrando (na versão original) um patamar/valor de imposto como *bagatela*.

Independentemente da forma como se tem conhecimento da existência de indícios da prática deste crime, a acção inspectiva não pode ser dispensada tendo em vista a recolha dos adequados meios de prova – *prova diabólica* - que permita concluir que o imposto liquidado foi efectivamente recebido/deduzido.

Até 31/12/2006, como se diria em gíria de exemplo académico, até um euro de imposto em falta dava origem à instauração de um processo-crime. Mais do que evitar a banalização da criminalização, havia que ter em conta o envolvimento de recursos humanos e temporais nas várias instâncias formais de controlo. A comunidade tinha que sentir que estava perante um dano relevante que legitimava a reacção penal, afastando do tipo as *bagatelas*, contribuindo para a eficácia da norma incriminadora.

Não é esta a opinião de Germano Marques da Silva, conforme nota de apresentação do livro

de Paulo Marques “Crime de Abuso de Confiança Fiscal”, 1.^a Edição, Coimbra Editora, Janeiro de 2011: “...Muito mais que o abuso, o que o crime de abuso de confiança fiscal tutela é o leal exercício de uma função pública, delegada no substituto, no cobrador do imposto, e por isso também que seja de duvidosa racionalidade o valor superior a € 7 500 como elemento da incriminação...”.

O ansiado patamar entrou em vigor em 1/01/2007, com um montante inferior ou igual a € 7500, com a alteração à redacção do n.º 1 do art.º 105.º do RGIT, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

2.1. As bagatelas na fraude fiscal no RJIFnA

Para o abuso de confiança fiscal não foi criado um mecanismo legal de reconhecimento de bagatelas, semelhante ao do crime de fraude fiscal. Estamos a referir-nos às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro à alínea a) do n.º 3 do artigo 23.º do RJIFnA onde o legislador assumiu a descriminalização da conduta, mesmo estando reunidos os pressupostos da ocultação de factos ou valores (excluído o negócio simulado), desde que a vantagem patrimonial ilegítima fosse de valor igual ou inferior a 1 000 contos, para as pessoas singulares, e 2 000 contos, para as pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, evitando as bagatelas neste tipo legal de crime.

2.2. As bagatelas - abuso de confiança fiscal e fraude fiscal no RGIT

O número 2 do artigo 103.º do RGIT consagra a não punibilidade dos factos em que a vantagem patrimonial ilegítimamente obtida seja inferior a Euros 7 500, tanto para pessoas colectivas como singulares, não afastando a fraude praticada por celebração de negócio simulado. Este patamar evolui para € 15 000, com a redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, com entrada em vigor em 1/01/2006.

2.3. O arquivamento como princípio da oportunidade

O n.º 1 do artigo 26.º do RJIFnA, consagrava uma medida especial de clemência, com vista à recuperação dos créditos fiscais. Este normativo permitia, exclusivamente, o arquivamento do inquérito, quando o agente repusesse a verdade sobre a situação tributária - adopção de tratamento processual especial para casos de pequena criminalidade, de forma a libertar os órgãos de polícia criminal e os tribunais de casos de menor gravidade penal.

2.4. Arquivamento do inquérito e a correspondente instauração do processo de contra-ordenação

O n.º 5 do art.º 26.º do RJIFnA, com a redacção do Decreto-lei n.º 394/93, de 24 de

Novembro, estabelecia que o arquivamento do processo criminal não obstava à aplicação das sanções contra-ordenacionais que se mostrassem devidas.

Actualmente o art.º 45.º do RGIT consagra, com carácter geral, que a decisão de arquivamento ou de não dedução de acusação, deverá ser comunicada à AT para prosseguimento como contra-ordenação, quando for o caso, não acolhendo figura semelhante à constante no RJIFnA.

Para além do art.º 26.º do RJIFnA, instituto geral, foram criados estatutos especiais quanto aos processos do crime de abuso de confiança fiscal, consagrando uma cláusula de extinção da responsabilidade criminal quando o imposto fosse pago em consequência da adesão ao "Plano Mateus", não se aplicando tal extinção às contra-ordenações³⁶ (art.º 3º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro).

No RGIT (até 31/12/2011), o pagamento dos impostos em falta pode ter três consequências:

- arquivamento do processo na sequência da dispensa de pena, nos crimes tributários não puníveis com pena de prisão superior a três anos, também aplicado a pessoas colectivas, conforme Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 16/06/2004 (n.º 1 do art.º 22.º do RGIT);
- a atenuação especial da pena (art.º 44.º do RGIT);
- a suspensão de execução da pena de prisão em que seja condenado o infractor (art.º 14.º do RGIT).

No entanto, para além daquelas decisões de arquivamento e não dedução de acusação, existem as efectuadas nos termos do CPP (alínea a) do art.º 3.º do RGIT – direito subsidiário).

Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação e caso seja afastada a conduta do infractor como crime tributário, deve ser a administração fiscal a avaliar o eventual preenchimento de uma contra-ordenação (art.º 45.º do RGIT).

Na elaboração do parecer final do inquérito (n.º 3 do art.º 42.º do RGIT), sempre que se afigura ao instrutor a possibilidade da factualidade ser objecto de arquivamento, por insuficiência indícios criminais, é proposto ao ministério público a sua prossecução como contra-ordenação.

³⁶ Neste sentido Acórdão n.º 245/2000/T. Const. — Processo n.º 438/99, Publicado no Diário da República — II Série, n.º 254, de 3 de Novembro, de 2000, págs. 17 945 e segs. e Acórdão da 2.ª Secção do Contencioso Tributário n.º 473, de 4 de Outubro, de 2000.

O art.º 22.º do RGIT, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012, na sua Secção III, art.º 155.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 105.º, do mesmo diploma, possibilita a dispensa e atenuação especial da pena relativamente aos crimes com pena de prisão igual ou inferior a três anos, dos quais consta o crime em referência, quando estão envolvidas quantias iguais ou inferiores a € 50 000, por período de imposto, se a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação (diminuição dos prazos de arrecadação do imposto com a consequente redução dos gastos inerentes à máquina judicial).

O legislador afastou-se claramente das posições que defendiam que a disciplina da dispensa de pena poderia ocorrer até à decisão final ou no prazo nela fixado, como resulta do previsto no art.º 74.º, n.º 2 do CP.

Coloca-se, por outra via, a questão de saber se os tribunais têm competência para a aplicação de coimas.

Nesta matéria, entendemos que tendo os factos sido submetidos a julgamento como integradores da prática de um crime, o tribunal é competente para julgar a prática da contra-ordenação, conforme decorre expressamente do art.º 77.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGCO - Aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/82, 27 de Outubro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro), onde se dispõe que *o tribunal poderá apreciar como contra-ordenação uma infracção que foi acusada como crime*, tanto mais que o RGIT o admite no seu art.º 53.º, quando se refere ao julgamento da contra-ordenação, em primeira instância, pelos tribunais comuns, isto quando é certo que a alteração factual e da qualificação jurídica foi comunicada previamente ao arguido, nos termos do art.º 358.º do CPP.

Neste sentido, se pronunciou o Tribunal da Relação do Porto, no Acórdão proferido em 16 de Março de 2011, Processo 65/05.9IDAVR.P1, n.º Convencional JTRP000:

...No entanto, podemos constatar que essas mesmas condutas integram uma contra-ordenação de falsificação, viciação e alteração de documento fiscalmente relevante da previsão do art. 118.º do RGIT.

Aí se comina no seu n.º 1 “Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal”, punindo-se esta conduta “com coima variável...”.

Pode-se suscitar a questão de a quem compete o julgamento dessa contra-ordenação, porquanto e em regra, a mesma cabe aos tribunais tributários, de acordo com o art. 49.º, n.º 1, al. b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), mas em sede de impugnação, porquanto em 1.ª Instância “A aplicação das coimas e sanções acessórias competem, ressalvadas as especialidade previstas na lei, às ... autoridades tributárias” (52.º, proémio do RGIT).

Porém, logo no art. 53.º do RGIT se alude que “As decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, salvo nos casos em que a contra-ordenação é julgada em 1.ª instância pelo tribunal comum”.

E tal pode ocorrer – esse julgamento em 1.ª instância – se uma infracção considerada inicialmente como crime for convolada para contra-ordenação, como permite o disposto no art. 77.º, n.º 1 do RGCO “ex vi” art.º 3.º al. b) do RGIT – ali se preceitua que “O tribunal poderá apreciar como contra-ordenação uma infracção que foi acusada como crime”.

Daí que se imponha ao tribunal recorrido o prosseguimento da apreciação da conduta dos arguidos que seja integradora da contra-ordenação de falsificação, viciação e alteração de documento fiscalmente relevante da previsão do art. 118.º do RGIT, verificando, para já, se ocorre qualquer circunstância relevante de extinção do procedimento contra-ordenacional ou remetendo os autos para julgamento.

Artigo 77º (RGCO)

Conhecimento da contra-ordenação no processo criminal

1 - O tribunal poderá apreciar como contra-ordenação uma infracção que foi acusada como crime.

2 - Se o tribunal só aceitar a acusação a título de contra-ordenação, o processo passará a obedecer aos preceitos desta lei.;

Artigo 53.º (RGIT)

Competência do tribunal

As decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, salvo nos casos em que a contra-ordenação é julgada em 1.ª instância pelo tribunal comum. ;

e

Artigo 358.º (CPP)

Alteração não substancial dos factos descritos na acusação ou na pronúncia

1 - Se no decurso da audiência se verificar uma alteração não substancial dos factos descritos na acusação ou na pronúncia, se a houver, com relevo para a decisão da causa, o presidente, oficiosamente ou a requerimento, comunica a alteração ao arguido e concede-lhe, se ele o requerer, o tempo estritamente necessário para a preparação da defesa.

2 - Ressalva-se do disposto no número anterior o caso de a alteração ter derivado de factos alegados pela defesa.

3 - O disposto no n.º 1 é correspondentemente aplicável quando o tribunal alterar a qualificação jurídica dos factos descritos na acusação ou na pronúncia.

Esta não tem sido a atitude normalmente adoptada em sede de julgamento e, porque nos termos do art.º 61.º do RGIT - como se transcreve - a acusação recebida em procedimento criminal extingue o processo de contra-ordenação (causa extintiva do procedimento contra-ordenacional tributário), parece que o contribuinte não mais poderá ser punido pela infracção praticada no caso concreto.

Artigo 61.º

Extinção do procedimento por contra-ordenação

O procedimento por contra-ordenação extingue-se nos seguintes casos:

- a) Morte do arguido;**
- b) Prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga;**
- c) Pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contra-ordenação tributária;**
- d) Acusação recebida em procedimento criminal.**

2.5. A procedência da excepção do caso julgado

Com referência ao Acórdão proferido, em 20/05/2002, pela 3ª Vara (Varas Criminais do Porto), no processo comum colectivo n.º 181/00.3IDPRT, instaurado pelo crime de abuso de confiança fiscal, a propósito da necessidade e eficácia do direito penal.

O Acórdão foi proferido no sentido da absolvição do arguido, julgando procedente a invocada excepção do caso julgado: *Na verdade, o cotejo dos quadros probatórios em análise, aqueleoutro e o actual, permite tirar como ilação inequívoca que, a dado momento, e face às verificadas dificuldades, o arguido tomou uma opção, qual seja a de pagar salários aos trabalhadores, a parte líquida, e as facturas de fornecedores, relegando para segundo lugar o pagamento de certas obrigações da empresa, entre as quais à Administração Fiscal.*

Ora, como é bom de ver, o arguido tomou apenas uma decisão, única resolução que sempre subsistiu enquanto perdurou o apurado quadro de dificuldades, tal como, de resto, veio a suceder.

Assim sendo, e posto que já foi julgado no âmbito do atrás referenciado processo da 4ª Vara, decisão donde se infere o mesmo e único quadro motivatório, teremos de concluir que se mostra invocado o caso julgado (...) «... ter-se-á de considerar consumido o direito de acção relativamente a quaisquer outras que pertençam a esse mesmo crime continuado, ainda que elas de facto tivessem permanecido estranhas ao conhecimento do juiz».

Refira-se que o primeiro processo, transitado em julgado, foi instaurado por abuso de

confiança fiscal contra a segurança social, nos termos do art.º 27.º-B do RJIFnA e cuja decisão, de 21/02/2002, julgou a acusação e a pronúncia improcedentes, por não provadas e, em consequência, absolveu os arguidos³⁷. No segundo processo o arguido, foi acusado e pronunciado pela prática, em concurso real, de um crime de fraude fiscal p.p. pelo art.º 23.º do RJIFnA e de um crime de abuso de confiança fiscal, p.p. nos termos do art.º 24.º do RJIFnA. Neste último pela obtenção de vantagem patrimonial indevida no montante de € 311 811,63.

O n.º 7 do artigo 105.º do RGIT, refere que os valores a considerar nos níveis antes referidos, são os que devem constar de cada declaração a apresentar à Administração Fiscal, o que pode vir a *ressuscitar* a pluralidade de infracções à semelhança do estabelecido na primitiva redacção do n.º 6, do artigo 24.º do RJIFnA (suprimido pelo Dec-Lei n.º394/93, de 24/11) «...haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.» Esta alteração não contende com a qualificação jurídica do crime, pois apenas fornece um critério quantitativo para a determinação da pena aplicável e para a cláusula de extinção do procedimento criminal³⁸, mas permitiu, inicialmente, que na decisão de alguns processos fosse aplicada a procedência do caso julgado.

Assim, como a cada sujeito passivo correspondem, normalmente, vários períodos de entrega de imposto, foi entendido que os indícios conduziam para a circunstância de ter havido uma só resolução criminosa:

- a) um só crime, se ao longo de toda a realização tiver persistido o dolo ou resolução inicial;
- b) um só crime na forma continuada, se toda a actuação não obedecer ao mesmo dolo, mas estiver interligado por factores externos que arrastem o agente para a reiteração das condutas;
- c) um concurso de infracções, se não se verificar qualquer dos casos.

