

O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

NO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS¹

Nuno B. M. Lumbrales

Resumo

O novo Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) veio não só «fundir» os anteriores Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA) e Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), mantendo a generalidade dos seus traços essenciais, como também introduzir, em alguns pontos concretos, alterações significativas relativamente às soluções consagradas nos mencionados diplomas.

Neste estudo procura-se analisar o tipo incriminatório do abuso de confiança fiscal, tal como configurado pelo art. 105º do RGIT, uma vez que se considera o mencionado tipo como um dos mais profundamente modificados pelo referido diploma, por comparação com o disposto no RJIFNA.

Abstract

The new General Tax Infraction Regime (RGIT) is designed not only to «merge» the previous Juridical Regime of Customs Tax Infraction (RJIFA) and the Juridical Regime of Non-Customs Tax Infraction (RJIFNA), by keeping their essential features as a general rule, but also to introduce in some specific points a number of important changes in connection with the solutions enshrined in those legal texts.

This study tries to explore the incriminatory type concerning the breach of trust in tax matters, as provided for under art. 105 of RGIT, to the extent that we consider this type as having been one of the most deeply modified by the above-mentioned legal text as compared with the RJIFNA provisions.

I – INTRODUÇÃO

¹ Universidade Católica Portuguesa - Relatório de Mestrado - Direito Penal Económico

De entre as medidas aprovadas no âmbito das últimas reformas fiscais, destaca-se, pela sua importância, o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela L n.º 15/2001, de 05/06, diploma que substituiu e unificou os anteriores regimes jurídicos das infracções fiscais, aduaneiras e não aduaneiras (respectivamente RJFA e RJFNA).²

Pretende-se com o presente estudo analisar uma das incriminações fiscais mais profundamente alteradas no âmbito do referido diploma: a do abuso de confiança fiscal, correspondente ao art. 105º do RGIT.

Começaremos assim no Capítulo II por analisar este preceito legal, identificando os vários elementos dogmáticos que o compõem.

Nos capítulos seguintes, tentaremos analisar alguns dos problemas mais discutidos pela doutrina e jurisprudência a propósito deste crime, designadamente aqueles que mais directamente se relacionam com a aplicação prática ou com a interpretação da norma em análise.

Quanto à sistemática da exposição, foi determinada de forma a permitir uma maior clareza, e a facilitar a transposição entre os vários assuntos, com eventual preterição da sequência rígida que é imposta ao intérprete no plano dogmático.

II – O ARTIGO 105º DO RGIT

1) Do Tipo

² No mesmo sentido, ver António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, “*Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*”, Coimbra Editora, Abril de 2002, pág. 12, anotação n.º 2 ao art. 1º do RGIT.

Do texto do preceito em análise resulta, desde logo, que a conduta incriminada consiste na mera *não entrega*³, à administração tributária, de determinadas quantias pecuniárias devidas nos termos da lei fiscal. Estamos assim perante a incriminação de uma omissão pura, ou seja, perante um tipo incriminador que descreve uma conduta necessariamente omissiva.⁴

É esta a nosso ver a principal alteração em relação à redacção do art. 24º do RJIFNA, uma vez que, numa reaproximação à redacção original deste último preceito, se deixa de exigir a apropriação como elemento do tipo legal de crime⁵, sendo que esse elemento tornava configurável a hipótese da prática do abuso de confiança fiscal através de uma conduta comissiva, designadamente quando o agente, ao realizar determinadas despesas, se colocava dolosamente numa situação em que lhe passava a ser impossível satisfazer atempadamente (face ao preceituado na norma incriminadora) o crédito tributário.

Esta alteração vem também facilitar a determinação do momento da prática da infracção, reconduzindo-o ao termo do prazo estabelecido pela lei fiscal para a entrega da prestação tributária (Cfr. n.º 2 do art. 5º do RGIT)⁶, já que a apropriação podia levar a que, em determinados casos, se considerasse que a infracção se cometia em momento anterior, designadamente no momento em que o agente, ao realizar determinadas despesas, se colocasse na situação referida no parágrafo anterior.

Ainda sobre a remoção da apropriação como elemento do tipo, cumpre referir que esta se insere numa tendência geral (legislativa) do direito penal económico, que aponta para a

³ No mesmo sentido, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *“Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado”*, Colecção Direito, Áreas Editora, Lisboa, Agosto de 2001, págs. 587 e 588, anotação n.º 5 ao art. 105º do RGIT.

⁴ Por oposição às omissões impuras ou impróprias, incriminadas via art. 10º do Código Penal.

⁵ Referindo a mesma alteração, ver Paulo José Rodrigues Antunes, *“Infracções Tributárias e seu Processo – Regime Geral de 2001/2002 Anotado”*, Almedina, Fevereiro de 2002, pág. 129, em anotação ao art. 105º do RGIT, e António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 333, anotação n.º 2 ao art. 105º do RGIT. Por outro lado (mas a nosso ver sem razão que o justifique) Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos sustentam a equiparação do decurso do prazo de 90 dias previsto no n.º 4 do art. 105º do RGIT à efectiva apropriação da receita tributária (Cfr. *Obra cit.*, págs. 587 e 588, anotação n.º 5 ao referido preceito legal) – Sobre o n.º 4 do art. 105º do RGIT, ver *Infra*, Capítulo II, Ponto 3 (págs. 13 e segs.) a propósito da punibilidade.

⁶ No mesmo sentido, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 588, anotação n.º 5 ao art. 105º do RGIT.

supressão de alguns dos elementos eticamente mais relevantes das condutas incriminadas, em especial ao nível dos elementos subjectivos dos tipos incriminadores.

No que ao abuso de confiança fiscal diz respeito, esta tendência não deixou de se manifestar nas alterações legislativas sofridas por este tipo de crime.

De facto, a redacção original do art. 24º do RJFNA exigia que a não entrega da prestação tributária fosse acompanhada da *“intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”*, o que em princípio correspondia, no plano dos elementos subjectivos do tipo, à apropriação.

Mais tarde, no que parecia ser uma reacção a esta tendência, a redacção dada pelo DL n.º 394/93, de 24/11, ao art. 24º do RJFNA passou a exigir, para a consumação do crime de abuso de confiança fiscal, a apropriação, ou seja, a efectiva integração da prestação tributária não entregue no património do agente.

No entanto, actualmente, o art. 105º do RGIT basta-se com a mera não entrega atempada (nos termos da lei fiscal) da prestação tributária na posse do agente, não exigindo nem a apropriação enquanto elemento objectivo, nem qualquer intenção especial ou dolo específico, no plano subjectivo, confirmando-se assim que, a este respeito, a evolução do tipo incriminador do abuso de confiança fiscal tem seguido a tendência geral.

Este esvaziamento ético do tipo⁷ em sede de crimes tributários não tem, a nosso ver, base em razões dogmáticas relacionadas com as características do bem jurídico tutelado,⁸ mas antes em razões pragmáticas e de política criminal, relacionadas com as elevadas necessidades de prevenção que não têm sido satisfeitas, designadamente em razão do

⁷ Está no entanto salvaguardada, face ao carácter ético das próprias normas fiscais violadas pela não entrega da prestação tributária, a eticidade necessária à dignidade penal da conduta incriminada. Sobre o carácter ético que actualmente preside ao sistema fiscal, ver *Infra*, Capítulo III, págs. 19 e segs.; sobre a necessidade de eticidade da conduta incriminada, ver Jorge de Figueiredo Dias, *“Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”* RLJ n.º 3718, Ano 117º, 1984-1985, pág. 12.

⁸ Sobre o bem jurídico tutelado por esta incriminação, ver *Infra*, Capítulo III, págs. 19 e segs..

diminuto número de condenações obtidas pelos tribunais pela prática de crimes económicos em geral, e fiscais em particular.

Tal expediente levou a que, no âmbito do art. 105º do RGIT, baste ao Ministério Público provar a não entrega dolosa da prestação tributária ao Fisco, sem ter que se referir às circunstâncias que motivaram a prática da infracção, o que por sua vez faz com que estas não relevem, à partida, em sede de tipicidade.⁹

Assim, não estamos já perante um crime de apropriação, como o p.p. no art. 205º do CP, o que leva a que não seja indispensável à prática do crime a efectiva integração da receita tributária no património do infractor.