A Jurisprudência tem vindo a aceitar qualquer uma destas posições, com todas as vicissitudes que acarretam decisões que punem por crime continuado pois, conforme é referido no Recurso n.º 437/2001 — 1.ª Secção, do Tribunal da Relação do Porto, proferido nos autos de processo comum (singular) n.º 81/2000, do 1.º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da comarca de V.N. Famalicão: «algumas actividades que fazem parte de uma continuação criminosa foram já objecto de uma sentença definitiva, ter-se-á de considerar consumido o direito de acusação relativamente a quaisquer outras que pertençam a esse

³⁷ Crime continuado e a procedência da excepção do caso julgado relativamente à Administração Fiscal e Segurança Social outros casos: Processo n.º 610/2009.7TAMTS – 4º J Criminal, com decisão de 05/07/2002; Processo 220/98.6IDPRT, decisão de 25/06/2002 da 2ª Vara Criminal do Porto.

³⁸ **Nuno São Gomes** «Evasão Fiscal, infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal» in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 177, Centro de Estudos Fiscais - 1997: "foi suprimido, na redacção actual, o disposto no n.º 6 do art.º 24º na redacção inicial, que estabelecia que, nos impostos periódicos havia tantos crimes quantos os períodos a que respeita a obrigação. No entanto parece manter-se a mesma doutrina aplicando-se urna única pena em cúmulo jurídico, nos termos do artigo 77º n.º 1 do Código Penal actual.", pág. 262.

mesmo crime continuado, ainda que elas de facto tivessem permanecido estranhas ao conhecimento do juiz».

C. ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL — artigos 24.º do RJF nA e 105.º do RGIT

Breves considerações sobre o tipo.

1. A prestação tributária

A lei fiscal coloca determinados sujeitos numa posição de detenção e de domínio sobre uma prestação que lhes é entregue por terceiros para que, posteriormente, a devolvam à AT. Esta posição consubstancia-se em duas situações: retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e autoliquidações de imposto sobre o valor acrescentado.

1.1. O instituto da retenção na fonte tem o seu campo de aplicação privilegiado em sede dos impostos sobre o rendimento.

Através do instituto da retenção na fonte, a AF antecipa a arrecadação do imposto e permite ao sujeito passivo o seu pagamento de forma suave, a designada «anestesia fiscal»³⁹.

No quadro jurídico de tributação dos rendimentos auferidos por pessoas singulares é imposta, na generalidade dos casos, a participação das entidades devedoras desses rendimentos, estabelecida no âmbito do regime de substituição tributária.

Com a figura da substituição tributária o substituto assume, perante o sujeito activo da relação jurídico – tributária (o que auferir os rendimentos), a posição de sujeito passivo de obrigações tributárias.

Estas consistem na obrigação de reter na fonte o imposto, de acordo com o enquadramento legal aplicável à situação em concreto, à sua entrega nos cofres do estado e ainda, o cumprimento dos deveres de natureza contabilística e declarativos que permitem o controlo administrativo das retenções, no qual se inclui o anexo J à declaração anual de rendimentos ou Modelo 10.

A retenção na fonte pode ter a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, ou ser a título definitivo. Neste caso, o imposto retido é o único devido.

A retenção na fonte a título de pagamento por conta encontra-se prevista nos artigos 98.º, a 101.º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (CIRS) e artigo 88.º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (CIRC). Quanto à retenção na fonte a título definitivo cabe ao artigo 71º do CIRS e ao artigo 88.º n.º 3 do CIRC a sua

³⁹ **João Sérgio Teles de Menezes Correia Leitão** «A substituição e a responsabilidade Fiscal no direito português», in CTF n.º 388, para maior desenvolvimento.

regulação.

No que toca ao instituto da retenção da fonte, em função da entidade que auferir os rendimentos e a categoria de rendimentos auferida, dispõem as seguintes normas:

- o artigo 99.º do CIRS impõe às entidades (pessoas colectivas ou singulares, estes últimos mesmo que não disponham de contabilidade organizada) devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões a obrigação de efectuar a retenção no momento do pagamento ou colocação à disposição desses rendimentos;
- o artigo 100.º, também do CIRS, consagra a tabela de escalões de remunerações anuais e de taxas de retenção na fonte para remunerações de trabalho dependente que compreendam, exclusivamente montantes variáveis, sendo portanto, de aplicação bastante restrita;
- o artigo 101.º, do mesmo Diploma com a epígrafe "Retenções sobre rendimentos de outras categorias", estabelece a obrigação de retenção na fonte relativamente às entidades que dispondam, ou devendo dispor, de contabilidade organizada, devam rendimentos das categorias B, E e F, elencados no mesmo normativo;
- em sede de IRC, o artigo 88.º consagra os rendimentos objecto de retenção na fonte e os art.ºs 90.º e 90.º-A, do mesmo diploma, referem os casos em que existe dispensa dessa obrigação.

1.2. A auto - liquidação do imposto sobre o valor acrescentado

O código do imposto sobre o valor acrescentado, aprovado pelo Dec-Lei n.º 394-B/84, de 26/12, entrou em vigor em 1/de Janeiro de 1986.

A substituição do extinto imposto de transacções (IT) pelo IVA, veio provocar uma substancial alteração na forma de tributação geral do consumo, não só pelas características deste imposto, mas também, porque sendo o IVA um imposto geral, abrange na sua incidência transacções que antes não eram passíveis de IT, mas de tributação especial, nomeadamente, o imposto de turismo e o imposto de selo sobre especialidades farmacêuticas.

Também com a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, tornou-se necessária a criação de um sistema de tributação comum a todos os estados membros, o que fez com que a estrutura normativa inicial se encontrasse fortemente influenciada pelas directivas comunitárias, enquanto referência básica na construção do sistema de imposto.

Posteriormente, e a fim de se proceder à harmonização comunitária da tributação geral sobre o consumo, tendo em vista a realização do mercado interno europeu, vários dos pressupostos essenciais têm vindo a ser reformulados, nomeadamente em matéria de incidência e territorialidade.

Com efeito, a abolição das fronteiras fiscais na comunidade (1/01/93) provocou a criação de um regime autónomo, por um período transitório às trocas intracomunitárias de bens entre os vários estados membros e que se designa por regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Dec-Lei n.º 290/92, de 28/12.

O facto é que a entrada em vigor do IVA, mesmo em fase anterior ao início do período transitório de Portugal como país membro da CEE, teve por base uma escolha de política fiscal interna baseada nos méritos do IVA relativamente ao IT, não só pela sua base de incidência, demasiado *estreita* para poder constituir um instrumento adequado para as necessidades de financiamento do sector público a qual, a não ser alargada iria promover uma escalada das taxas para limites inoportáveis, mas também tendo em conta os inúmeros casos de *fuga* ao IT, apesar das medidas legislativas e administrativas que se foram tomando⁴⁰. Isto é, à data, a melhor medida era *adoptar* o IVA pois a Administração Fiscal não conseguiria estancar a fraude e a evasão fiscal.

Não se pense, no entanto, que o IVA não detinha as suas *frestas* de fraude e evasão fiscal. Basta ler as notas explicativas ao art.º 19.º do anteprojecto do IVA (deduções) para se verificar que “... o número 3 previne casos que podem constituir operações fraudulentas, destinadas a obter do Estado créditos indevidos, por não terem dado lugar a pagamento de imposto facturado, como se negue ao cliente (em conluio com o transmitente) o correspondente direito à dedução...” e foi esta situação que, em 1990, quando entrou em vigor o RJIFnA, a Administração Fiscal tinha *nos braços*.

Assim, algumas das muitas alterações legislativas ao IVA não resultaram somente da evolução da vida comunitária, mas também para combate à fraude e evasão fiscal detectadas ao imposto, como é o caso das actividades em que se verifica a *inversão* do sujeito passivo.

Trata-se de um imposto praticamente *sem administração*, dado que as tarefas de liquidação são exclusivamente da competência dos contribuintes, cabendo à AF receber e informatizar

⁴⁰ Referências feitas na introdução ao anteprojecto de lei que regula o imposto sobre o valor acrescentado e do Relatório do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (aprovado pelo Dec-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro) nomeadamente nos seus parágrafos 2 e 3.

as declarações periódicas e, com estas, exercer as tarefas de controlo. É o contribuinte que detém todas as obrigações acessórias que vão permitir a liquidação do imposto, bem como o seu controlo, daí a dificuldade com que se depara a Administração Fiscal para avaliar o montante dos impostos efectivamente em falta e, até, localizar onde começou a fuga ao imposto.

No âmbito do IVA, «Todos os operadores económicos que se sucedem ao longo de um circuito de produção e distribuição são obrigados a fazer incidir a taxa do imposto sobre os respectivos preços de venda. Contudo, para efeitos de determinação da parcela do imposto total por cuja «cobrança» são responsáveis perante o Estado, cada operador deverá deduzir do imposto liquidado nas suas vendas o montante de imposto que onerou as suas aquisições que deverá constar das facturas dos seus fornecedores, princípio consignado nos art.º s 19.º. e segs. do CIVA. De facto, o IVA opera, na prática, pelo método designado do crédito do imposto.»⁴¹.

Assim, nos termos do art.º 19.º do CIVA este método coloca o operador na situação de devedor à AF do imposto liquidado aos seus clientes pelas vendas/prestações de serviços em determinado período e credor da mesma pelo total do imposto suportado nas compras/aquisições efectuadas no mesmo período. O imposto (prestação) a entregar relativamente ao período considerado será o valor correspondente à diferença entre aquele débito e este crédito.

Mas, há casos em que a lei determina que quem liquida o imposto não é o operador económico que vende, mas o que adquire os bens/prestação de serviços.

É assim que, algumas actividades potenciadoras de fuga e fraude fiscal deram origem às alíneas i) e j) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA (incidência subjectiva) e que passamos a transcrever:

i) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao presente Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto.

*(Redacção dada pela Lei n.º 33/2006, de 28/07, com entrada em vigor a 1/10/2006)*⁴²

j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços

⁴¹ Emanuel Vidal Lima, «Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado», Porto Editora-1998, pág.29.

⁴² Transposição para a ordem jurídica portuguesa das medidas destinadas a combater a fraude e evasão fiscais, previstas na Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho.

de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

(Redacção dada pelo Dec-Lei n.º n.º 21/2007, de 29.01, com entrada em vigor em 01.04.2007)⁴³

Na alínea i) constatamos que os adquirentes de bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, sejam sujeitos passivos de IVA, relativamente a essas aquisições.

Na alínea j), tal como acontece com as sucatas, desperdícios e resíduos, também nas aquisições dos serviços de construção civil, remodelação, reparação manutenção, conservação, demolição de bens imóveis, terraplanagens e movimentos de terras, etc., são sujeitos passivos de IVA os adquirentes desses serviços.

Nestes casos, há inversão do sujeito passivo, *reverse charge*, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto devido, sem prejuízo do direito à dedução prevista nos artigos 19.º a 25.º do CIVA isto é, o adquirente liquida e deduz IVA pelo mesmo montante.

Na aplicação deste regime, e para que não haja duplicação de imposto, o adquirente deve emitir uma factura onde indica “IVA devido pelo adquirente”. Este IVA deve ser liquidado da seguinte forma:

- Na própria factura recebida do vendedor/prestador do serviço;
- Em documento interno que deverá fazer referência à factura original, com os seus elementos identificadores.

Também se verifica *reverse charge* na sequência da abolição das fronteiras fiscais e da intervenção dos serviços aduaneiros passando o sujeito passivo que efectua a aquisição intracomunitária de bens a liquidar o IVA. Ou seja, passa a existir, também neste caso, uma autoliquidação de IVA. Se o sujeito passivo tiver direito a deduzir integralmente este imposto, trata-se de uma mera operação contabilística cujo resultado é zero.

Esta previsão consta do art.º 1.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Dec-Lei n.º 290/92, de 28/12, cuja alínea a) (Incidência Objectiva) se passa a transcrever:

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA):

- a) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no nº 1 do artigo 2º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, devidamente registado para**

⁴³ O mesmo do Item anterior.

efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-membro, que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do nº 2 do artigo 9º, nem os transmita nas condições previstas nos nºs 1 a 2 do artigo 11º

b) ...

Para além das especificidades/entorses ao sistema com que a AT se pode deparar no cálculo do IVA, ainda há que contar com a conduta dos sujeitos passivos que podem cumprir defeituosamente a sua obrigação, inclusive ao nível do preenchimento declarativo (*cosmética declarativa*), seja negligente ou dolosa a sua conduta, os que podem nem sequer dar cumprimento às suas obrigações fiscais, os que *cumprem* as obrigações acessórias, mas não permitem o acesso à sua organização contabilística e os que *vivem* à margem do sistema.

Chegado o momento de determinar o *quantum* da prestação tributária para efeitos de crime fiscal, conforme entendemos estar referido no art.º 105.º do RGIT, consideramos indispensável a análise de um outro pressuposto preponderante para o enquadramento da conduta: a *apropriação*.

2. A apropriação da prestação tributária

Sem pretender entrar em grandes *deambulações* jurídicas sobre os pressupostos do tipo do crime de abuso de confiança fiscal, não queremos deixar de fazer referência às diferentes redacções que o artigo 24.º do RJF nA teve, antes e depois das alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 394/93, de 24/11.

Com a primeira redacção, um dos pressupostos do tipo consistia «... numa relação jurídica fiscal em que uma das partes é investida num poder sobre a prestação de imposto que lhe dá a possibilidade de a dissipar em proveito próprio ... »⁴⁴.

Assim, para a consumação do crime bastava a não entrega, nos cofres do Estado, da prestação tributária que lhe tinha sido confiada, após o decurso do prazo de 90 dias — lesão de uma relação de confiança estabelecida com o credor tributário.

Com a segunda redacção, para além da não entrega, total ou parcial, da prestação tributária, também se exige que o agente se aproprie ilegitimamente dessa prestação tributária⁴⁵ isto é, «que o agente faça sua a prestação, que a integre na sua esfera patrimonial».⁴⁶

⁴⁴ **Augusto Silva Dias** «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei N.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) Considerações Dogmáticas e Político-Criminais», in Revista Fisco, n.º 22, Julho, de 1990, pág.36.

⁴⁵ **Alfredo José de Sousa** in «Infracções Fiscais (Não aduaneiras), 2.ª edição — Anotada e Actualizada, Almedina, Coimbra-1995, pág. 109.

⁴⁶ **Augusto Silva Dias**, «Crimes e Contra — Ordenações Fiscais», in Direito Penal Económico e Europeu: Textos

Partindo daquele pressuposto, há na doutrina quem acrescente que «...se o infractor, transitoriamente, sem intenção de dela se apropriar, utiliza a prestação tributária retida ou recebida, para pagar os salários devidos aos seus trabalhadores, ou pagar as mercadorias adquiridas aos seus fornecedores, com intenção de manter em laboração a empresa e os respectivos postos de trabalho, parece não se ter verificado crime de abuso de confiança fiscal...»⁴⁷. A não entrega da prestação tributária culminaria num processo de contra-ordenação.

Face ao disposto no artigo 24.º, há uma manifesta contradição, com o disposto no artigo 27.º-B, também do RJIFnA (aditado pelo Dec-Lei n.º 140/95, de 14/6), que prevê e pune o abuso de confiança à Segurança Social pela não entrega, sem necessidade de ulterior apropriação, das prestações retidas na fonte.

Á dificuldade na obtenção da prova quanto ao efectivo recebimento do imposto liquidado/retido, acresce a quase *impossível* obtenção de prova do elemento subjectivo deste tipo penal - a intenção do infractor de se apropriar da prestação - com a consequente diminuição da eficácia da norma, conforme a interpretação de alguma Doutrina.

Só se consumará o crime de abuso de confiança fiscal se existir apropriação, total ou parcial, do bem móvel detido, ou seja, só haverá consumação quando o agente passa a agir «*animo domini*» isto é, invertendo o título da posse sobre a coisa.

As prestações não deixam de ser um bem fungível (dinheiro) e, o facto de o infractor as usar como sendo suas, independentemente do destino que lhes é dado (pagamento de salários ou consumos sumptuosos), a administração fiscal fica impedida de ter acesso ao imposto que lhe *pertence* portanto, a sua apropriação verifica-se. Assim, não perfilho da necessidade de provar que os impostos retidos/ liquidados e recebidos, aqueles mesmos, tenham sido empregues na aquisição do "Ferrari" ou da casa com piscina, até porque a maioria dos autores destas condutas não fazem este tipo de compras em seu nome e, mesmo que o fizessem, seria quase impossível provar que tinham utilizado o imposto que lhes foi confiado. Este entendimento veio a ser seguido pela quase generalidade da Jurisprudência, justificado com as condenações proferidas por factos praticados posteriormente a Janeiro de 1994.

Sem arrancar desta estrutura basilar do crime de abuso de confiança fiscal, em sede de prestações tributárias retidas na fonte houve, por parte de alguma Jurisprudência, relutância na sua criminalização, porquanto a não entrega destes impostos poderia ser exclusivamente

Doutrinários — volume II, Coimbra, 1999, pág. 461.

⁴⁷ **Nuno Sá Gomes**, «A Criminalização das Infracções Tributárias», comunicação nacional de Portugal sobre o tema 1, apresentada nas XIX Jornadas Latino — Americanas de Direito Tributário, realizadas em Lisboa de 11 a 16 de Outubro, de 1998, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 392, pág. 101 e «Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 177, Lisboa 1997, pág. 261.

um problema contabilístico⁴⁸

Nesta conformidade as verbas teriam de ser efectivamente deduzidas. O que, como precedente lógico cronológico, pressupõe a sua efectiva existência, pois não pode haver apropriação de algo que não existe e, vem sendo entendido que, apesar da formalização destas prestações na escrituração mercantil (obediência aos sãos princípios contabilísticos), não há nenhuma ilícita apropriação, quando os ordenados/salários não forem pagos.

Quanto ao tipo subjectivo, o dolo (art.º 13. do Código Penal), é bastante em qualquer das suas formas, desde que dirigido à lesão da relação de confiança imposta ao sujeito passivo da relação tributária, quer pelo mecanismo da substituição tributária, quer pela liquidação do IVA, e à apropriação da prestação tributária daí resultante.

Com a entrada em vigor do RGIT, o art.º105.ºdeixa de fazer referência à apropriação da prestação tributária, como elemento do tipo objectivo do crime de abuso. Não tardaram as vozes discordantes contra esta alteração, referindo que emergiu a pena de prisão por mora no pagamento de dívidas fiscais. A Jurisprudência, nalguns arestos, defende que o recebimento não constitui elemento do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal.⁴⁹

Entendo que o RGIT não alterou de forma radical a configuração típica do crime de abuso de abuso de confiança fiscal até então em vigor (art.º 24º do RJIFnA) e que o crime não se esgota na mera não entrega do imposto à Administração Fiscal.

Assim, passamos a analisar o art.º24.º do RJIFnA, na sua versão original, em que eram elementos constitutivos do tipo:

- a *efectiva dedução ou retenção* pelo substituto, da prestação tributária incidente nos rendimentos do substituído;
- a *não entrega* total ou parcial do respectivo montante ao fisco, nos prazos fixados...;
- considera *prestação tributária aquela que tendo sido recebida*, haja obrigação legal de liquidar;
- intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida;

Parece inquestionável estar-se perante uma apropriação de imposto obtido a título precário (*fidel depositário*), por haver a obrigação de entrega da prestação tributária (recebida/deduzida) por parte do substituto ao credor tributário.

⁴⁸ Esta posição foi defendida pelos deputados **António Lobo Xavier e Odete Santos** no debate sobre a proposta de Lei n.º 69/VI — que autorizou o Governo a rever o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, in Diário da Assembleia n.º 90 – I série, de 1 de Julho, de 1993, pág. 2943 e segs.

⁴⁹ Nomeadamente, os Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa, de 4/02/2009, proc. N.º 11036/2008.3 e de 19/12/2006, processo n.º 6940/2006; Acórdão da Relação Guimarães de 23/11/2009, proc. N.º 214/03.

Esta interpretação coloca-nos perante a comparação entre o art.º 24.º (crime) e o art.º 29.º (contra-ordenação), ambos do RJIFnA e com o mesmo elemento do tipo, quanto ao recebimento da prestação tributária não entregue.

Perante a hipótese da prestação tributária não ter sido deduzida/recebida, o RJIFnA não detém enquadramento contra-ordenacional para a penalização da não entrega do imposto. A referida conduta só teria enquadramento em contra-ordenação autónoma, nos termos do art.º 3.º do Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro pelo que, no auto de notícia a instaurar deveria ser feita a seguinte referência:

... infracção punível pelo art.º 95.º do Código do IVA, por equiparação a contra-ordenação autónoma, nos termos do art.º 3º do Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, porquanto, da análise efectuada, não foi possível concluir, inequivocamente, que o imposto tenha sido recebido....

Na sequência do disposto no art.º 95.º do CIVA:

... art.º 95º do CIVA –sem epígrafe – A falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido será punida com multa variável entre a décima parte e metade do imposto em falta, com o mínimo de 2000 escudos, nos casos de mera negligência, e com multa variável entre o dobro e o quádruplo do imposto, no mínimo de 10 000escudos, quando a infracção for cometida dolosamente...

Com o Dec-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, é consagrada a apropriação como elemento do tipo do crime de abuso de confiança fiscal (art.º 24.º do RJIFnA). Se já quanto à anterior redacção se entendia que tinha de haver *apropriação* da prestação tributária não entregue, a actual alteração faz especial referência à intensidade da conduta dolosa do infractor - dolo genérico ou dolo específico ? situação entretanto clarificada pela Jurisprudência, como já referido.

Entre o tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, previsto no art.º 24.º do RJIFnA e o previsto no correspondente art.º 105.º RGIT, existe uma continuidade normativa típica em que o escopo visado continua a ser a punição de quem, estando legalmente obrigado a entregar prestação tributária à Administração Fiscal, deixe de o fazer.

No RJIFnA exigia-se a apropriação indevida por inversão do título de posse. No RGIT basta a não entrega mas, continua a estar presente a ideia de apropriação⁵⁰. Entendemos que esta alteração é mais consentânea com a realidade jurisprudencial, em que se tornou pacífico que para se verificar a apropriação dos impostos é suficiente que, não tendo sido entregues nos cofres do Estado, entraram no giro da empresa (pagamento de ordenados/salários, a fornecedores, etc.).⁵¹

⁵⁰ Acórdão do STJ, de 24/03/2003, in CJ. STJ, Ano XXVIII, I, 2003, 235.

⁵¹ Nomeadamente, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 15/02/2006, proc. n.º 0544134; **Teresa Pizarro Beleza**, in *Direito Penal-2º volume*, AAFDL, Lisboa, 1983, págs. 291/2.

As quantias detidas a título de IVA, de IRS ou IRC, não são propriedade de quem as liquida/retém, mas da Administração Tributária. O contribuinte ao reclamar de terceiros o imposto age apenas em substituição do Estado.⁵²

Actualmente a redacção do art.º 105.º do RGIT é *pacífica* e como refere Isabel Marques da Silva “O n.º 1 do art.º 105.º do RGIT, corresponde grosso modo ao n.º 1 do art.º 24.º do RJIFnA na redacção do Decreto-Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro, substituindo embora o “quem se apropriar” que aí se encontrava por “quem não entregar”.⁵³

Com a entrada em vigor do RGIT não foi resolvido o enquadramento contra-ordenacional dos casos em que não existia prova do recebimento/dedução da prestação tributária não entregue, permitindo um vazio legal.

O disposto nos n.º 1 e n.º 3 do art.º 114.º do RGIT (contra-ordenação por falta de entrega da prestação tributária) detém um texto semelhante ao do art.º 105.º do mesmo diploma (crime de abuso de confiança fiscal). Ambas as normas fazem referência à não entrega da prestação tributária deduzida/recebida, só havendo distinção no enquadramento quanto ao decurso do prazo de 90 dias. Entretanto, o n.º 5 do art.º 114.º do RGIT é alvo de alteração/clarificação com a redacção do art.º 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, *afastando* o recebimento dos impostos, deduzidos/repercutidos a terceiros, para efeitos de enquadramento contra-ordenacional:

... 5 - Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária.

a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais....

Em consequência, a Administração Fiscal foi forçada a arquivar as contra-ordenações que, por não deterem prova do recebimento do imposto, tinham sido enquadradas no art.º 114.º do RGIT, dado que não podiam prosseguir como contra-ordenações autónomas, em consequência da revogação do capítulo VIII do CIVA (capítulo das penalidades), conforme a al. c) do art.º 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, de acordo com o princípio da aplicação da lei mais favorável (n.º 4 do art.º 2.º do CP).⁵⁴

Mas “Será que há abuso de confiança fiscal em IVA? Não.”⁵⁵

⁵² **Sima Santos/Lopes de Sousa** in, Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2001, pág. 587 ss. e Acórdãos de 23/04/2003 in, CJ Ano XXVIII, I, pág. 234 e de 19/10/05, processo n.º 2321/05, da 3ª secção).

⁵³ **Isabel Marques da Silva** in Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF/n.º 5, Almedina.

⁵⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28/05/2008, 2.ª Secção.

⁵⁵ **Diogo Leite de Campos**, in Revista TecnoMetal, Maio/Junho 2004, n.º 152, Porto, pág.43 e segs. (edição IAMMP) e

É assim que o Professor Diogo Leite de Campos conclui, no seu estudo em homenagem ao Professor Doutor Rogério Ehrhardt Soares, quando cinde as relações que se estabelecem entre o Estado e o vendedor ou prestador do serviço e aquele a quem o imposto é repercutido.

Nos termos da alínea a) do n.º4 do art.º 18.º da LGT os sujeitos da relação jurídica tributária de IVA são o Estado (credor – sujeito activo) e o que transmite o bem ou presta o serviço (devedor - sujeito passivo), que tem a obrigação legal de repercutir o imposto. A relação entre este e o repercutido é meramente civil. Sobre o repercutido impendem os factos económicos, incluindo o encargo de pagar o imposto, mas não faz parte da relação jurídica fiscal e, se não efectuar o pagamento do imposto, o sujeito passivo não pode exercer os direitos previstos no n.º 2 do art.º 41.º da LGT.

O sujeito passivo do imposto tem de o entregar nos cofres do Estado, independentemente de ter ou não recebido o repercutido (art.º 27.º do CIVA com p.p. nos termos do art.º 114.º do RGIT- contra-ordenação).

Efectivamente, existem duas relações jurídicas distintas, entre o Estado e o sujeito passivo e entre este e o repercutido, sendo que a segunda tem carácter meramente civil.

Interessante este *exercício* de argumentação mas, em minha opinião, demasiado simplista, permitindo concluir que não se pode verificar a existência de crime de abuso de confiança fiscal em IVA, mas ignora todo o complexo mecanismo de tributação deste imposto de repercussão obrigatória.

O art.º 78.º do CIVA detém mecanismos que permitem efectuar regularizações nas declarações periódicas de apuramento de imposto, nomeadamente quanto a créditos incobráveis. O sujeito passivo liquidou o imposto e entregou-o nos cofres do Estado entretanto, o crédito tornou-se incobrável. Porque não foi recebido do cliente pode ser regularizado a favor do sujeito passivo (porque *abatido* na declaração, passa a entregar menos imposto ao Estado no período da regularização), mediante o cumprimento de certos pressupostos legais, nomeadamente a execução da dívida nos tribunais civis.

Apesar de, para muitos, o repercutido ser meramente o contribuinte de facto, conceito contraposto ao do contribuinte de direito, que suporta o encargo do tributo, não significa que se pode ou deva ser retirado à repercussão do imposto o seu carácter jurídico.