Nestes termos, o agente que dolosamente não entregar ao Fisco a prestação a que está legalmente obrigado em virtude da qualidade de substituto tributário, por razões, suponhamos, de conveniência de gestão (v.g. porque aguardava o vencimento de determinados juros para então disponibilizar as verbas necessárias, evitando assim um lucro cessante), incorre na prática deste crime fiscal.¹⁰

Relativamente ao abuso de confiança comum, um crime que como veremos¹¹ tem sido considerado mais grave do que o seu equivalente fiscal, verifica-se que o art. 105º do RGIT, ao não exigir o elemento objectivo apropriação, prevê a incriminação de um maior número de condutas, incluindo a dos atrasos superiores a 90 dias (Cfr. o respectivo n.º 4), o que é justificável face à indiscutível relevância atribuída pelo nosso ordenamento jurídico aos créditos fiscais.¹²

⁹ Quanto à relevância dessas circunstâncias em sede de ilicitude ou culpa, ver *Infra*, Capítulo VI, págs. 36 e segs..

¹⁰ Nesta hipótese o agente consuma o crime, mas como veremos ao tratar da punibilidade (ver *Infra*, Capítulo II, Ponto 3, págs. 13 e segs.), a sua conduta poderá não ser punida a título de infracção criminal, por força do disposto no n.º 4 do art. 105º do RGIT, que visa precisamente evitar a aplicação de penas a situações de mero atraso (razoável) na entrega da prestação tributária em causa, eventualmente motivadas por atendíveis necessidades de gestão. No entanto, nestas situações, o agente incorrerá na prática da contra-ordenação p.p. art. 114º do RGIT; neste sentido, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 617, anotação n.º 4 ao art. 114º do RGIT.

¹¹ Ver *Infra*, Capítulo II, Ponto 5, págs. 16 e segs..

¹² Questão que será melhor analisada no Capítulo III (ver *Infra* págs. 19 e segs.), a propósito do bem jurídico tutelado pela

Cumpre esclarecer a restrição acima feita quanto ao universo dos possíveis infractores, ou seja, porque é que só alguém com a qualidade de substituto tributário é susceptível de o integrar.

De facto, os vários tipos de prestações tributárias referidas nos números 1 e 2 do art. 105º do RGIT reconduzem-se todos a situações de substituição tributária, ou seja, àquelas situações em que a lei fiscal constitui como sujeito passivo da relação tributária não o devedor originário (o detentor da capacidade contributiva sobre a qual o imposto incide), mas antes um *substituto*, alguém que em virtude de determinadas relações jurídicas que o relacionam com o devedor originário passa, por decorrência da lei, a ser o primeiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, e mesmo pela sua liquidação.¹³

Exemplos paradigmáticos são a retenção na fonte realizada pelas entidades patronais sobre as retribuições dos trabalhadores nos termos do art. 92º do CIRS, e as receitas do IVA, resultantes da repercussão do imposto feita pelos comerciantes e prestadores de serviços sobre os consumidores, através da inclusão do respectivo montante no preço das suas mercadorias e/ou serviços (Cfr. art. 36º n.º 1 do CIVA), sendo também estes os casos mais tratados pela jurisprudência a propósito do crime de abuso de confiança fiscal.¹⁴

O facto de o art. 105º do RGIT, à semelhança do que já sucedia com o art. 24º do RJIFNA, remeter parte da sua previsão para outras normas - a lei fiscal - revelando-se assim uma normal penal em branco, insere-se numa clara tendência não só do Direito Penal Fiscal como de todo o Direito Penal Secundário.¹⁵

incriminação do abuso de confiança fiscal, e mais concretamente no Capítulo VI, Ponto 1 (ver *Infra*, págs. 36 e segs.) a propósito das causas de exclusão da ilicitude.

¹³ Neste sentido, ver António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 336, anotação n.º 7 ao art. 105º do RGIT. Sobre o conceito de substituição tributária, ver Ana Paula Dourado “*Substituição e Responsabilidade Tributária*”, CTF n.º 391, Julho/Setembro de 1998, págs. 39 e segs..

¹⁴ Para uma exemplificação mais exaustiva dos casos de substituição tributária na legislação fiscal portuguesa, ver Ana Paula Dourado, *Obra cit.* págs. 46 e 47.

¹⁵ Realçando a frequente utilização desta técnica legislativa no Direito Penal Secundário, ver Jorge de Figueiredo Dias, *Obra cit.*, RLJ n.º 3716, Ano 116º, 1983-1984, pág. 330 e n.º 3719, Ano 117º, 1984-1985, pág. 47; ver ainda Jorge Lopes de Sousa

Tal facto não levanta, no caso concreto, quaisquer problemas de índole constitucional, designadamente no que respeita ao princípio da legalidade na sua vertente de certeza sobre o conteúdo da conduta incriminada, já que não só a norma em análise descreve essa conduta de modo suficientemente específico, não recorrendo a conceitos indeterminados, como a legislação fiscal, também ela sujeita a exigências constitucionais de legalidade, é suficientemente exacta na determinação das várias situações de substituição tributária e na fixação dos prazos legais de entrega da prestação tributária.¹⁶

Do exposto resulta ainda que, no âmbito do RGIT, o abuso de confiança fiscal continua a ser um crime específico, no sentido em que nem todas pessoas o podem cometer. De facto, é condição essencial para a prática do crime que o agente tenha a qualidade de substituto, pois só estes sujeitos passivos são devedores das prestações tributárias referidas nos números 1, 2 e 3 do art. 105º do RGIT.

No caso de a qualidade de substituto tributário recair sobre uma pessoa colectiva, a responsabilidade criminal pela prática do crime de abuso de confiança fiscal estende-se, por força do disposto no art. 6º do RGIT, aos respectivos representantes. O mesmo sucede com os representantes de pessoas singulares, independentemente do facto de os respectivos poderes de representação decorrerem da lei ou da vontade do representado.

Naturalmente, a qualificação do crime de abuso de confiança fiscal como crime específico não prejudica a aplicação do art. 28º n.º 1 do CP (aplicável *ex vi* art. 3º al. a) do RGIT) por força do qual poderão ser punidos agentes que, muito embora não possuindo a qualidade de substituto, pratiquem o crime participando com quem a possua, designadamente ao nível da instigação e da cumplicidade, esta última na sua vertente de apoio ou auxílio moral à prática do crime.

e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, págs. 38 e 40, respectivamente nas anotações n.º 7 e n.º 12 ao art. 2º do RGIT.

¹⁶ Cfr. art. 106º da CRP, que refere a incidência do imposto como um dos elementos que será necessariamente determinado por lei, e art. 8º da LGT, que refere expressamente, na alínea b) do seu n.º 2, a regulamentação das situações de substituição tributária.

A existência da relação de substituição tributária tem levado a doutrina a defender a existência de um elemento não escrito no tipo incriminatório do abuso de confiança fiscal: a violação da relação de confiança estabelecida (por lei) entre o credor tributário e o substituto, cuja posição será a de um fiel depositário.¹⁷

Ora é precisamente a violação ou defraudação desta relação de confiança que, no crime em análise, parece ser o elemento essencial do desvalor da acção da conduta incriminada.¹⁸

Note-se ainda que, no que respeita à substituição tributária e para que a não entrega da prestação possa ser classificada como abuso de confiança fiscal à luz do preceituado no art. 105º do RGIT, se exige que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida pelo agente.¹⁹ Isto significa que, por exemplo no caso de o sujeito passivo ter facturado (e consequentemente declarado nos termos do art. 26º n.º 1 do CIVA) determinadas quantias que não veio depois a receber, a respectiva não entrega ao credor tributário não é susceptível de configurar a prática do crime de abuso de confiança fiscal, sendo antes punida a título de contra-ordenação, actualmente p.p. no n.º 4 do art. 114º do RGIT, o que aliás já se entendia no âmbito do RJFNA, à luz do disposto no n.º 4 do respectivo art. 29º.²⁰

¹⁷ Ver, neste sentido, Augusto Silva Dias “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro”, Fisco n.º 22, Julho de 1990, pág. 36, e também, do mesmo autor, “Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político-Criminais.” CTF n.º 394, Abril/Junho de 1999, pág. 65. Ver, também, Nuno de Sá Gomes, “Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal (Lições)”, 2ª Edição, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, pág. 261. Quanto à qualificação da posição do substituto tributário como fiel depositário, ver *Infra*, Capítulo IV, págs. 23 e segs.. No que se refere à jurisprudência, no sentido da doutrina dominante, ver o Ac. do STJ de 20/05/1999, cujo sumário é transcrito por António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, págs. 337 e 338, em anotação ao art. 105º do RGIT.