Perfilho, absolutamente, a opinião/conselho disponibilizado pelo Dr. Francisco Vaz Antunes (advogado) por muito que possa ser reputado de *ingénuo*, pois acho que poderá servir de

ajuda a muitos sujeitos passivos (...) Entendo que bem anda o gestor que separa de imediato o valor do IVA após cada venda, porque o dinheiro não é seu, é do Estado. Ele limita-se a “cobrar” o imposto e não tem o direito de utilizar as quantias daquele imposto para os seus fins empresariais, ainda que sejam os mais louváveis, assim como não tem o direito de receber juros sobre uma quantia que não é sua. (...) O sujeito passivo deve agir como fiel depositário daquelas importâncias e, como tal, por ela deve ser responsabilizado (...) ⁵⁶ porque, conforme referido, o art.º 105.º do RGIT tipifica o crime de abuso de confiança fiscal em IVA.

3. O cálculo da prestação tributária para efeito dos pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal

3.1. Retenções na fonte (IRS, IRC, Selo)

Entendemos que cabe ao n.º1 do art.º105.º do RGIT o enquadramento das condutas criminais fiscais de abuso de confiança fiscal, no que respeita a imposto retido na fonte:

...

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 ...

No que se refere aos impostos retidos na fonte, muito embora se argumente que as retenções são meros registos contabilísticos, o facto é que, desde que os rendimentos tenham sido efectivamente pagos e as retenções efectuadas (só o rendimento líquido de imposto é entregue), a sua não entrega nos cofres Estado tem enquadramento criminal - art.º 24.º do RJIFnA e art.º 105.º do RGIT.

Poder-se-á colocar a hipótese de serem efectuados pagamentos, sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, em que não foi entregue qualquer imposto ao Estado, mas também não foi efectuada a respectiva retenção. Isto é, o rendimento foi integralmente entregue ao prestador do serviço.

Nestes caso, subsiste a não retenção do imposto e, conseqüentemente, a sua não *apropriação/recebimento*. Se não detém a prestação tributária, porque não a deduziu, muito embora a tenha de entregar nos cofres do Estado, de acordo com as obrigações decorrentes do IRS/IRC, incorrerá na contra-ordenação p.p. nos termos do art.º 114.º do RGIT com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, com entrada em vigor em 1/1/2009, data a partir da qual o legislador retirou os pressupostos *apropriação/recebimento*

⁵⁶ **Francisco Vaz Antunes** (Advogado), verbo jurídico (www.verbojuridico.net/com/org), Julho de 2005, in “A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”.

que estiveram sempre presentes no n.º 3 do art.º 29.º do RJIFnA e no n.º 3 do art.º 114.º do RGIT.

Desde que o capítulo das penalidades constante do Código do IRS foi revogado, as retenções na fonte não efectuadas deixaram de ser susceptíveis de penalização, havia uma lacuna legal, conforme já referido, para o IVA, quando não recebido.

Poder-se-á, no entanto, colocar a questão se, perante esta conduta (retenção na fonte a título definitivo não efectuada), o substituto não poderá incorrer no crime de fraude fiscal, face ao disposto no n.º 1 do art.º 103.º do RGIT?

...

1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: ...

Porque o enquadramento criminal abrange infracções de não liquidação em que a vantagem patrimonial seja susceptível de causar diminuição das receitas tributárias, quando o valor de imposto em falta seja igual ou superior a € 15 000 (as infracções de valores inferiores a €15 000) constituem contra-ordenação tributária, prevista e punida nos termos do artigo 118.º, ambos do RGIT), não *repugna* a hipótese de que não tendo sido efectuada a retenção definitiva a conduta tenha enquadramento em fraude fiscal.

Não podemos esquecer que o bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal consiste no atentado à verdade ou transparência e na segurança e fiabilidade do tráfego jurídico com documentos de índole fiscal, em ordem à tutela da integridade do património fiscal.

A conduta típica consiste na ocultação de factos ou valores declarados (por acção), ou na ocultação de factos ou valores que devam ser declarados (por omissão), tendo como consequência a diminuição das receitas tributárias.

E qual o valor do imposto que não foi liquidado. Apura-se sobre o montante *bruto* entregue ou *é calculado por dentro*?

Defendo que tudo se deve processar como se a retenção tivesse sido efectuada, sendo essa a vantagem patrimonial obtida (*calculado por dentro*). Caberá ao sujeito passivo substituto se ressarcir desse montante junto de quem auferiu o rendimento bruto.

Considero, no entanto, a dificuldade de argumentação desta factualidade em crime fiscal. O substituto não reteve o imposto e o substituído, porque não tem de declarar o rendimento

auferido, não omitiu qualquer rendimento ao Estado. O facto, é que o Estado fica *defraudado* no montante do imposto de não foi efectuado.

3.2. Imposto sobre o valor acrescentado

É no n.º 2 do art.º 105.º do RGIT que cabem as condutas de abuso de confiança fiscal, no que respeita ao IVA, considerando o *cuidado* tido pelo legislador quando se refere *é também prestação tributária* Entendemos que está a fazer referência ao IVA dedutível e ao que havendo obrigação de liquidar foi efectivamente recebido.

...

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. ...

Quanto ao n.º1 do art.º 105.º do RGIT, com a redacção da Lei n.º 15/2001, de 5/6, corresponde praticamente ao n.º 1 do art.º 24.º do RJIFnA, na redacção do Dec-Lei n.º 394/93, de 24/11, substituindo o *quem se apropriar* por *quem não entregar*, como já referido.

Os restantes números do art.º 105.º o RGIT, à excepção do seu n.º 7, têm correspondência com os números 2 e 3 do art.º 24.º do RJIFnA, em qualquer das suas redacções. O n.º 4 corresponde ao n.º 5 do art.º 24.º do RJIFnA, na sua redacção originária, e ao n.º 6 do mesmo normativo, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec-Lei n.º 394/93, de 24/11, substituindo a condição de procedibilidade por uma condição de punibilidade. Ambos os números 5 são correspondentes, havendo exclusivamente alteração quantos aos valores mas, no n.º 5 do RGIT, também é cominada sanção para a pessoa colectiva. Os n.º 4 do RJIFnA e o n.º 6 do RGIT, só sofreram alterações quanto a valores e às penas.

Sempre considereei pacífica a forma de cálculo da prestação tributária para efeitos criminais. No entanto, há quem defenda que o montante do imposto efectivamente recebido dos clientes terá de ser, pelo menos, igual ao montante do imposto a entregar nos cofres do Estado, isto é, se o IVA liquidado for de € 20 000 e o dedutível de € 10 000, são € 10 000 a entregar, se for este o montante efectivamente recebido dos clientes, naquele período e independentemente das facturas a que correspondem.

Entendo que o imposto efectivamente recebido tem de ser aferido pelo liquidado e que, só depois de aquele ser *encontrado*, deverá ser deduzido do repercutido a montante ou seja, do dedutível, chegando-se assim à prestação tributária em falta. Pegando no exemplo anterior, do IVA liquidado de € 20 000 e da análise da prova recolhida, só foi possível concluir que o sujeito passivo recebeu €15 000 dos seus clientes. Como tinha IVA dedutível de € 10 000, para efeitos criminais será € 5 000 o *quantum* a ter em conta. Isto é, aos € 15000 recebidos

retiram-se os € 10000 dedutíveis, obtendo-se o imposto de €5000 susceptível de enquadramento criminal.

Refere-se que o IVA dedutível não tem que, necessariamente, ter sido pago ao fornecedor, isto é, desde que o imposto seja susceptível de ser deduzido é considerado no *quantum* a deduzir, para determinar a prestação em falta no período.

Muito embora complicada e morosa, a obtenção desta prova é, sem dúvida, mais favorável ao contribuinte e mais consentânea com o disposto na norma (semelhante ao regime de caixa no IVA que se pretende venha a ser aplicado). E, quando se está a falar de imposto recebido é pressuposto que nos *pagamentos* feitos através de cheque ou letras, seja escrutinado o seu percurso até à conclusão final de pagamento/não pagamento.

Apesar da Administração Fiscal deter excelentes *ferramentas* de controlo dos impostos não entregues ao Estado, a obtenção da prova, quanto ao efectivo recebimento, é indispensável, mesmo nos casos em que o contribuinte não tem ou recusa apresentar os elementos que permitem quantificar o imposto, como se pronunciou o Tribunal da Relação de Guimarães, no seu Acórdão de 9 de Junho de 2005-Proc. nº 203/04-1: “...a prova deste recebimento é indispensável, pelo menos de forma parcial, mas representativa...”.

Quanto ao direito à dedução constitui uma mera *faculdade* do sujeito passivo que se subordina aos requisitos legais do art.º 19.º e segs. do CIVA.

O valor em falta de entrega nos cofres do Estado, para efeitos contra-ordenacionais, pode não ser coincidente com o *apurado* para efeitos criminais, não só em consequência necessidade de verificação do pressuposto de punição, recebimento do imposto liquidado, mas também de outras situações decorrentes do mecanismo de apuramento do imposto, ou de *entorses* ao mecanismo do cálculo do IVA, das quais se passa a referir as mais frequentes:

A - O sujeito passivo declara, para um determinado período, IVA a pagar (valor superior a € 7 500) mas não dá cumprimento à obrigação de pagamento. Esta omissão, dá origem à instauração automática de um processo de contra-ordenação, nos termos do art.º 114.º do RGIT.

Decorridos mais de 90 dias sobre a data limite do prazo legal de entrega da prestação, é efectuada ao devedor a notificação prevista na alínea a) do n.º 4 do art.º 105.º do mesmo diploma. Persistindo a falta de entrega da prestação tributária (imposto, juros respectivos e do valor da coima aplicável), após o decurso dos trinta dias previstos na notificação, o processo de contra-ordenação, converte-se automaticamente em processo de inquérito.

Neste momento estão reunidos os pressupostos tendentes ao início da investigação, no sentido de se apurar se efectivamente foi cometido o crime de abuso de confiança fiscal noticiado.

No entanto, se a declaração em análise foi entregue fora de prazo legal, não é reconhecido o direito a eventual crédito de IVA que o sujeito passivo detenha sobre o Estado.⁵⁷

Neste caso, apesar de a obrigação de pagamento/compensação subsistir naquele período, não se verificam os pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal porque, de acordo com o princípio da verdade material não houve qualquer *apropriação* da prestação tributária, como referido no n.º 2 do art.º 105.º do RGIT, mesmo que o imposto liquidado tenha sido efectivamente recebido dos clientes, já que o sujeito passivo detém um crédito sobre o Estado de montante igual ao do IVA que tem de pagar, muito embora só o possa utilizar na próxima declaração entregue dentro do prazo legal.

B – Em determinada empresa, cuja actividade é de construção civil, constatou-se que foi adquirente de serviços, entre outros, de construção civil, competindo-lhe proceder à liquidação do IVA e respectiva entrega nos cofres do Estado do imposto liquidado nas operações enquadráveis na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

Apesar da obrigação declarativa de IVA ter sido cumprida, o imposto ainda se encontra por pagar após o decurso de 90 dias sobre o termo legal de entrega. Neste caso, não se encontram reunidas todas as condições objectivas de punibilidade a que se refere o n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, porquanto o valor de IVA liquidado e em falta, resultou integralmente da aplicação da regra de inversão do sujeito passivo portanto, não foi repercutido a terceiros. Assim, estamos perante uma conduta passível de ser punida exclusivamente por contra-ordenação.

C – Uma empresa entrega dentro do prazo legal a sua declaração periódica de IVA, onde fez constar um crédito de imposto de € 13 000. Todavia, decorrente de uma acção inspectiva, o sujeito passivo entrega nova declaração periódica de imposto, para o mesmo período, onde é apurado imposto a pagar do mesmo montante. Isto é, o sujeito passivo efectuou uma dedução de IVA no valor de € 13 000, nos termos do art.º 78.º do CIVA, (regularização de imposto a seu favor), com base numa factura que o cliente não pagou. No entanto, não deu cumprimento à formalidade legal de comunicação ao cliente da anulação do imposto, com vista à rectificação da dedução inicialmente efectuada, pelo que a dedução foi considerada indevida.

⁵⁷ N.º 1 do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro - Reembolso do IVA solicitado através da declaração periódica (Regulamentação dos números 9 e 10 do art.º 22º do CIVA).

Com a entrega da declaração de substituição nasce uma liquidação adicional de € 13 000, cujo imposto não foi entregue nos cofres do Estado após o decurso de 90 dias a que se refere o nº.4 do art.º 105.º do RGIT.

Também neste caso não se encontram preenchidas as condições objectivas de punibilidade a que se refere o art.º105.º do RGIT, porquanto o valor de IVA liquidado nem sequer foi recebido.

D – No decurso de acção inspectiva a uma empresa, com vista à recolha de prova pela existência de indícios da prática do crime de abuso de confiança fiscal, por falta de pagamento do IVA apurado em declaração periódica, no valor de € 9 500,00, constatou-se que o montante em falta respeitava a liquidação adicional (LA) que teve por base a entrega de declaração de substituição, decorrente de dedução indevida de imposto constante de facturas falsas, facto também detectado em acção inspectiva anterior. No entanto, o imposto liquidado adicionalmente é inferior a € 15 000. Face à conduta e ao montante da vantagem patrimonial obtida, consideramos que a factualidade se enquadra na contra-ordenação tipificada no art.º 118.º do mesmo diploma, cujo n.º1 se transcreve:

...Artigo 118.º

Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes

1 - Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre € 500 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 25 000...

E – Determinada empresa dá cumprimento à obrigação declarativa de IVA, apurando imposto a pagar que não entregou ao credor tributário. Verificada a eventual prática de infracção susceptível de penalização criminal, procedeu-se à recolha da prova necessária a determinar qual o montante do imposto liquidado e efectivamente recebido.

Da análise documental (facturas, recibos, extractos de contas correntes de clientes, etc.), constatou-se que, no período de imposto em causa, do total de IVA liquidado parte, se refere à aquisição intracomunitária de bens, portanto, mais uma das situações em que se aplica a regra da inversão do sujeito passivo.

Nestes casos, porque não se encontra concretizado o conceito de recebimento do IVA liquidado, entendemos ser de retirar ao imposto apurado e a pagar, os montantes referentes, quer ao IVA liquidado, quer ao IVA dedutível, das aquisições intracomunitárias, dado que não têm repercussões no apuramento do IVA a entregar nos cofres do Estado para efeitos criminais (ressalvam-se as situações de direito a dedução parcial de imposto).

Portanto, no apuramento do IVA a entregar nos cofres do Estado, para cálculo da vantagem

patrimonial indevida, são *desprezadas* as transacções intracomunitárias de bens (AIB).

Também se podem verificar situações consideradas controvertidas:

F - Considerando que não se verificou a entrega nos cofres do Estado de IVA de um determinado período cujo montante ascende a €7 500, é instaurado o processo de inquérito. No decurso da recolha de prova constata-se que não havia dívidas dos seus clientes, relativamente ao período em causa.

No entanto, encontra-se em curso penhora de créditos pela Administração Fiscal ao seu principal cliente pelo que, os créditos resultantes das facturas que foram emitidas durante o período de imposto em análise, foram afectos ao pagamento de impostos em que a empresa é executada.

Face a esta factualidade, parece não ter sido efectuada à empresa uma *entrega válida de coisa móvel* a título não translativo de propriedade – a prestação tributária mas, mesmo nestas circunstâncias, entendo que se poderão verificar os pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal, já que a penhora accionada tem correspondência com conduta ilícita anterior (liquidação – recebimento – não entrega) também ela, objecto de punição como crime de abuso de confiança fiscal.

A improcedência de um conflito de deveres é defendida de forma unânime pela doutrina e jurisprudência em vários acórdãos, com referência à supremacia e especificidade do interesse público fiscal que se traduz na indisponibilidade do crédito tributário.

G – Em situação semelhante à anterior a entidade que accionou a penhora foi a Banca. Assim, por dívidas à referida entidade bancária todos os depósitos/transferências efectuadas nas contas da arguida são penhoradas. Neste caso, podemos não estar perante a improcedência de um conflito de deveres considerando a obrigatoriedade que as empresas têm, nos termos do art.º 63.º- C da LGT, de deter contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial:

1 - Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida...

No entanto, será através das provas carreadas para o processo que será avaliada a conduta do (s) arguido (s) quanto á possibilidade de a empresa (elemento subjectivo – dolo) se colocar na situação de dispor da referida prestação tributária para fins diferentes daquela a que se destinava.

4. Regime de exigibilidade de caixa no IVA

Em breve, a recolha da prova poderá ficar facilitada em cerca de 94 % das empresas portuguesas - 370 mil ⁵⁸, sem prejuízo das medidas de controlo por parte do Estado no que respeita à verificação do imposto dedutível. Conforme determina a Resolução da Assembleia da República n.º82/2010, de 16 de Julho, publicada no Diário da República, I Série, de 30 de Julho de 2010, vai entrar em vigor o regime de exigibilidade de caixa no IVA, o que significa que a cobrança do IVA passa a ser feita na data da emissão do recibo e não na da emissão da factura (desloca-se o momento da exigibilidade do imposto), o mesmo acontecendo com o IVA dedutível que só será possível com a posse do recibo de quitação ao fornecedor. Nestas empresas, o IVA liquidado e declarado foi efectivamente recebido e o dedutível só o será se pago aos fornecedores – o imposto declarado corresponde ao *quantum* para efeitos criminais.

O controlo pela Administração Tributária, em fase anterior ao da prática do crime de abuso de confiança fiscal, tem de ser feito ao nível do imposto dedutível, como sempre aconteceu (artigos 19.º a 26.º do CIVA), mas também da análise financeira da empresa. Esta situação tornar-se-á mais complexa se os sujeitos passivos a fiscalizar tiverem fornecedores do regime geral ou do regime especial (IVA dedutível constante de facturas e/ou IVA dedutível consagrado nos recibos).

Este regime irá ser aplicado a empresas com volume de negócios inferior a dois milhões de euros (a opção pela aplicação das regras gerais de exigibilidade do IVA, resulta de prévia comunicação à AT e onde se manterão por um período mínimo de três anos). Sem dúvida que vai libertar as empresas dos seus problemas de tesouraria face ao Estado e, conseqüentemente, fazer equivaler o *quantum* na penalização da conduta por contra-ordenação ou por crime, em consequência dos prazos e *comandos* referidos nas alíneas a) e b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT.

⁵⁸ Fonte - Jornal *Vida Económica*, de 8 de Julho de 2011, dados publicados nas págs. 4 e 5.

D. ENTRADA EM VIGOR DO RGIT

1. A aplicação da lei mais favorável (excluída a problemática da apropriação que deixa de fazer parte dos pressupostos do tipo do crime de abuso de confiança fiscal)

Com a publicação da Lei n.º 15/2001, de 5/6, que aprovou o RGIT, importa determinar qual a lei a aplicar aos factos praticados antes de 5/7/01, data da entrada em vigor deste regime. O disposto nos artigos 2.º n.º4, do Código Penal e 29.º, da Constituição da República Portuguesa manda aplicar "...o regime que concretamente se mostre mais favorável ao agente..." e "...retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido...". Do preceituado na referida disposição penal o regime deve ser determinado em concreto, ou seja, deve ser aplicada, integral e sucessivamente, a lei antiga e a lei nova e, depois de determinados e comparados os respectivos resultados, escolher o mais favorável ao agente⁵⁹.

No caso do abuso de confiança fiscal tipificado nos artigos 24.º do RJIFnA e 105.º do RGIT, quase se pode afirmar que, em abstracto, o regime mais favorável ao infractor se encontra consagrado neste último diploma (excluída a matéria relacionada com a apropriação a que já foi feita referência)⁶⁰.

O abuso, com a sua *nova roupagem*, em vez de consagrar o patamar que se ansiava para pôr termo às *bagatelas* neste tipo legal, fez emergir três patamares como se passam a referir:

- o primeiro, para prestações em dívida que não excedam euros 1 000 (cláusula de extinção da responsabilidade criminal);
- o segundo, quando a entrega não efectuada for inferior ou igual a euros 50 000 (circunstância atenuante);
- o terceiro, quando o imposto em falta for superior a euros 50 000 (circunstância agravante).

Os estabelecidos níveis definem as punições aplicáveis às pessoas singulares e pessoas colectivas (art.º 12.º do RGIT). Assim, para que actue a cláusula de extinção da

⁵⁹ Neste sentido se pronunciou o Assento de 15 de Fevereiro, de 1989 (Diário da República, I Série, n.º 164, de 17 de Março) na esteira da doutrina dominante: **Beleza dos Santos**, in "Lições", 1936, pág. 194; **Cavaleiro Ferreira**, in "Lições", 2.ª edição, pág. 121 e "Direito Penal Português", 1, pág. 124; Eduardo Correia, in "Direito

⁶⁰ **Alfredo José de Sousa** in «Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)», 2.ª Edição, Anotada e Actualizada. Almedina Coimbra, 1995; **Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos**, in «Regime Geral Das Infracções Tributárias», Anotado, Áreas Editora 2001.

responsabilidade criminal, a administração fiscal tem de notificar o agente, relativamente aos períodos de imposto inferiores ou iguais a euros 1 000, para, se quiser, pagar o imposto em falta, os juros respectivos e o valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal (art.º 114.º do RGIT – contra-ordenação), até trinta dias após a notificação.

A não observância das condições, determina a continuação do inquérito.

Entendemos que o melhor momento para efectuar a notificação, seria o da constituição de arguido porque, no seguimento da análise dos processos pendentes, verificou-se que os valores de imposto em dívida, por período, em cada processo, tinham, invariavelmente, enquadramento no primeiro e segundo patamares, pelo que, mesmo que o infractor desse cumprimento à notificação, subsistiriam períodos relativamente aos quais o inquérito teria de prosseguir.

A notificação feita no acto de constituição de arguido, permite, em casos extremos, não só obstar à prescrição do procedimento de algum (s) período (s), tendo em conta a *paragem* obrigatória do processo por trinta dias em consequência da notificação, mas também que o autor da infracção fique perfeitamente elucidado de como *funciona* a clausula de extinção da responsabilidade criminal.

Findos os trinta dias, deve o instrutor do processo, junto do Serviço de Finanças competente, tomar conhecimento do comportamento do infractor face à citada notificação, o que permite um controle mais rápido, por mais directo, do inquérito.

Se só os impostos efectivamente recebidos e não entregues à Administração Tributária, após o decurso de mais de noventa dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, é que têm enquadramento no crime de abuso confiança fiscal, nem sempre o imposto constante do processo de inquérito corresponde ao imposto em falta de pagamento, no mesmo período. Isto é, há verbas que prosseguem como crime e outras como contra-ordenação, pela inexistência de elementos de prova do seu recebimento e, só as primeiras, beneficiam desta cláusula de exclusão. Esta situação dá origem à *separação da dívida*, constante do processo do sujeito passivo no Serviço de Finanças, para cálculo dos respectivos acréscimos legais.

Como crítica a esta alteração do art.º 105.º do RGIT, refere-se que o período de trinta dias em que o inquérito se encontra *parado*, não parece que fosse *aproveitado* pelos incumpridores, talvez pelo facto de cada processo ter valores enquadrados em mais do que um dos patamares.

No fundo, mesmo pagando, *não se vêem livres do processo criminal fiscal*, porque os períodos cujos montantes são susceptíveis de extinção da responsabilidade são diminutos face aos restantes em dívida.

2. O efeito do pagamento do imposto e demais acréscimos legais (arquivamento do inquérito)

O benefício do arquivamento do processo, em consequência do pagamento do imposto em falta e demais acréscimos legais, veio a ser consagrado nos artigos 22.º e 44.º do RGIT que, em conjugação com a previsão e punição constante dos números 1, 5 e 7 do artigo 105.º do mesmo diploma, dispensa a aplicação da pena, quando o crime for punível com pena de prisão de um a três anos, ou seja, para montantes de imposto até € 50 000, por cada declaração de imposto.

No RJIFnA, o arquivamento tinha como referência imposto em falta de montante inferior ou igual a escudos 5 000 000\$00 (euros 2 4939.89) no global das declarações constantes do processo já que, da conjugação dos artigos 26.º e 24.º deste regime, o despacho de arquivamento só podia ser proferido relativamente a crimes fiscais que não fossem exclusivamente puníveis com prisão.

Mais uma circunstância de aplicação imediata do RGIT, em consequência do princípio da lei mais favorável (a punição foi reduzida de cinco para três anos de prisão, quando o valor por declaração não for superior a €50 000).

Pese embora que com a cláusula de extinção da responsabilidade criminal o legislador tenha pretendido obter rapidez na cobrança dos impostos em dívida e a diminuição de processos crime na primeira instância de controle, a eficácia destas normas poderá estar em crise já que o suspeito/arguido dilata o mais possível o momento do pagamento, tendo em conta que a Magistratura Judicial tem em consideração a regularização da situação tributária, mesmo que efectuada no *mesmo dia do julgamento*.

Todavia sempre existirão sujeitos passivos que efectuem o pagamento, obstando, com isso, que lhes sejam aplicadas sanções acessórias, designadamente lhes possa ser vedado o exercício da actividade ou aplicado outro tipo de *sanções* (sem fazer referência às sanções acessórias constantes do RJIFnA e do RGIT, praticamente *esquecidas*), previstas nomeadamente o referido no Decreto — Lei n.º 236/95, de 13 de Setembro que impede o concurso à concessão de serviços públicos, bem como o benefício dos apoios de fundos comunitários e públicos, quando as empresas têm dívidas à AF, comportamento já adoptado pelos contribuintes mesmo antes da entrada em vigor do RGIT.

3. A ansiada alteração ao crime de abuso de confiança fiscal (bagatelas fiscais)

Com a redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, cuja entrada em vigor se verificou a 1/01/2009, o art.º 105.º do RGIT passou a contemplar as bagatelas fiscais, com já referido.

4. A instauração do processo de inquérito

Esta alteração permitiu reduzir o número de processos que estavam a *promover a banalização* deste tipo criminal, por aplicação da lei mais favorável.

No entanto, a *grande* alteração ao art.º 105.º do RGIT verificou-se com a redacção do art.º 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Assim, no texto que esteve em vigor até 31/12/2006, só o não pagamento da prestação tributária (efectivamente deduzida ou liquidada e recebida) era punível criminalmente, desde que tivessem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal da entrega da respectiva prestação.

A partir de 1/1/2007, para além do não pagamento da prestação tributária esta tinha que ser declarada à AT e, só depois de não ser dado cumprimento à notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, é que se está perante uma infracção criminalmente punível.

Só nestas situações o legislador considerou que se verificavam os pressupostos da verdade fiscal e da colaboração a que o contribuinte está obrigado como sujeito passivo da relação jurídica tributária, de forma a dar mais uma oportunidade de *estancar* o processo de inquérito. Neste sentido se pronuncia o Tribunal da Relação de Évora, relativamente à notificação da al. b) do n.º 4 do art.º 105º do RGIT, ao referir que “ Trata-se de um pressuposto adicional de punibilidade. Com esta alteração, o legislador visou diferenciar as situações daqueles contribuintes que cumprem a obrigação declarativa e dos que nada fazem”, Acórdão de 6 de Novembro de 2007, processo n.º 2210/07-1.

- **mas para que se possa accionar este mecanismo, qual o momento da entrega da declaração é que releva?**

A posição da doutrina e da jurisprudência, é também acolhida pela Administração Fiscal, feita a comunicação verifica-se o exercício do dever de colaboração e de lealdade dos contribuintes. Isto é, a declaração pode ser entregue depois do prazo, mesmo durante ou após acção inspectiva que é considerado um comportamento *voluntário*.