¹⁸ Ver Augusto Silva Dias, “O Novo...”, pág. 36.

¹⁹ Aparentemente em sentido contrário, mas a nosso ver sem razão por falta de suporte no texto do art. 105º do RGIT, Paulo José Rodrigues Antunes, *Obra cit.*, pág. 142, em anotação ao art. 114º do RGIT.

²⁰ Neste sentido, ver Augusto Silva Dias, “Os Crimes...”, págs. 65 e 66, António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 337, anotação n.º 10 ao art. 105º do RGIT, e Nuno de Sá Gomes “Evasão...”, pág. 265, entendendo ainda este último autor a situação como reconduzível à prática do crime de fraude fiscal, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 23º do RJFNA.

Quanto às situações em que o substituto só deduz ou recebe parte da quantia devida, são também reconduzíveis à prática da contra-ordenação supra referida,²¹ contando que o agente entregue atempadamente à Administração Fiscal a quantia correspondente à prestação tributária que efectivamente recebeu. O mesmo se passa com o substituto tributário que não liquidou na totalidade a prestação tributária que era devida nos termos da lei fiscal (tudo Cfr. n.ºs 4 e 5 do art. 114º do RGIT).

Refira-se ainda a inadmissibilidade da punição por abuso de confiança fiscal, nos casos em que o montante do imposto tenha sido apurado através de métodos indiciários. Tal prática constituiria, efectivamente, uma presunção do próprio facto punível, o que viola claramente os princípios constitucionais do *in dubio pro reo* e da presunção de inocência do Arguido.²²

Por fim, uma breve referência no que respeita ao n.º 3 do art. 105º do RGIT, “herdado” da versão original do art. 24º do RJIFNA, e referente às prestações tributárias de natureza para-fiscal.

A doutrina costumava entender, até à entrada em vigor do DL n.º 394/93, de 24/11, que entre outras alterações introduziu o art. 27º-B no RJIFNA, que aquela disposição se destinava a tutelar as situações em que a prestação não entregue fosse devida à Segurança Social.

No entanto, com a inclusão desse artigo no RJIFNA, a doutrina portuguesa passou a considerar supérfluo o n.º 3 do art. 24º do referido diploma.²³ No entanto, esta disposição não só transitou para a nova redacção do preceito, como também para o art. 105º do RGIT, pelo que dificilmente se poderá sufragar esta posição.

²¹ Ver nota anterior. Por outro lado, no que toca à responsabilidade tributária em casos de não dedução parcial, a lei estabelece diferentes regimes, alternando entre responsabilizar em primeira linha o substituto e subsidiariamente o substituído, e vice-versa. Sobre esta questão e sobre a natureza jurídica das posições de um e de outro na relação tributária, ver Ana Paula Dourado *Obra cit.*, págs. 62 a 73. Ver também o art. 28º da LGT.

²² Ver Nuno de Sá Gomes “*Evasão...*”, pág. 262. O autor dá como exemplo deste tipo de prática a conduta da Administração do IVA.

²³ Nesse sentido, ver Nuno de Sá Gomes “*Evasão...*” pág. 265, considerando este autor que existe uma “*contradição inaceitável na tipificação de dois crimes de abuso de confiança fiscal*”, e Augusto Silva Dias “*Os Crimes...*”, pág. 66.

De facto, esta disposição constitui uma cláusula de segurança, destinada a estender a protecção deste tipo incriminador a situações que de outro modo poderiam ficar desprovidas de tutela penal, caso se levantassem dúvidas sobre a aplicabilidade da norma em análise alguma situação de substituição tributária.

Finalizando a análise do tipo incriminador, cumpre referir que o seu único elemento subjectivo é, nos termos gerais, o dolo, face à inexistência de intenções especiais.

2) Da Ilícitude e da Culpa – Remissão

No que respeita à ilicitude e à culpa não existem quaisquer desvios às regras gerais.

No entanto, estas categorias serão importantes como veremos mais adiante, quando analisarmos a aplicabilidade do direito de necessidade e do conflito de deveres ao crime de abuso de confiança fiscal, na hipótese de a conduta criminosa ser motivada por dificuldades económicas, designadamente pela necessidade de manter a empresa em laboração e de assegurar o pagamento dos salários dos trabalhadores, questões que têm suscitado alguma polémica na jurisprudência e, sobretudo, na doutrina.²⁴

Quanto à culpa, é de assinalar que sendo a violação de determinadas normas fiscais um dos elementos da previsão do art. 105º do RGIT, e devendo essa violação ser culposa, o critério a seguir na aferição da culpa do agente deve ser, no que a essas normas fiscais se refere, o critério usado pela doutrina fiscalista.

Segundo a jurisprudência alemã – refira-se que a portuguesa não se tem debruçado sobre este assunto - o critério de aferição da culpa por violação de uma norma fiscal será

²⁴ Ver *Infra*, Capítulo VI, Ponto 1, págs. 36 e segs..

idêntico ao utilizado para aferir da culpa dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada com vista à sua eventual responsabilização subsidiária pela dívida fiscal da empresa (o substituto).²⁵

Esse critério é o do risco permitido, do gestor diligente, ou da adequada gestão empresarial, que é também utilizado em sede da determinação da existência de “grave violação dos deveres” no crime de infidelidade, o que vem confirmar a sua validade no campo do Direito Penal.²⁶

Parece-nos, no entanto, que no campo do abuso de confiança fiscal este critério deverá revestir-se de um maior rigor para com o substituto tributário.

É que enquanto os administradores e gerentes têm em geral como fim a atingir com o exercício dos seus poderes de administração a maximização dos lucros da empresa - pelo menos na medida em que esse é o fim legal de todas as sociedades, comerciais ou não (Cfr. art. 980º CC) - o fiel depositário e o substituto tributário têm como fim da sua gestão a mera salvaguarda dos bens que lhes foram confiados,²⁷ pelo que o evitar da respectiva dissipação será o objectivo a prosseguir, bem como o critério de aferição da sua diligência.

3) Da Punibilidade

Quanto à punibilidade, o n.º 4 do art. 105º do RGIT estabelece como respectiva condição o decurso de 90 dias sobre o termo do prazo estabelecido pela lei fiscal para a entrega da prestação tributária em causa.

²⁵ Ver Ana Paula Dourado, *Obra cit.*, pág. 74.

²⁶ Ver no sentido da aplicação deste critério Ana Paula Dourado, *Obra cit.*, págs. 73 a 81, e J. L. Saldanha Sanches e Rui Barreira, “*Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*”, Fisco n.º 70/71, Maio/Junho de 1995, Ano VII, pág. 102, nota 7. Estes últimos autores, no entanto, entendem que o conceito de culpa deverá ser, a nível do Direito Penal, “*necessariamente mais exigente*” – *Obra cit.*, pág. 103, nota 8.

²⁷ Cfr. art. 854º do CPC.