Esta prática, apesar de mais favorável, não parece ser a que esteve na génese da alteração. A notificação só deveria aproveitar aos sujeitos passivos que entregam a declaração antes do

início de qualquer acção inspectiva, mesmo que fora de prazo, porque só assim se trata de forma diferente quem tem comportamentos diferentes. Quem não entrega declaração manifesta intenção de ocultação dos factos tributários, muito embora tenhamos noção que este entendimento não ajuda a evitar a *proliferação* de inquéritos/arrecadação de imposto.

A falta declarativa *dificulta* a detecção da conduta pela AF e, conseqüentemente, o accionar dos mecanismos não só de penalização, como da própria exigência do imposto, pelo que sempre haverá que valorar de forma diferente quem tem comportamentos diferentes.

Atente-se, que a recolha da prova só é feita depois de se encontrar o incumpridor que, cada vez tem mais *mobilidade*, ao ponto de *desnortear* a definição do local onde foram praticados os factos.

Também para efeitos contra-ordenacionais, e na esteira da graduação das condutas infractoras, tendo em conta o momento em que se faz a comunicação à AT, há que atender ao disposto no art.º 29.º do RGIT (requisitos do direito à redução das coimas), na redacção anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, como se transcreve:

...1 - As coimas pagas a pedido do agente, apresentado antes da instauração do processo contra-ordenacional, são reduzidas nos termos seguintes:

a) Se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 25% do montante mínimo legal;

b) Se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 50% do montante mínimo legal;

c) Se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal.

2 - Nos casos das alíneas a) e b) do número anterior, é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

3 - Para o fim da alínea c) do n.º 1 deste artigo, o requerente deve dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, que elabora relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido.

- **e se a declaração não for entregue?**

Como resposta, transcreve-se o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no processo n.º 0110306, n.º convencional JTRP00032812, de 3/04/2002:

“... Assim no crime de fraude fiscal punem-se desde logo os actos preparatórios destinados a obter uma vantagem patrimonial indevida nas relações entre o obrigado tributário e o estado,

quer a esses actos se siga o resultado lesivo para o património fiscal ou não. O que nos permite concluir que, quando a conduta do agente integre também outro crime fiscal cuja factualidade típica exija o resultado, o crime em que o resultado faz parte da factualidade típica consome o crime que se basta com a verificação dos actos preparatórios. É esse o caso do crime de abuso de confiança fiscal: ao punir a conduta daquele que se apodera de quantias que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário, consome os actos preparatórios do agente dirigidos a apoderar-se dessas quantias, mesmo que a norma que prevê o crime de fraude fiscal puna autonomamente os actos preparatórios respeitantes ao dito crime de abuso de confiança fiscal ...”

A não entrega da declaração periódica pode revelar a forte intenção de ocultar o *quantum* a entregar, acto preparatório para a prática do crime de abuso de confiança fiscal.

A referência a esta situação, prende-se com os valores a que se referem os artigos 103.º e 105.º, ambos do RGIT. A omissão declarativa com conhecimento do imposto a entregar nos cofres do Estado, integra o crime de abuso de confiança fiscal, quando a prestação tributária for superior a € 7 500 e não um crime de fraude fiscal.

Relativamente a esta matéria também se pronunciou o acórdão proferido no processo n.º 12/08.6IDGRD.C1, de 21-10-2009, n.º convencional JTRC, do Recurso do Tribunal da Comarca de Vila Nova de Foz Côa: *Sumário: O sentido materialmente constitucional que deve ser dado ao tipo penal contido no artigo 105º do RGIT exige que se considerem elementos do tipo de ilícito: a existência (legal) de uma obrigação de entrega à Administração Tributária de uma prestação tributária; a existência de uma prestação tributária efectivamente deduzida ou cobrada (nos termos legais); a falta dolosa dessa entrega.*

O crime de abuso de confiança fiscal é um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entrega a prestação tributária devida, haja ou não declaração tributária.

- **a notificação da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º e as suas consequências à data da sua entrada em vigor**

Segundo Taipa de Carvalho, a exigência desta notificação constitui um elemento integrante do tipo do crime de abuso de confiança fiscal, portanto uma norma despenalizadora/descriminalizadora da conduta e, como tal, por imperativo constitucional (n.º 4 do art.º 29.º da Constituição da República Portuguesa) e legal (n.º 2 do art.º 2.º do Código Penal) tem de ser aplicada retroactivamente, mesmo relativamente aos casos que já tinham sido objecto de condenação com transito em julgado:

«... a descriminalização/despenalização de todas as omissões de entrega de prestações

tributárias deduzidas e comunicadas à Administração Tributária, “praticadas” antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006,..., em relação às quais não se verificou o elemento “notificação” dos respectivos sujeitos passivos tributários.

Assim, em relação a tais omissões, se ainda não se iniciou o *procedimento criminal*, *jamais poderá iniciar-se*; se já se iniciou, *deve ser extinto*; se já tiver havido sentença condenatória transitada em julgado, *têm de cessar a sua execução e os seus efeitos penais.*».

E, logo a seguir, conclui «*Mesmo que se considerasse que a nova exigência de notificação constituía uma condição objectiva de punibilidade, as consequências seriam as mesmas. Pois, a nova lei continuaria a ser uma lei despenalizadora (e não apenas uma lei mais favorável) e, como tal, eliminaria, necessariamente, do número das infracções (penais) todas as omissões “praticadas”, antes de 1 de Janeiro de 2007, em relação às quais não se verificou, obviamente, a referida condição objectiva de punibilidade, isto é, a notificação.*»⁶¹.

Em conclusão, Taipa de Carvalho diz que a lei nova só se aplica a omissões que em 1/1/2007 não constituíam crime (mas apenas contra-ordenação) e que só se converteram em crime no termo do prazo dos 30 dias após a notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, no caso de o devedor tributário ter persistido na não entrega da prestação.

Não terá sido esta a vontade do legislador, nem foi a posição da generalidade da doutrina nem da jurisprudência, para a qual muito contribuiu o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 7/02/2007 (Processo 4086/06 da 3.ª Secção).

Assim, como lei mais favorável que era/é, tornou-se imperiosa a sua aplicação retroactiva, de acordo com o estatuído no n.º 2 do art.º 2.º do Código Penal, tarefa *titânica* já que foi necessário dar cumprimento à notificação em todos os processos em curso e repetir a notificação para os períodos anteriormente objecto da notificação do n.º 6 do art.º 105.º do RGIT (causa de extinção da responsabilidade criminal para períodos de imposto cujo montante não excedesse € 2 000) que, em nossa opinião, só por eventual esquecimento do legislador foi revogado pelo art.º 115.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. Esta tardia revogação fez suscitar na doutrina a *discussão* acerca da obrigatoriedade das duas notificações após 1/1/2007 (a da alínea b) do n.º 4 e a do n.º 6 do RGIT), *discussão* que não se *estendeu* às magistraturas como se pôde constatar.

Sobre esta notificação, Taipa de Carvalho em “O crime de abuso de confiança Fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53 – A/2006, de 29/12” refere: “Creio que este novo pressuposto (alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT) veio

⁶¹ **Américo Taipa de Carvalho**, in “O crime de abuso de confiança Fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53 – A/2006, de 29/12”, pág. 64 e segs., Coimbra Editora, 2007.

afastar, em grande medida, as possíveis e pertinentes críticas de implacável cegueira de que era, político-social e político - criminalmente, passível a frieza e dureza iconoclástica, subjacente à anterior redacção do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, quando e na medida em que tornava a responsabilidade penal exclusivamente dependente do decurso do prazo, sem qualquer interpelação (notificação) do credor estado, através da administração tributária.”⁶²

Esta notificação assenta essencialmente numa base de política criminal e tributária.

Sem dúvida que a penalização da conduta tem como função a prevenção geral e especial para evitar a prática das infracções mas, com mais este *alerta*, a administração fiscal pretende *evitar* a instauração de inquérito, reduzindo o número de processos, e obter o recebimento dos impostos em falta de forma mais célere, já que os sujeitos passivos que foram *nomeados fiéis depositários* para a *cobrança dos impostos*, sabem que os têm de entregar ao credor tributário e quais os prazos.

No entanto, nas condenações que têm vindo a ser proferidas foi, normalmente, aplicada pena de prisão suspensa por cinco anos, com a obrigação do pagamento dos impostos e acréscimos legais e, quando a sanção é a de multa o seu montante é de valor reduzido, geralmente inferior à coima que seria aplicada em processo de contra-ordenação para o mesmo montante o que, em muitos casos pode *prejudicar* a pretensão da AT com a notificação em causa.

As situações em que os períodos de imposto são de valor superior a € 50 000, a que se refere o n.º 5 do art.º 105.º do RGIT (forma agravada de abuso de confiança fiscal em que a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas), também beneficiam da consequência do pagamento efectuado ao abrigo da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT.

- **e quem efectua a notificação?**

Até à data, as Magistraturas têm mandado devolver os processos à Administração Fiscal para dar cumprimento às referidas notificações. Neste sentido se pronunciou a 6.º Secção do DIAP do Porto em acta de reunião de 27/11/2007 – ponto 9, muito embora tenham sido proferidos Acórdãos que referem que a entidade competente para determinar essa notificação, é a entidade titular do procedimento ou do processo, seja ela a Administração, o Ministério Público, o Tribunal de Instrução Criminal ou o Tribunal do Julgamento, conforme a fase em que o processo se encontra quando surge a necessidade de proceder a essa notificação (nomeadamente o Acórdão proferido em 31/07/2008 – Processo n.º 361/08, Acórdão de

⁶² O mesmo citado no item anterior.

11/03/2009 – Processo n.º 847944 e o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14/01/2009 – Processo n.º 0714675).

Actualmente, e como antes referido, após o decurso do prazo de 90 dias sobre a data da entrega da declaração o sistema informático das contra-ordenações (SCO), desde que os montantes por período não pagos sejam superiores a € 7 500, determina a notificação a que alude a alínea b) do n.º 4 do art.º105.º do RGIT e, se o pagamento não se verificar no prazo de 30 dias é instaurado, automaticamente, o inquérito (desde o ano de 2009) bem como a comunicação ao Ministério Público (iniciada no ano de 2011).

Com esta notificação a Administração Fiscal faz a *última chamada* do devedor tributário ao pagamento, com vista a evitar a penalização criminal, actuando de forma igual perante todos os sujeitos passivos que estejam nas mesmas circunstâncias e *afastando* as *preocupações* suscitadas por Costa Andrade e Susana Aires de Sousa em “As Metamorfoses e Desventuras de um Crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto”⁶³, no que respeita à possibilidade da notificação poder ser efectuada de forma arbitrária ou até discricionária pelos agentes da AF, já que o legislador omitiu prazo para a sua efectivação.

- **e quem se notifica?**

O art.º 6.º do RGIT ocupa-se da censura penal/contra-ordenacional pela actuação em nome de outrem e o seu art.º 7.º refere-se à responsabilidade criminal/contra-ordenacional das pessoas colectivas, como se transcreve.

Artigo 6.º

Actuação em nome de outrem

1 - Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:

a) Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado;

b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado.

2 - O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes.

Artigo 7.º

Responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas

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

⁶³ Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa em “As Metamorfoses e Desventuras de um Crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto”, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, ano 17, n.º 1, 2007.

2 - A responsabilidade das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é excluída quando o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

3 - A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

4 - A responsabilidade contra-ordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

5 - Se a multa ou coima for aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde por ela o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados.

Do n.º 3 do art.º 7.º do RGIT decorre a responsabilidade cumulativa dos agentes das pessoas colectivas e equiparadas, com a responsabilidade das últimas, como co-autores dos factos que integram crimes fiscais.

«Para que haja responsabilidade da pessoa colectiva ou equiparada torna-se necessário que o facto seja praticado «por quem actua em termos de exprimir ou vincular a vontade da pessoa colectiva, sociedade ou associação de facto, procurando a satisfação de interesses, embora ilícitos, dessa pessoa colectiva, sociedade ou associação de facto»⁶⁴ (art.º 12.º do Código Penal).

A referência às pessoas colectivas, às sociedades irregulares e entidades fiscalmente relevantes é uma forma ampla de abranger qualquer entidade que seja titular de rendimentos isto é, entidades que, mesmo não tendo personalidade jurídica, têm personalidade tributária (art.º 15.º da LGT e art.º 2.º do CIRC).

Apesar do art.º 11.º do CP enunciar, como regra, o carácter pessoal da responsabilidade criminal, alargava também essa possibilidade às pessoas colectivas. Possibilidade esta que veio a ser opção para casos em que certos interesses graves da comunidade correriam riscos com a manutenção estrita do princípio da pessoalidade das penas, já que nem sempre era possível ou era grande a dificuldade em demonstrar o nexo de causalidade entre a actuação de determinados titulares dos órgãos e a lesão de bens jurídicos, e ao facto da aplicação das sanções aos membros dos seus órgãos não ter qualquer efeito relativamente à pessoa colectiva. Esta realidade foi acolhida pelo legislador expressamente na norma do art.º 11.º do CP, com a redacção da Lei n.º 59/2007 de 04/ de Setembro.

Neste sentido, Figueiredo Dias refere «uma transferência total da responsabilidade que verdadeiramente deva caber a uma pessoa colectiva *qua tale*, para o nome individual de quem actue como seu órgão ou representante poderia conduzir muitas vezes, nos delitos económicos de grandes empresas, v.g., multinacionais, com diversificadas esferas de

⁶⁴ **António Lopes Rocha**, in "Direito Penal Económico", Centro de Estudos Judiciários, 1985 - citado por **Alfredo José de Sousa**, in «Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)», Almedina - 2.ª edição, Comentado e Anotado, pág. 39.

completa imunidade, por se tornar impossível a comprovação do nexos causal entre a actuação de uma ou mais pessoas individuais e a agressão do bem jurídico produzido ao nível da pessoa colectiva». ⁶⁵

Nestes responsáveis incluem-se os órgãos ou representantes de facto, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do RGIT e, conforme o Acórdão n.º 395/2003, de 22 de Julho do Tribunal Constitucional, evitam-se lacunas de punição nomeadamente, quanto aos empresários em nome individual em que, por vezes, o registo para o exercício da actividade é efectuado em nome de terceiro, o mesmo se verificando nas empresas familiares ou em empresas constituídas por marido e mulher, isto é, pessoas físicas que, à partida, têm responsabilidade de direito mas não a têm, de todo, de facto.

Quanto a esta matéria alguns autores defendem que a gerência de facto tem de ser cumulativa com a gerência nominal, designadamente, Gonçalo Sopas Bandeira⁶⁶ que sustenta “será de exigir uma actuação no contexto das competências definidas por lei, estatutos ou título, pelo que o representante de facto tem de ser, simultaneamente, um representante de direito” e Isabel Marques da Silva.⁶⁷

O n.º 2 do art.º 7.º do RGIT prevê a exclusão da responsabilidade da pessoa colectiva, ou equiparada, quando o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito. Neste caso, verifica-se apenas a responsabilidade criminal individual.

Sempre considerei de difícil aplicação o estatuído neste n.º 2 pois, na prática, não estamos a ver a existência de ordens ou instruções expressas emanadas pelos órgãos responsáveis pela pessoa colectiva ou equiparada, no sentido de proibir a prática de actos pelas pessoas físicas que os constituem, relativamente a condutas que podem ter enquadramento criminal.

A notificação que agora nos ocupa é efectuada exclusivamente à empresa, *automaticamente em* consequência dos *alertas* do SINQUER, em nome do gerente, na qualidade de representante legal daquela e não dispensa, em nosso entender, a notificação em seu nome pessoal, pois a sua intervenção no processo é efectuada na qualidade de representante da pessoa colectiva ou equiparada e pessoalmente (nomeadamente: aresto de 13/05/2009 – Processo n.º 142/05.6, do Tribunal da Relação do Porto e aresto de 3/06/2009 – Processo n.º 21/05.7, do mesmo Tribunal).

A notificação, nos termos da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, efectuada ao responsável à data da prática dos factos ilícitos, mesmo em casos de empresas em que tenha

⁶⁵ **Figueiredo Dias**, in “Pressupostos da Punição, 5 – citado por **Sima Santos/Lopes de Sousa** in, Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2001, pág. 82.

⁶⁶ **Gonçalo N. C. Sopas de Melo Bandeira**, in “Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 338.

⁶⁷ **Isabel Marques da Silva**, in “Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, N.º 5, Almedina, pág. 57.

sido declarada insolvência, também deve ser efectuada porque nada o impede de fazer o pagamento pelo qual também é responsável, afastando a penalização da sua conduta.

Quanto a esta matéria, têm vindo a verificar-se divergências de entendimento no seio da magistratura do MP sobre quem deverá representar a pessoa colectiva no acto de constituição como arguida e, bem assim, nos posteriores actos de processo penal, designadamente no seu interrogatório, quando aquela tenha sido declarada insolvente e até ao encerramento da liquidação – gerentes/administradores, ou administrador de insolvência?

Já nas situações verificadas após a declaração de insolvência, transitada em julgado, mas ainda não dissolvida, por não ter ocorrido o registo de encerramento da liquidação (n.º 2 do art.º 160.º do CSC) deverá a sociedade comercial ser constituída arguida na pessoa dos seus gerentes (informação n.º 2/09 da PGD do Porto Coadjuvação, de 29/01/2009).

Em 10/10/2011, por despacho do Exm.º Sr. Procurador-Geral da República, publicitado no site PGR, uniformiza-se este comportamento como se passa a transcrever:

1 - Nos casos em que existam fundadas suspeitas da prática de factos ilícitos penalmente imputáveis a uma pessoa colectiva, ..., procederem à sua constituição como arguida, através dos seus actuais representantes legais;

2 – O dispositivo do número anterior aplica-se ainda no caso de ter sido declarada a insolvência da pessoa colectiva, mantendo-se, até ao encerramento da liquidação, a representação legal nos termos estatutários.

3 - A constituição da pessoa colectiva como arguida não prejudica a eventual constituição e interrogatório como arguidos dos representantes legais da pessoa colectiva que possam ser pessoal e individualmente responsabilizados pelos factos que constituem objecto do inquérito.⁶⁸

Após as diligências probatórias, quanto a quem era o responsável de facto pela gerência/administração da empresa no momento da omissão ilícita da entrega do imposto, cabe aos órgãos de polícia criminal da administração fiscal notificar essas pessoas físicas no decurso do inquérito (em consequência do não cumprimento da notificação efectuada à empresa), e no momento da sua constituição de arguido, já que só assim é possível comprovar concretamente o conhecimento pessoal da notificação pelo responsável, dados os efeitos jurídico-materiais substantivos que relevam em sede de punibilidade da conduta, não só individual, mas também da pessoa colectiva.

Nos casos de gerência por procuração, refere o art.º 259.º do CSC, que compete aos

⁶⁸ Neste sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12/10/2011, Proc. n.º 674/08.4IDLBS-a.L1-3.ª Secção.

gerentes a prática dos actos necessários ou convenientes à realização do objecto da sociedade, com respeito pela deliberação dos sócios. Por sua vez, o n.º4 e n.º 5 do art. 252.º do CSC, impõe o *intuito personae* ou seja, é vedado aos gerentes habilitar representantes com todos os poderes de gerência da sociedade, pois isso subverteria o instituto legal, alienaria a responsabilidade dos gerentes perante os sócios que os designaram e anularia a pessoalidade inerente à função gestonária. Uma habilitação nesses termos constitui uma verdadeira renúncia *contra legis* às funções de gerência sendo, por isso, nula. Sendo, apesar disso, legalmente permitido aos gerentes nomear mandatários ou procuradores da sociedade para a prática de determinados actos ou categorias de actos (art.º 252.º, n.º6), não podem eles, todavia conferir a esses procuradores ou mandatários poderes tão amplos que colidam com o princípio da intransmissibilidade da gerência, de carácter imperativo⁶⁹.

Assim, atendendo ao disposto no art. 24.º da LGT, alíneas a) e b), de nada valerá ao gerente invocar a outorga de procuração a um terceiro para o representar no exercício, em bloco, da gerência, para se eximir à responsabilidade pelo pagamento de dívidas tributárias.

No que se refere às consequências jurídico criminais, há que atender ao disposto no art. 6.º do RGIT – actuação em nome de outrem. Deve analisar-se, caso a caso, o conteúdo dos poderes conferidos ao procurador, a fim de que se determine a sua natureza e extensão e, assim, determinar a sua responsabilidade.⁷⁰

- **o conteúdo da notificação**

Quanto a quem deve fazer a notificação e o seu conteúdo, Isabel Marques da Silva refere que “As decisões adoptadas pelo Tribunal Constitucional nos Acórdão em anotação não nos suscitam grande crítica, mas deixam algumas interrogações no ar. Delas resulta inequivocamente que ficou constitucionalmente legitimada a possibilidade de a notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT ser efectuada pelo tribunal. Mas se assim é e se o tribunal notifica para pagamento sem dizer quanto tem o contribuinte de pagar (por não saber a quanto montam os juros ou qual o valor da coima aplicável), pressupondo que o contribuinte se dirija à Administração Fiscal e aí se informe do *quantum* a pagar e aí pague, parece que se terá de reconhecer que o contribuinte disporá do prazo de 30 dias para pagamento contados não do momento da notificação pelo tribunal mas do momento em que disponha dos elementos que lhe permitem efectuar o pagamento do montante devido, sob pena do prazo concedido a uns e outros ser diferente, sem fundamentação razoável para a diferença (ou seja, com violação do princípio da igualdade), consoante a notificação seja feita

⁶⁹ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. 16/08.9TBOAZ (Apelação n.º 31/09-3).

⁷⁰ Acórdão do STJ 24/11/2009, Proc. 16/08.9 TBZOAZ S1; Acórdão do TCA Sul de 18/06/2002, Proc. 6211/02; Acórdão do STJ de 06/07/2011, Proc. Nº 544/10.6 T2STC.S1.

pela Administração, o que parece ser a solução mais razoável e mesmo a única admissível em relação aos processos posteriores a 1 de Janeiro de 2007, ou pelo tribunal”⁷¹.

À data da aplicação retroactiva da alínea b) do n.º 4. do art.º 105.º do RGIT, os milhares de inquéritos em curso encontravam-se em várias *etapas do seu caminho*. Apesar do determinado pelo Tribunal Constitucional, praticamente todos os processos foram remetidos pelas magistraturas às Direcções de Finanças para efectuar a notificação. De qualquer forma, os elementos necessários para proceder à referida notificação são *sobejamente* conhecidos da entidade judicial que é detentora do processo à data em que a mesma deve ser feita, pois esses dados constam, desde logo, do processo, mas são também indicados no parecer efectuado nos termos do n.º 3 do art.º 42.º do RGIT, sendo que nunca lhes será vedada a possibilidade de poderem *chamar ao processo* os agentes da administração fiscal para coadjuvarem em qualquer esclarecimento.

Com a alteração legislativa em análise, não se pode concluir qual o montante que deve constar da notificação, mas infere-se, tão só, que “...*A prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.*”.

Mas, afinal, quem são os órgãos de execução fiscal? Sem dúvida que são os Serviços de Periféricos Locais que têm competência para cobrar coercivamente a dívida. Compete-lhes dar conta de todo o processo de imposto em falta, bem como dos juros, custas e coimas respectivas (Título IV da Execução fiscal – artigos 148 e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário) para além de ser através deles que os devedores accionam os mecanismos do direito de defesa no processo executivo.

Nos pagamentos efectuados na sequência desta notificação é afastada a afectação das quantias entregues à dívida mais antiga (artigos 262.º a 264.º do CPPT), permitindo-se ao devedor a *escolha* da dívida a que pretendem imputar o pagamento.

E mesmo antes da notificação, são vários os momentos em que o suspeito/arguido tem conhecimento de como, onde, quanto e quando pode dar cumprimento às suas obrigações, impedindo a verificação da condição de punibilidade:

- declarou os referidos montantes mas não os fez acompanhar do respectivo meio de pagamento;
- deixou decorrer o prazo de 90 dias a que se refere a alínea a) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT

⁷¹ **Isabel Marques da Silva**, in Notificação pelo tribunal de abuso de confiança fiscal – anotação aos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 409/2008 e n.º 531/2008 – Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, N.º 4, Inverno, IDEFF, Almedina, Lisboa, 2009, pág. 310.

e mantém-se em falta de pagamento;

- é notificado, como representante da empresa, nos termos da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT continuando em falta o pagamento;

-antes do decurso do prazo de 90 dias é notificado para pagamento antecipado e posteriormente para defesa/pagamento (artigos 70.º a 72.º do RGIT) relativamente à infracção do art.º 114.º RGIT;

- entretanto, está a ser notificado, como representante da empresa, da eventual instauração do processo executivo para a cobrança coerciva do imposto;

-após instauração do processo de inquérito é efectuada acção inspectiva para recolha da prova dos impostos efectivamente recebidos/deduzidos, de cujo resultado lhe é dado conhecimento (art.º 48.º a 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária – RCPIT, aprovado pelo Dec-Lei n.º 413/98, de 31/12);

- no decurso do processo de inquérito é notificado, pessoalmente como responsável, dos referidos montantes, imposto e períodos e como deve proceder, de acordo com a alínea b) do n.º.4 do art.º 105.º do RGIT.

Quanto aos processos instaurados posteriormente a 1/1/ 2007 é sempre a AF que efectua a notificação como antes referido e, quando por impossibilidade de localização do suspeito se recorre a outro órgão de polícia criminal, normalmente a notificação é exclusivamente para comparência.

Da notificação, para além da referência ao conteúdo da norma, deve constar a categoria de imposto, o período a que respeita, o seu montante, quando muito a moldura da coima aplicável em processo contra-ordenacional (n.º 1 do art.º 114.º do RGIT) e, eventualmente, os juros calculados até à data em que é efectuada a notificação, competindo aos serviços de finanças locais a concretização dos montantes da coima, juros e custas.

De forma alguma, com esta actuação, o suspeito/arguido é impedido de regularizar a sua situação fiscal, e os trinta dias são suficientes, desde que esteja determinado para o cumprimento da notificação e mesmo que surjam impedimentos no cumprimento do prazo de trinta dias, estes serão comunicados aos tribunais a fim de o resultado pretendido se manter.

- **mas quando se considera praticado o crime de abuso de confiança fiscal e qual o momento inicial para contagem do prazo para efeitos prescricionais?**

Sendo o abuso de confiança fiscal um crime em que o facto típico e ilícito consiste na não entrega da prestação tributária efectivamente deduzida (retenções na fonte) ou na liquidada mas recebida (IVA liquidado), não nos parece que sejam suscitadas dúvidas quanto ao facto de estarmos perante uma infracção omissiva.

Nos termos do n.º 2 do art.º 5.º do RGIT, com a epígrafe lugar e momento da prática da infracção tributária, as infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários.

E quando é que termina o prazo para o cumprimento dos deveres tributários?

Primeiro, tem de decorrer o prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal da entrega da prestação tributária e, a partir do dia seguinte (91 dias) poder-se-á instaurar um processo de inquérito pela prática do crime de abuso de confiança fiscal, mas só nos casos em que o infractor não cumpriu a obrigação declarativa de imposto.

No caso de ter havido comunicação das prestações tributárias, de acordo com o art.º 5.º do RGIT, o crime consuma-se no dia seguinte após o decurso do prazo de 30 dias que por sua vez se contam a partir da notificação efectuada nos termos da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, caso se verifique desobediência ao procedimento de notificação, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo de prescrição do procedimento criminal.^{72 73}

Efectivamente, só depois de efectuada a notificação em causa se poderá dizer que o sujeito passivo incorreu na prática do crime de abuso de confiança fiscal.