Este preceito legal terá que ser entendido como condição de punibilidade, e nunca como elemento negativo do tipo, por força do n.º 2 do art. 5º do RGIT, que estabelece como momento de consumação das infracções fiscais omissivas o termo do prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários.²⁸

Não só não conseguimos descortinar qualquer razão válida para justificar a adopção de um critério diferente para a determinação do momento da consumação do crime de abuso de confiança fiscal, como tem sido essa a posição da doutrina, que entendia o n.º 6 do art. 24º do RJFNA como uma «condição de procedibilidade.»²⁹

A jurisprudência, por seu lado, tem considerado que o início do procedimento criminal antes do termo do prazo de noventa dias estabelecido por este preceito constitui causa de suspensão do mesmo,³⁰ muito embora não consigamos discernir o fundamento legal de tal entendimento.

Com a entrada em vigor do RGIT e atenta a redacção do n.º 4 do respectivo art. 105º, o decurso de noventa dias sobre o prazo legal de entrega da prestação tributária continuou a constituir uma condição de punibilidade, que vem dar expressão ao princípio da subsidiariedade do direito penal, ao excluir do campo de aplicação do preceito em análise pequenos atrasos na entrega das prestações tributárias que não justificam, face à sua menor gravidade, o exercício da acção penal, sendo apenas punidos a título de contra-ordenação nos termos do n.º 2 do art. 114º do RGIT.³¹

O n.º 6 do art. 105º do RGIT vem, por seu turno, instituir o pagamento (da prestação em dívida, respectivos juros e valor mínimo da coima aplicável nos termos do art. 114º do RGIT)

²⁸ No mesmo sentido, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 588, anotação n.º 5 ao art. 105º do RGIT, e Paulo José Rodrigues Antunes, *Obra cit.*, pág. 129, em anotação ao mesmo preceito legal.

²⁹ Neste sentido, Augusto Silva Dias “*Os Crimes...*”, pág. 67, e António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 333, anotação n.º 3 ao art. 105º do RGIT.

³⁰ Ver, por ex., Ac. da RP de 15/10/97, BMJ, 470-679.

³¹ Ver também António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 334, anotação n.º 3 ao art. 105º do RGIT.

como causa de extinção da responsabilidade criminal, desde que a prestação tributária em falta não exceda os 1000 Euros, e contanto que o agente, para tanto notificado, a ele proceda no prazo de 30 dias.

Esta disposição é reveladora do carácter privilegiado do crime de abuso de confiança fiscal face ao crime de abuso de confiança comum (p.p. art. 205º do CP), por estabelecer um regime mais favorável para o crime fiscal no que se refere aos efeitos da reparação, que no âmbito dos crimes patrimoniais comuns apenas determina a atenuação especial da pena (Cfr. n.º 1 art. 206º do CP).

Tal atenuação também se verificará nos casos de reparação pelo agente de prejuízos superiores a 1000 Euros por si causados ao credor tributário através da prática do crime de abuso de confiança fiscal, mas desta vez por força do disposto no n.º 2 do art. 22º do RGIT. No limite, poderá mesmo o agente vir a ser, excepcionalmente, dispensado de pena ao abrigo do disposto no n.º 1 do citado art. 22º. No entanto, é evidente que este preceito legal nunca poderá ser aplicado aos casos em que a conduta do agente seja subsumível ao disposto no n.º 5 do art. 105º do RGIT.

Parece também ser de concluir pela aplicabilidade do n.º 6 do art. 105º do RGIT aos casos de cumprimento espontâneo do contribuinte, anterior a qualquer notificação pela Administração Tributária, à semelhança do que era previsto no art. 26º do RJIFNA; isto por um lado porque a proibição de integração analógica em Direito Penal só vigora relativamente às normas que fundamentem ou agravem a responsabilidade do agente e, por outro, porque a notificação a que alude o n.º 6 do art. 105º do RGIT visa unicamente determinar o momento do início do prazo de que o agente dispõe para, procedendo à entrega da prestação em falta e dos respectivos acréscimos legais, beneficiar do regime previsto nesse preceito legal.

Esta opção do legislador constitui assim mais um argumento a acrescentar aos que adiante se exporão, a propósito da moldura penal do art. 105º do RGIT e da respectiva

comparação com a estabelecida pelo art. 205º do CP para o crime de abuso de confiança comum.

4) O número 7

No que se refere ao n.º 7 do art. 105º do RGIT, e apenas para não pecar por omissão, cumpre referir que este preceito não é constituído por nenhum elemento característico da dogmática penal, não sendo mais do que uma concretização dos valores a considerar para efeitos do disposto nos números 5 e 6 do mesmo artigo, acima analisados, com vista a dissipar quaisquer dúvidas interpretativas relativas aos montantes aí referidos, esclarecendo que os valores a ter em conta são os que por força da lei fiscal deveriam constar nas declarações de imposto, e não os efectivamente declarados.

5) Da Moldura Penal e do Carácter Privilegiado do Crime de Abuso de Confiança Fiscal

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

Como referimos no ponto anterior, esta moldura penal torna o crime de abuso de confiança fiscal, na sua forma não agravada, elegível para a dispensa de pena estabelecida pelo n.º 1 do art. 22º do RGIT.

Por seu turno, o número 5 do preceito em análise estabelece um agravamento da moldura penal em função do valor da prestação tributária não entregue, elevando a pena de prisão

para 1 a 5 anos e a pena de multa para 1200 dias, sendo que esta última deixa de ser, neste caso, aplicável às pessoas singulares.

Procedendo à comparação desta moldura penal com a do crime de abuso de confiança comum (p.p. art. 205º do CP), verifica-se que a primeira é a menos gravosa, pelo menos se considerarmos que, tendo em conta que o tipo criminal do abuso de confiança fiscal pressupõe que o agente tem a qualidade de substituto tributário (o qual é considerado pela doutrina como fiel depositário),³² a respectiva comparação só faz sentido quando dirigida à versão agravada do abuso de confiança comum,³³ p.p. no n.º 5 do art. 205º do CP, em que a moldura penal é de 1 a 8 anos de prisão, aplicável aos casos em que o agente recebeu a coisa *“em depósito imposto por lei em razão de ofício, emprego ou profissão, ou na qualidade de tutor, curador ou depositário judicial...”*

Alguma doutrina tem assim considerado que os crimes fiscais constituem uma categoria de crimes especiais e privilegiados, por comparação com os seus equivalentes patrimoniais comuns, circunstância que encontra justificação no facto de que não obstante tais crimes lesem bens jurídicos supra individuais, são menos censuráveis do que os crimes comuns, tendo em conta que o agente não visa com eles apenas obter um enriquecimento ilegítimo à custa de outrem, mas também evitar a *“amputação”* do seu património pelo poder tributário do Estado.³⁴

Ao privilegiamento crime de abuso de confiança fiscal, contudo, nunca seria aplicável esta justificação, já que o dever de entrega das receitas fiscais retidas ou cobradas a terceiros não constitui a dita *“amputação”*, o que leva parte da doutrina a considerar que esta infracção

³² Ver *Infra*, Capítulo IV, págs. 23 e segs..

³³ Neste sentido, ver Nuno de Sá Gomes *“Os Crimes Essencialmente Fiscais como Crimes Especiais Sui Generis Privilegiados”*, CTF n.º 376, Outubro/Dezembro de 1994, pág. 43.

³⁴ Ver Nuno de Sá Gomes *“Os Crimes Essencialmente ...”* págs. 43 (especificamente quanto ao abuso de confiança fiscal) e 56 e segs. e *“Evasão...”*, págs. 102 e segs.. Em sentido contrário, considerando que os crimes fiscais em geral são mais graves que os crimes patrimoniais, designadamente atendendo aos danos sociais provocados pela evasão fiscal e à especial perigosidade dos seus agentes, ver Augusto Silva Dias, *“O Novo...”*, págs. 17 a 20.

deveria ser punida pela sua pura e simples subsunção ao tipo criminal do abuso de confiança comum.³⁵

De facto, não fosse a qualidade de substituto tributário, o agente nunca teria tido acesso às quantias que não entregou, pelo que nestes casos não se trata de impedir uma «amputação patrimonial», mas antes de obter um enriquecimento ilegítimo à custa das receitas tributárias.