Como o legislador não fixou prazo para efectuar a notificação, o momento da contagem do prazo de prescrição (art.º 21.º do RGIT) poderá ser um obstáculo à certeza e segurança jurídica no que toca a este tipo de crime. Taipa de Carvalho refere "...Pois que, não tendo sido estabelecido um prazo à administração tributária para fazer a notificação, a que se refere a alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º, pode acontecer que o inicio da contagem do prazo de prescrição do procedimento criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal venha a ocorrer muitos anos depois do dia em que terminou o prazo legal da entrega da prestação tributária. Pode acontecer que, antes de se iniciar a contagem do prazo de prescrição do procedimento criminal, já tenha prescrito o prazo para o processo de cobrança coercivo.... Agora relativamente às omissões de entrega de prestação deduzidas e declaradas, terão que dizer que é no 1.º dia após o termo dos 30 dias a contar da notificação feita ("quando a administração tributária quiser") ...".

⁷² **Américo Taipa de Carvalho**, in "O crime de abuso de confiança Fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53 – A/2006, de 29/12", pág.53 e 54, Coimbra Editora, 2007.

⁷³ **Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa**, in "As metamorfoses e desventuras de um crime de (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro -, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume III, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Instituto de Direito Penal Económico E Europeu, Coimbra Editora, págs. 327 a 329, citado por **Paulo Marques** in – "Crime de Abuso de Confiança Fiscal", 1ª Edição, Coimbra Editora, Janeiro de 2011, págs. 147 e 148.

Se, teoricamente esta questão se pode colocar "quando a administração tributária quiser", na prática, é ultrapassada pelo controle dos sistemas informáticos da AT em que após a entrega da declaração sem meio de pagamento é iniciado o processo de execução e, como já referido, a interligação entre a detecção de declaração entregue sem meio de pagamento e a instauração de processo de contra-ordenação que, após o decurso dos vários momentos de notificação para penalização da conduta, se não forem cumpridos, acciona os mecanismos de instauração do processo de inquérito dos quais, como é óbvio, consta a aludida notificação.

Na opinião de Isabel Marques da Silva o início da contagem do prazo de prescrição começa no termo do prazo legal da entrega da prestação isto é, "Na prática, o termo inicial do prazo de prescrição conta-se a partir do 91.º dia posterior ao termo do prazo legal de entrega da prestação tributária – cfr. O Ac. do TR do Porto de 27 de Abril de 2005..."⁷⁴.

Realmente esta posição parece incoerente pois só se pode dar início ao processo de inquérito após o não cumprimento da notificação a que se refere a alínea b) do n.º4 do art.º 105.º do RGIT (30 dias) e, para contagem do prazo de prescrição é imprescindível o decurso de 91 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação tributária.⁷⁵

Toda a *problemática* que envolve a prossecução do inquérito pela prática do crime de abuso de confiança fiscal *gira* à volta do imposto efectivamente recebido/retido (acção inspectiva), tendo de haver um *marco* a partir do qual o processo pode ser instaurado (procedibilidade) e outro até quando pode ser instaurado (prescrição). É claro que, de todo, o momento da *apropriação* não foi o *escolhido* para este efeito.

Vejamos uma situação que, em determinado momento, os valores em falta não são superiores a € 7500 por período de imposto mas, passado algum tempo bastante mais dilatado que os 90 dias a que se refere a alínea a) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, é detectado que relativamente aos períodos que antes não constituíam ilícito criminal, o IVA liquidado foi objecto de recebimento ultrapassando os € 7 500.

Será que nestas circunstâncias uma situação que foi penalizada contraordenacionalmente ainda pode ser enquadrada em processo-crime?

Face ao referido no Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (R.G.C.O - Aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/82, 27 de Outubro, Republicado pelo Decreto-Lei nº 244/95, de 14 de Setembro) e posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 323/2001, de 17 de Dezembro (conversão dos escudos em euros) e pela Lei nº 109/2001, de 24 de Dezembro, nos seus

⁷⁴ Citada na nota 63, pág. 60.

⁷⁵ Citado na nota 65, pág. 64.

artigos 76.º e 82.º conjugados com o estabelecido no art.º 74.º do RGIT e n.º 1 do art.º 279.º do CPP, nada obsta a que se possa instaurar o respectivo inquérito desde que se venha a constatar que, após a instauração do processo de contra-ordenação tributário, os factos dele objecto passam a ter enquadramento criminal.

Mas até quando o inquérito pode ser instaurado?

RGIT:

SECÇÃO II - Processo de aplicação das coimas - SUBSECÇÃO I - Da fase administrativa

Artigo 74.º

Indícios de crime tributário

1 - Se até à decisão se revelarem indícios de crime tributário, é de imediato instaurado o respectivo processo criminal.

2 - Se os indícios de crime tributário respeitarem ao facto objecto do processo de contra-ordenação, suspende-se o procedimento e o respectivo prazo de prescrição até decisão do processo-crime.

R.G.C.O:

Artigo 76º- Conversão em processo criminal

1 - O tribunal não está vinculado à apreciação do facto como contra-ordenação, podendo, oficiosamente ou a requerimento do Ministério Público, converter o processo em processo criminal.

2 - A conversão do processo determina a interrupção da instância de inquérito, aproveitando-se, na medida do possível, as provas já produzidas.

Artigo 82º- Caducidade da aplicação da coima por efeito da decisão no processo criminal

1 - A decisão da autoridade administrativa que aplicou uma coima ou uma sanção acessória caduca quando o arguido venha a ser condenado em processo criminal pelo mesmo facto.

2 - O mesmo efeito tem a decisão final do processo criminal que, não consistindo numa condenação, seja incompatível com a aplicação da coima ou da sanção acessória.

Apesar da análise de Taipa de Carvalho no seu livro “O Crime de Abuso de Confiança Fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006” nos parecer, do ponto de vista da dogmática jurídica bem construída, temos de concluir que a sua posição conduz a um *beco sem saída* como é o caso do início da contagem do prazo de prescrição como ele próprio *admite*.

Esta teoria, também não foi acolhida pela restante doutrina nem pela jurisprudência, cujas interpretações Taipa de Carvalho considera serem *autistamente* literais.

As teorias geram *inspiração* para outras teorias nomeadamente, com o argumento de que se o imposto liquidado só foi recebido após o decurso do prazo de 90 dias do termo do prazo legal da entrega da prestação tributária, então não se encontrariam reunidos os pressupostos do crime de abuso de confiança fiscal isto é, *o imposto não foi recebido no prazo de 90 dias a que se refere a alínea a) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT pressuposto do crime de abuso de confiança fiscal*.

A prestação tributária com enquadramento neste tipo de crime é normalmente entregue periodicamente nos cofres do Estado. No IVA (imposto de prestação única conforme o n.º 4 do art.º 45.º e n.º 1 do art.º 48.º, ambos da LGT), o facto tributário ocorre em cada factura ou documento equivalente em que o imposto é liquidado e, conseqüentemente, seria esse o momento da prática da infracção tributária (art.º 8.º do CIVA e art.º 5.º do RGIT), mas é *tratado como um imposto periódico*.

Esta *ficção* jurídica tributária *confere comodidade* aos devedores tributários – *arrumar* por períodos o imposto liquidado em cada momento que surge o facto gerador, a gestão periódica das receitas pelo Estado bem como a certeza e a segurança jurídica na liquidação e na prescrição dos impostos.

Sem me deter nas inúmeras teses defendidas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, certamente fomentadas pela forma desajeitada como o legislador tem alterado o art.º 105.º do RGIT, o facto é que se tem vindo a verificar que o propósito que esteve na base das referidas alterações é a arrecadação mais rápida do imposto e a diminuição do elevado número de processos de inquérito pela prática deste crime, não tendo qualquer propósito de *deslocalização* do momento da prática da infracção.

Para o efeito, considerou o prazo normal da entrega da prestação tributária ao Estado *adicionando-lhe* mais 90 dias, eventualmente para contemplar as situações, que se verificam no *giro comercial*, de pagamentos/recebimentos a 90 dias (normalmente em factos geradores de IVA), *desprezando* as situações em que o imposto é de imediato recebido, como é o caso das vendas a dinheiro, de forma a haver uniformização.

Assim, para a contagem do prazo de prescrição a referência é o termo do prazo legal da entrega da prestação tributária mais noventa dias. A partir dos noventa e um dias terá a Administração Fiscal de dar continuidade aos restantes procedimentos que permitam a penalização criminal no prazo estabelecido no art.º 21.º do RGIT.

CONCLUSÃO

Sem dúvida que o *nascimento* do direito criminal fiscal e o elevado número de processos instaurados explicam-se, essencialmente, por razões culturais. O dever fundamental de pagar impostos ainda continua a não estar interiorizado pela sociedade e a fuga é justificada pela não correcta utilização destas verbas pelo Estado.

As alterações que se têm verificado ao nível da norma incriminadora também têm contribuído, e muito, para a sua descredibilização. Efectivamente, o legislador com as sucessivas alterações ao art.º 105.º do RGIT, tem vindo a permitir a criação de teses doutrinárias e jurisprudenciais que têm dificultado a normal prossecução dos processos e o *consumo* de recursos humanos e temporais na *repetição* de actos, para dar cumprimento à política criminal e tributária de redução do número de processos e à arrecadação mais célere dos impostos.

E com referência a Figueiredo Dias e Costa Andrade: «A teoria da selecção veio outrossim revelar os limites naturais do sistema penal e, de um modo especial, pôr em evidência a chamada «crise do sistema judicial». Uma política criminal racional não pode furtar-se à decisão de desviar recursos humanos e materiais das áreas onde a sua intervenção, por ser questionável, é comprovadamente inócua, possibilitando a sua concentração onde eles são mais necessários e eficazes... Como refere Packer, «cada hora de labor da polícia, do ministério público, do tribunal e das autoridades penitenciárias gastas nos domínios marginais do direito criminal, é uma hora retirada à prevenção da criminalidade séria. Inversamente, cada infracção trivial ou duvidosa eliminada da lista das infracções criminais representa a libertação de recursos essenciais para uma resposta mais eficaz às prioridades cimeiras do sistema penal»⁷⁶.

A Lei n.º 64-B/2011, que aprovou o OE para o ano de 2012, não apresenta qualquer alteração *directa* ao crime de abuso de confiança fiscal, revelando o *bom senso* legislador ao não introduzir pressupostos que poderiam, mais uma vez, *perturbar* a aplicação da norma que enquadra este tipo de crime.

Entendo que a consagração da *bagatela fiscal* terá sido a alteração mais relevante para todos os intervenientes no inquérito mas, deveria ter ido mais longe, no sentido de o *assemelhar* ao n.º 1 do art.º 305.º do Código Penal Espanhol, com a quantificação anual do *quantum* acima do qual se considera preenchido o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal. Não só seria uma solução mais justa para com os sujeitos passivos de IVA de periodicidade trimestral, em que o valor de imposto por cada declaração a apresentar atinge com facilidade € 7501, em detrimento dos de maior volume de negócios - os de periodicidade mensal - como se evitava a permanente associação de períodos de imposto que fazem regressar o

⁷⁶ Figueiredo Dias e Costa Andrade, na ob. cit. nota (26), pág. 411 e H. Packer transcrito na mesma obra e pág.

processo ao seu *início*, otimizando os recursos temporais e humanos de todas as entidades que intervêm no processo de inquérito.

Com este trabalho fica demonstrado, à sociedade, a *força* e as *fragilidades* do crime de abuso de confiança fiscal decorrentes não só das alterações legislativas mas, também, da dificuldade em adequar o tipo criminal à realidade fiscal e à prática tributária.

BIBLIOGRAFIA

Andrade, João da Costa – Responsabilidade Fiscal dos gerentes e administradores. A culpa tributária, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LXXX, Coimbra Editora, Coimbra, ano de 2004.

CAMPOS, Diogo Leite de - Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal, in: Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

CORREIA, Arlindo, **SANTOS** António Carlos, **PALMA** Clotilde Celorico, **CUNHA** Paulo de Pita, **MADURO** Miguel Poiares, **SOUSA** António Frada, **ALEXANDRE** Mário Alberto, **SANTOS** José C. Gomes, **PINTO** Miguel Silva, **MARTINS** Alexandra – Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal, AFP.

CORREIA, Eduardo - Direito Criminal, Vol. I, Almedina, 2001.

FERREIRA, Rogério Fernandes - A Tributação do Lucro Real, 2a Edição, Lisboa, 1972.

GOMES, Nuno Sá - Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2a Edição, Editora Rei dos Livros, 2000.

GOMES, Nuno Sá - Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 377, Janeiro - Março 1995.

GONÇALVES, Manuel Lopes Maia - Código Penal Português Anotado e Comentado, Almedina, 2005.

GONÇALVES, Manuel Lopes Maia - Código de Processo Penal Anotado, 7a Edição, Almedina, 1996.

MARQUES, Paulo – “Crime de Abuso de Confiança Fiscal”, 1ª Edição, Coimbra Editora, Janeiro de 2011.

MARTINS, António Carvalho - Revisão da Matéria Tributável - Procedimento de Avaliação e Escrutínio Judicial, Coimbra Editora, 1999.

PORTUGAL, António Moura - A Vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: Reflexões sobre um caso de facturas falsas - Revista de Direito e Gestão Fiscal "Fiscalidade", n.º 7/8 - Julho/Outubro 2001.

SANCHES, José Luís Saldanha – “A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa” - Centro de Estudos Fiscais - Cadernos de Ciência e Técnica

O Crime de Abuso de Confiança Fiscal em Portugal – breve história

Fiscal, nº 173, Lisboa, 1995.

SANCHES, José Luís Saldanha – “ Justiça Fiscal” – Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010.

SILVA, Germano Marques da - "Imposto, Ética e Crime", in: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez, Coimbra: Almedina, 2000.

SILVA, Isabel Marques da - Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º 5, Almedina, 2006.

SOUSA, Susana Aires de - Os Crimes Fiscais - Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, 2006.