Pensamos, antes, que o carácter privilegiado do abuso de confiança fiscal face ao seu equivalente comum se deve à menor censurabilidade atribuída às infracções fiscais em geral pela consciência social dominante,³⁶ facto reconhecido pela generalidade dos autores, e que contribui decisivamente para a elevada tolerância social de que beneficiam os prevaricadores fiscais, mesmo em sede das próprias instâncias de controlo.

Assim, muito embora o Direito Penal, e o Direito Penal Secundário em particular, não tenham que se resumir à tutela de valores com profunda implantação social, podendo e devendo, pelo contrário, incriminar condutas socialmente danosas cuja gravidade o imponha, despertando desse modo a consciência social para tais matérias,³⁷ a verdade é que a elevada tolerância social à prática de ilícitos fiscais não pode deixar de relevar aos níveis da culpa e da consciência da ilicitude, justificando-se assim a adopção, neste momento, de penas mais baixas para os crimes fiscais do que as previstas para os crimes patrimoniais comuns.

Efectivamente, essa falta de consciência fiscal estende-se não só à sociedade civil, como à própria Administração Fiscal, aos Tribunais e mesmo ao legislador, levando-o a

³⁵ Neste sentido, Nuno de Sá Gomes “*Evasão...*”, págs. 264 e 265, “*Os Crimes Essencialmente...*”, pág. 58, e finalmente “*O Princípio «Non Bis In Idem» Face à Criminalização das Infracções Fiscais Não Aduaneiras*”, in Estudos em Homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, CTF n.º 171, 1995, pág. 469, onde o autor defende a mesma posição relativamente às restantes infracções fiscais que igualmente se refiram a impostos suportados por outrem.

³⁶ No mesmo sentido, ver Nuno de Sá Gomes “*Os Crimes Essencialmente...*”, pág. 59.

³⁷ Neste sentido, ver Augusto Silva Dias “*O Novo...*”, págs. 19 e 20, em sentido contrário, ver Nuno de Sá Gomes, “*O Princípio...*” págs. 472 e 473, onde o autor considera duvidosa a constitucionalidade dos tipos incriminadores que tutelem interesses cuja dignidade penal não seja consensualmente reconhecida, reconduzindo a subsidiariedade do Direito Penal à “*maior coincidência possível com uma concepção maioritária e obtida através dos órgãos constitucionais competentes (art. 168º).*” (pág. 473).

conceber os crimes fiscais como privilegiados, quer no que se refere às molduras penais, quer no respeitante aos termos em que o art. 22º do RGIT prevê a possibilidade de dispensa ou atenuação especial da pena.³⁸

Se bem que a consciência social da gravidade do ilícito fiscal tenha vindo de há já alguns anos a esta parte a evoluir no sentido da intensificação, justificando a aplicação, desde o DL n.º 394/93, de 24/11, de penas privativas da liberdade, parece-nos que ainda não terá chegado ao ponto de permitir a equiparação das mesmas às previstas para os crimes patrimoniais.³⁹

III – DO BEM JURÍDICO TUTELADO

Analisado o art. 105º do RGIT, e identificados os vários elementos que o constituem, passaremos à identificação do bem jurídico tutelado pela incriminação do abuso de confiança fiscal.

³⁸ O art. 22º do RGIT constitui contudo, relativamente ao art. 26º do RJIFNA, uma aproximação ao regime previsto para a dispensa e atenuação especial das penas em sede de crimes comuns (arts. 72º e 74º do CP). No sentido do texto a propósito do art. 26º do RJIFNA, ver Nuno de Sá Gomes *“O Princípio...”*, pág. 470. A propósito da comparação entre o art. 22º do RGIT e o art. 74º do CP, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 221, anotação n.º 2 ao art. 22º do RGIT, e António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, págs. 105 e 106, anotação n.º 1 ao art. 22º do RGIT.

³⁹ Essa evolução tem-se vindo a reflectir na moldura penal do crime de abuso de confiança fiscal, que, na versão original do RJIFNA, não era sancionado com prisão – à semelhança do que já sucedia na legislação penal fiscal anterior - mas apenas com pena de multa até 1000 dias. A doutrina também ilustra a mesma evolução nos retratos que, em diversos momentos, os vários autores fazem das posturas da sociedade e do legislador face ao ilícito fiscal: Ver Eduardo Correia *“Os artigos 10º do Decreto-Lei n.º 27153, de 31-10-1936, e 4º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28221, de 24-11-1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (Secção Criminal) do S.T.J.”*, RLJ, Ano 100º, 1968, n.º 3352 págs. 289 e 290, e n.º 3354, págs. 321 e segs., onde o autor defende a natureza privilegiada das infracções fiscais ao discordar da aplicação, a estes casos, de penas privativas da liberdade, favorecendo *“medidas pedagógicas”* que, em muitos casos, correspondem às sanções acessórias constantes do art. 16º do RGIT. Para visões mais recentes do problema, ver Augusto Silva Dias *“O Novo...”* págs. 17 e segs., Isabel Marques da Silva *“Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes”*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, pág. 13 e segs., e João Ricardo Catarino e Nuno Victorino *«Aspectos Gerais e Específicos do Novo Regime Geral das Infracções Tributárias»*, Fiscalidade n.º 9, Edição do Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Janeiro de 2002, págs. 38 a 40.

A respectiva determinação não tem provocado grande polémica na nossa doutrina,⁴⁰ sendo que a generalidade dos autores acaba por considerar que o bem jurídico em causa é constituído por dois elementos distintos, ou, pelo menos, por um deles: a tutela do erário público e do interesse do Estado na integral obtenção das receitas tributárias, e/ou, por outro lado, a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo para com o credor tributário,⁴¹ entre os quais se contam os que constituem a relação de confiança entre o substituto tributário e aquele credor, designadamente o dever de entrega atempada da prestação tributária.

Entende ainda a generalidade da nossa doutrina que a tutela desse bem jurídico não é característica exclusiva do crime de abuso de confiança fiscal, mas antes uma característica comum à generalidade das infracções fiscais.

Pela nossa parte, entendemos que a incriminação constante no art. 105º do RGIT tutela exclusivamente o erário público, ficando a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo (e mesmo a de lesões pouco significativas ao erário público) reservada à contra-ordenação p.p. art. 114º do RGIT. A mesma lógica parece de resto aplicável às relações de concurso que se estabelecem entre os restantes crimes fiscais e as contra-ordenação deles decalcadas pelo legislador.

O primeiro elemento tem um cariz mais objectivo, encontrando expressão no desvalor do resultado da conduta incriminada, ao passo que o segundo tem pelo contrário um cariz mais subjectivo, o que o relaciona directamente com o desvalor da acção.⁴²

⁴⁰ Já quanto à doutrina estrangeira, podemos encontrar as diversas posições enunciadas e criticadas por Nuno de Sá Gomes em *“O Princípio...”*, págs. 473 e segs..

⁴¹ Ver, no sentido de o bem jurídico em causa ser composto pelos dois elementos referidos no texto, Isabel Marques da Silva *Obra cit.*, págs. 58 e 59. Augusto Silva Dias, por outro lado, entende que a violação dos deveres de cooperação pelo contribuinte, muito embora integrando o desvalor da acção, não integra o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais, já que esses deveres constituem apenas o *“suporte normativo”* do referido bem jurídico que consiste, exclusivamente, no erário público na qualidade de *“património fiscal do Estado enquanto instrumento da política financeira e distributiva”*. Ver, deste autor, *“O Novo...”*, págs. 29 e 30 e *“Os Crimes...”*, págs. 45 a 50. Ver ainda Nuno de Sá Gomes, *“O Princípio...”*, págs. 475 e 476, que define o bem jurídico tutelado pelas *“infracções fiscais em sentido amplo”* como *“o interesse do credor tributário à correcta percepção dos impostos de harmonia com a lei...”*. Sobre este assunto, ver ainda Paulo José Rodrigues Antunes, *Obra cit.*, pág. 15, em anotação ao art. 2º do RGIT.

⁴² Neste sentido, ver Augusto Silva Dias *“O Novo...”*, págs. 29 e 30 e *“Os Crimes...”*, págs. 49 e 50.

As considerações acima expostas, porém, levam-nos a não compreender a razão que levou o legislador a estabelecer um valor máximo tão reduzido da prestação não entregue (1000 Euros) para que o agente possa beneficiar a extinção da responsabilidade penal por força do pagamento, nos termos do estipulado pelo n.º 6 do art. 105º do RGIT.

Isto porque o pagamento voluntário pelo agente demonstra a sua disponibilidade para cumprir os seus deveres de colaboração para com a Administração Tributária, ressarcindo simultaneamente os cofres do Estado, compensando deste modo tanto o desvalor da acção como o desvalor do resultado.

A este propósito, alguma doutrina defende que o artigo 26º do RJFNA *“como que nos apresenta a síntese dos interesses genericamente protegidos pelas incriminações fiscais: a verdade fiscal e o interesse financeiro do Estado.”*⁴³

O art. 22º do RGIT, por seu lado, parece mais coerente com esta lógica, bem como com a de promoção da rápida recuperação das receitas fiscais, especialmente ao conceder no seu n.º 2 uma atenuação especial da pena em caso de pagamento da prestação tributária e respectivos acréscimos até à decisão final ou no prazo que nesta for fixado, independentemente do crime fiscal praticado.

Voltando ao n.º 6 do art. 105º do RGIT, e tendo em conta que este é única exclusivamente aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal e que o substituto tributário pouco ou nada influi na determinação do montante da prestação que lhe é confiada, parece questionável a opção do legislador por um limite tão baixo, tanto mais que assim apenas se estimula o cumprimento voluntário nos casos de menor valor da prestação não entregue, ou seja, nos casos de menor lesão do erário público, aos quais corresponde necessariamente um menor desvalor do resultado.

⁴³ Ver neste sentido Isabel Marques da Silva, *Obra cit.*, pág. 58.

Tal opção não encontra sequer justificação em razões de prevenção geral, já que em muitos casos o agente que não possa ver, em razão do valor da prestação não entregue, a sua responsabilidade criminal extinta por força do disposto no n.º 6 do art. 105º do RGIT poderá, também pelo pagamento da referida prestação e acréscimos legais, obter a dispensa de pena através do n.º 1 do art. 22º do RGIT, não nos parecendo que as necessidades de prevenção deste tipo de ilícito fiquem suficientemente satisfeitas com a mera «vitória moral» decorrente de uma condenação formal.⁴⁴

Por fim, cumpre referir que a justificação última para a incriminação de certas condutas como crimes fiscais é a crescente eticização do sistema fiscal.⁴⁵

De facto, são as “novas” funções constitucionais do imposto, designadamente as suas qualidades de pressuposto essencial da actividade estadual, e consequentemente, do cabal desempenho das funções sociais do Estado, bem como a de instrumento de redistribuição da riqueza, que conferem às incriminações fiscais o carácter ético indispensável à respectiva dignidade penal.⁴⁶

⁴⁴ A dispensa de pena não deixa de ser uma condenação. Salientando a diferença entre esta medida e as medidas de clemência ou «Direito de Graça», ver António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 106, anotação n.º 1 ao art. 22º do RGIT.

⁴⁵ Para uma exposição sumária da questão da crescente eticidade do sistema fiscal, ver Augusto Silva Dias, “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro” *Fisco* n.º 22, Julho de 1990, págs. 17 a 20, e “Os Crimes...”, págs. 48 e segs., onde o autor conclui que o fundamento ético das incriminações fiscais é o dever de pagar impostos. Ver também Eduardo Correia, *Obra cit.*, RLJ, Ano 100º, 1968, n.º 3354, págs. 321 e segs. e n.º 3357, págs. 369 e segs.. Este autor defende a natureza privilegiada das infracções fiscais ao discordar da aplicação, a estes casos, de penas privativas da liberdade, em favor de “medidas pedagógicas” que, em muitos casos, correspondem às sanções acessórias constantes do art. 16º do RGIT. Sobre a eticização do direito fiscal enquanto justificação da consagração de penas de prisão em sede de infracções tributárias, ver António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, págs. 61 e 62, anotação n.º 2 ao art. 12º do RGIT.

⁴⁶ Sobre esta necessidade mesmo quanto ao Direito Penal Secundário, ver Jorge de Figueiredo Dias, *Obra cit.*, RLJ n.º 3718, Ano 117º, 1984-1985, pág. 12. A mesma ideia é referida em diversos pontos da obra, mas o ponto referido corresponde, talvez, à sua afirmação mais categórica: “... o ilícito penal administrativo, ou secundário, é preenchido por condutas em si mesmas relevantes do ponto de vista ético-social e pertence ao direito penal”.

IV – DA TITULARIDADE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E DA RESPECTIVA UTILIZAÇÃO PELO SUBSTITUTO PARA FINS DIVERSOS DA ENTREGA AO CREDOR TRIBUTÁRIO

A primeira questão que se levanta no que se refere às receitas tributárias é a de saber se estas, ao serem recebidas ou retidas pelo substituto tributário, se integram efectivamente no seu património ou se, pelo contrário, o substituto será um mero detentor de receitas pertencentes ao Estado.

O primeiro entendimento levar-nos-ia a concluir pela inconstitucionalidade da incriminação do crime de abuso de confiança fiscal, pois tal incriminação consistiria numa prisão por dívidas.⁴⁷

O segundo entendimento corresponde à posição da doutrina dominante, que qualifica o substituto tributário como fiel depositário das receitas tributárias,⁴⁸ podendo ser criminalmente responsabilizado não pela dívida fiscal em si, mas antes pela violação dos deveres que a lei, em razão da referida qualidade, lhe impõe.

Parece-nos que será o segundo entendimento o mais acertado.

Efectivamente, parece pacífico considerar que, economicamente, é o sujeito passivo originário e não o substituto tributário quem suporta o imposto, tanto mais que é a capacidade contributiva pelo primeiro demonstrada (v.g. pelos seus rendimentos e/ou pela despesa por si realizada) que o Estado visa tributar, designadamente através do IRS e do IRC.

Por outro lado, tem-se entendido a propósito da retenção na fonte que a substituição tributária consiste num “*procedimento artificial*”, utilizado pela lei com o fim de garantir que a Administração Fiscal obtenha as suas receitas “*encarregando o empregador de reter o*

⁴⁷ Referindo a existência de jurisprudência do TC no sentido da não inconstitucionalidade da incriminação do abuso de confiança fiscal, ver Paulo José Rodrigues Antunes, *Obra cit.*, pág. 130, em anotação ao art. 105º do RGIT.

⁴⁸ Ver *Supra*, Capítulo II, Ponto 1, págs. 2 e segs..

imposto e entregá-lo às finanças”, sendo o “incumprimento destes deveres (próprios) do empregador” que “fundamenta e delimita o regime da responsabilidade tributária.”⁴⁹

Não encontramos, salvo o devido respeito por melhor opinião, razão para não entender o mesmo relativamente aos casos em que o substituto repercute o imposto sobre o substituído (v.g. o IVA).

A substituição tributária consiste assim, tão só, na imposição legal a determinadas entidades (os substitutos tributários) de deveres de cooperação para com a Administração Fiscal, sem outro fim que não o de facilitar a efectiva liquidação e cobrança das receitas tributárias.

Estas considerações parecem confirmadas pelo disposto no art. 28º da LGT, nos termos do qual o substituto tributário só responde em primeira linha pelas importâncias que efectivamente reteve, sendo a sua responsabilidade meramente subsidiária no que se refere às importâncias relativamente às quais pura e simplesmente incumpriu o dever de retenção. Caso a retenção efectuada seja de montante inferior ao legalmente previsto, o substituto tributário será o primeiro responsável pelo imposto em falta, sem prejuízo da responsabilização subsidiária do substituído, salvo nos casos de retenção efectuada a título de pagamento por conta, em que a situação se inverte (Cfr. n.ºs 2 e 3 do art. 28º da LGT).

A responsabilização fiscal subsidiária do substituto tributário pelo pagamento do imposto não retido justifica-se apenas e só pela violação culposa (ainda que meramente negligente) dos seus deveres de cooperação para com a Administração Fiscal,⁵⁰ justificando-

⁴⁹ Neste sentido, ver Ana Paula Dourado, *Obra cit.*, pág. 62. Em sentido contrário, ver por exemplo Hugo de Brito Machado, *“Algumas Questões Relativas aos Crimes Contra a Ordem Tributária”*, CTF n.º 394, Abril/Junho de 1999, págs. 101 e segs., onde este autor brasileiro defende que a relação do substituto tributário com o Fisco é uma relação de direito obrigacional. Os argumentos referidos no texto, porém, convencem-nos do contrário, parecendo-nos antes que a natureza de tal relação se prende com a existência de deveres de cooperação para com o credor tributário, impostos por lei ao substituto, cuja violação legítima a intervenção do direito penal.

⁵⁰ Sobre a violação de deveres legais de cooperação como pressuposto da responsabilidade tributária do empregador e de outras entidades, em nome da exigência constitucional de tributação segundo a capacidade económica e da garantia do cumprimento desses deveres, ver Ana Paula Dourado, *Obra cit.*, pág. 54.

se a excepção prevista no n.º 3 do art. 28º da LGT em nome da tutela das legítimas expectativas e da protecção da confiança do substituído, a quem não é imputável o erro do substituto na liquidação do imposto devido, e que por isso não deve ver posteriormente postos em causa os seus planos de gestão patrimonial, salvo se for impossível ao Estado cobrar os montantes não retidos ao substituto.

Em suma, não vemos qualquer razão, quer do ponto de vista económico quer do ponto de vista jurídico, para considerar que as receitas tributárias retidas ou repercutidas se integram no património do substituto, entendendo antes que a responsabilidade fiscal deste se funda exclusivamente na violação dos deveres que lhe são impostos pela lei tributária - à semelhança do que sucede com os funcionários da Administração Fiscal e com os liquidatários das sociedades, Cfr. respectivamente arts. 161º do CPPT e 26º da LGT - assistindo por isso razão à doutrina que qualifica o substituto tributário como mero detentor e fiel depositário das receitas tributárias.⁵¹

Outro problema que se põe a propósito das receitas tributárias, é o de saber se durante o período em que tais receitas se encontram na posse do substituto este pode ou não dispor delas para fins próprios, sem prejuízo do atempado cumprimento da obrigação de proceder à respectiva entrega ao credor tributário.

À primeira vista, a defesa da posição que assumimos relativamente ao problema da titularidade das receitas tributárias levar-nos-ia a pensar que as receitas objecto de retenção ou repercussão seriam meios económicos estranhos às empresas, sem prejuízo do carácter fungível da prestação tributária, inerente à sua natureza pecuniária.

Sucede porém que dessa fungibilidade decorre, sem qualquer margem para dúvidas, a possibilidade para a empresa substituta de utilizar as receitas tributárias para fins próprios,

⁵¹ No mesmo sentido, sustentando que o substituto tributário não é proprietário das receitas fiscais porque é responsável, antes e apenas se constituindo na obrigação de as entregar à Administração Tributária, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 588, anotação n.º 5 ao art. 105º do RGIT.

contando que não deixe de proceder à respectiva entrega ao credor tributário dentro dos prazos estabelecidos na lei fiscal.

De facto, uma boa parte da nossa doutrina defende que essas receitas constituem recursos económicos à disposição da empresa,⁵² argumentando que essa perspectiva, além de ser a *“economicamente mais interessante”*, é também *“a mais aceitável do ponto de vista dogmático”*, à semelhança do que tem vindo a ser entendido a propósito do crime de abuso de confiança comum, dado o carácter fungível do pecúnio que constitui a prestação tributária. Efectivamente, parece-nos que o substituto tributário, como detentor de quantias pecuniárias, está obrigado a entregar *“... num prazo determinado, um valor equivalente, e não o mesmo pecúnio.”*⁵³

No mesmo sentido, a propósito da responsabilidade fiscal dos gerentes das empresas, uma parte importante da doutrina fiscalista tem defendido que *“as empresas não têm o dever legal de manter, no fundo da gaveta o imposto cobrado (...) têm apenas o dever de, atingido o prazo legal previsto na lei, entregar a quantia cobrada nos cofres do Estado, podendo entretanto dispor dela para a normal gestão financeira de entrada e saída de fundos da empresa.”*⁵⁴

Em sentido contrário tem-se pronunciado a jurisprudência alemã, entendendo que as receitas tributárias objecto de retenção são *“meios económicos alheios à empresa”*, ou *“meios monetários economicamente estranhos à empresa”* e que, ocupando esta a posição de fiel depositária, não devem tais meios económicos ter outro fim que não o da respectiva entrega ao Fisco, no prazo legal, pois tal utilização consubstanciaria um *“comportamento materialmente contrário à lei”*, implicando responsabilidade (fiscal) culposa do substituto.⁵⁵

⁵² Neste sentido ver Ana Paula Dourado *Obra cit.*, págs. 78 a 81, e J. L. Saldanha Sanches e Rui Barreira *Obra cit.*, pág. 102. Ao contrário de Ana Paula Dourado (pág. 78), entendemos que estes últimos autores concluem pela desresponsabilização fiscal dos gestores caso se prove a inexistência de culpa, mas não pela desresponsabilização da própria empresa, posição com que concordamos.

⁵³ As expressões citadas são de Augusto Silva Dias; ver *“Os Crimes...”*, pág. 65, nota 35.

⁵⁴ J. L. Saldanha Sanches e Rui Barreira, *Obra cit.*, pág. 102.

⁵⁵ Cfr. Ana Paula Dourado, *Obra cit.*, pág. 79 e segs.

Concordamos com o argumento já que, como vimos a propósito da titularidade das receitas detidas pelo substituto, o instituto da substituição tributária visa apenas garantir a ou facilitar a efectiva liquidação e entrega de determinadas prestações tributárias ao Estado, mas não extraímos daí a consequência da ilegitimidade do uso dessas receitas pelo substituto para fins de gestão da empresa, na estrita medida em que levamos em linha de conta a sua fungibilidade, bem como o facto de não existir qualquer norma punitiva, penal ou contra-ordenacional, que permita sancionar o substituto tributário que, tendo utilizado as receitas tributárias postas à sua guarda para fins de gestão empresarial, tenha cumprido atempadamente a obrigação de as entregar ao Fisco.⁵⁶

Essa fungibilidade poderá autorizar a utilização das receitas tributárias durante o período que medeia entre a respectiva retenção ou repercussão e o vencimento da obrigação de entrega do substituto, mas nunca o incumprimento desta última. O mesmo é dizer que o substituto tributário suporta o risco pelo extravio das receitas que lhe são confiadas (risco esse que aumenta substancialmente com a utilização dessas receitas para fins de gestão empresarial), incorrendo em responsabilidade fiscal e penal fiscal caso tal extravio se verifique.

A situação do substituto tributário fica assim em tudo semelhante à do fiel depositário de coisas fungíveis, também ele sujeito a responsabilidade criminal caso não entregue, assim que tal lhe seja solicitado pelo tribunal, idêntica qualidade e quantidade da coisa que lhe foi confiada (Cfr. art.n.º 2 do 854º do CPC e art. 205º do CP). O substituto tributário, por seu turno, terá que proceder à entrega ao credor tributário da prestação por si detida dentro dos prazos previstos na lei.

⁵⁶ Refira-se ainda que, dada a natureza fungível do pecúnio que constitui a receita tributária e a complexidade da contabilidade das empresas, o respeito por uma norma de tal natureza seria, na prática, impossível de fiscalizar.

V – DAS RELAÇÕES DE CONCURSO ENTRE O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA COMUM

1) A Especialidade como Regra Geral

No que toca à problemática dos concursos, a situação que mais frequentemente se levanta relativamente aos crimes fiscais é a das suas relações com os seus equivalentes comuns.

A nossa doutrina e jurisprudência têm considerado, maioritariamente, que a relação entre estes crimes é, em geral, de concurso aparente, a resolver pela aplicação do crime fiscal em detrimento da do crime comum, por aplicação do critério da especialidade dos primeiros relativamente aos segundos. Só assim não será quando o agente, com a sua conduta, além de afectar o bem jurídico tutelado pela incriminação fiscal afectar também outro(s), tutelado(s) por uma ou mais normas incriminadoras de direito penal comum.⁵⁷

Tal concepção assenta nos princípios da culpa e do “*non bis in idem*”, havendo também quem invoque, em defesa da mesma ideia, os princípios da proporcionalidade e da violação do excesso.⁵⁸

Face ao teor do art. 13º do RGIT parece clara a opção do legislador pelo entendimento da doutrina dominante, já antes expressa nos arts. 13º do RJFNA e 3º n.º 3 do RJFA.

2) A Consunção como Excepção?

⁵⁷ Ver neste sentido Eduardo Correia, *Obra cit.*, RLJ, Ano 100º, 1968, n.º 3350, págs. 257 e segs., e n.º 3354, pág. 323. Mais recentemente, ver Nuno de Sá Gomes “*Os Crimes Essencialmente...*”, págs. 25 e segs., “*O Princípio...*”, págs. 464 a 467, e “*Evasão...*”, pág. 102; ver também Augusto Silva Dias “*O Novo...*” págs. 25 e segs. e “*Os Crimes...*”, págs. 67 e 68, bem como António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 334 e 335, anotação n.º 4 ao art. 105º do RGIT.

⁵⁸ Ver Nuno de Sá Gomes, “*Os Crimes Essencialmente...*” pág. 28, e “*O Princípio...*”, pág. 492.

O enunciar de uma regra geral não exclui, claro está, a existência de excepções.

Foi avançada,⁵⁹ no âmbito da redacção original do art. 24º do RJIFNA, a possibilidade da existência de um concurso aparente por consunção, no caso do gerente que faz suas as verbas retidas pela empresa a título de IRS, lesando assim simultaneamente os interesses da empresa e do Fisco. Nessa perspectiva, a ilicitude do crime de abuso de fiscal seria totalmente absorvida pela do crime de abuso de confiança comum.

Face à redacção art. 105º do RGIT (tal como às redacções anteriores da norma incriminadora do abuso de confiança fiscal), e tendo em atenção a posição que assumimos face à titularidade das receitas tributárias, a resolução desta hipótese dependerá, antes de mais, da liquidez da empresa e do momento em que for praticado o crime de abuso de confiança comum.

Por força do disposto no art. 6º do RGIT, a resolução do problema passará ainda pela coincidência ou não de interesses entre o gerente em causa e a empresa, no que se refere à prática do crime fiscal.

Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 30º do CP, o número de crimes cometidos conta-se “*pelo número de tipos de crime efectivamente cometidos*”, ou “*pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente*.” Assim sendo, não pode deixar de se considerar, face ao direito ordinário constituído, que o agente cometeu dois crimes.

Ao apropriar-se do dinheiro da empresa o gerente em causa cometeu um crime de abuso de confiança comum com dolo directo, configurando-se à luz do art. 105º do RGIT a consequente não entrega, pela referida empresa, da prestação tributária ao Fisco como prática de um crime abuso de confiança fiscal.

⁵⁹ Ver Augusto Silva Dias “O Novo...” pág. 25 e 26 e “Os Crimes...”, pág. 67 e 68.

O crime fiscal foi também cometido pelo gerente, com dolo necessário ou, pelo menos, eventual, respondendo este pela respectiva prática por força do disposto no art. 6º do RGIT.

Foram assim lesados dois bens jurídicos distintos: o património da empresa e o erário público.

Posto isto, a única forma de afastar a punição por concurso real será o recurso à aplicação dos princípios constitucionais do “*non bis in idem*” e da culpa, sendo que no fundo, o primeiro mais não é do que uma manifestação do segundo, e designadamente da sua vertente de limite máximo da medida concreta da pena.

Antes de mais, e muito embora esta circunstância não seja decisiva para solucionar os casos de concurso, é de referir que os dois tipos criminais são preenchidos pelo mesmo agente mas, em princípio, em momentos cronológicos distintos, já que como vimos ao abordar o art. 105º do RGIT,⁶⁰ o crime de abuso de confiança fiscal só se consuma com o decurso do prazo prescrito pela lei fiscal para a entrega da prestação tributária, enquanto que o crime comum se consuma com a apropriação do dinheiro pelo gerente.

Por outro lado, o facto de o gerente se apropriar de verbas da empresa, qualquer que fosse o fim que lhes estava destinado, nunca poderia por si só lesar os interesses do Fisco, já que, em bom rigor, a empresa não fica por esse facto desonerada de realizar a prestação tributária.

Isto porque da natureza fungível do pecúnio que constitui as receitas tributárias em poder da empresa decorre que é por conta desta que corre o risco do respectivo extravio, independentemente do facto de contabilisticamente essas receitas serem de proveniência exterior à actividade normal da empresa, de esta a elas apenas ter tido acesso em virtude da sua qualidade de substituta tributária, ou dos fins que lhes tenha inicialmente destinado.

⁶⁰ Ver *Supra*, Capítulo II, Ponto 3, págs. 13 e segs..

Concretizando, parece-nos que o facto de a empresa deixar de poder dispor, por motivo de força maior e cuja causa não lhe seja imputável, das verbas com que tencionava cumprir a obrigação tributária, apenas a desresponsabiliza criminalmente pelo incumprimento na medida em que a coloque numa posição de impossibilidade absoluta e objectiva de proceder à entrega atempada da quantia devida ao Fisco (v.g. porque o agente se apropriou dessas verbas poucos dias antes do termo do prazo estabelecido no n.º 4 do art. 105º do RGIT,⁶¹ ou porque nesse momento foi penhorada a conta bancária onde tais verbas se encontravam depositadas, situações que configuram casos de força maior). Tal causa impeditiva da responsabilização da empresa cessará contudo assim que a esta seja possível, por qualquer meio, reunir a quantia necessária ao cumprimento da obrigação de entrega ao Fisco da prestação tributária por si retida ou repercutida.

Assim, se a empresa dispuser de liquidez suficiente para mesmo face à conduta do agente cumprir atempadamente a sua obrigação fiscal (ainda que para isso tenha que recorrer ao crédito), continuará a incorrer em crime de abuso de confiança fiscal se o não fizer, caso em que o gerente em causa responderá por ambos os crimes em concurso real.

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

⁶¹ Muito embora como vimos ao tratar do tipo criminal do art. 105º do RGIT, a consumação do crime de abuso de confiança fiscal coincida com o termo do prazo de cumprimento da obrigação de entrega da prestação tributária, é do decurso do prazo estabelecido no n.º 6 desse artigo que depende efectiva responsabilização dos agentes (empresa e gerentes) pela prática do crime de abuso de confiança fiscal, pelo que será esse o momento a ter em conta para efeitos de determinar se os mesmos se encontravam ou não numa situação de impossibilidade absoluta de proceder à entrega da prestação tributária. Essa mesma impossibilidade, reportada ao momento da consumação da infracção, releva por sua vez em sede do processo de contra-ordenação que lhes venha eventualmente a ser instaurado com base no disposto no art. 114º do RGIT.

Diferentemente, se a empresa não dispuser da necessária liquidez e se encontrar, por isso, numa situação de impossibilidade absoluta e objectiva de proceder à acção devida, nos termos acima descritos, teremos que concluir pela inexistência de qualquer concurso ainda que aparente, pois não haverá lugar à prática do crime de abuso de confiança fiscal, nem sequer por parte do gerente.

Face à situação descrita, o gerente que se apropriou das verbas em causa é o único agente (de entre a empresa e, eventualmente, outros gerentes) que pode fazer com que o substituto (a empresa) cumpra atempadamente a obrigação de entrega ao credor tributário das receitas retidas título de imposto.

Se o não fizer, não age no interesse da empresa, a quem deixa à mercê de uma responsabilidade fiscal inesperada que a poderá mesmo conduzir, no limite, à falência, mas antes no seu exclusivo interesse pessoal, já que com a sua conduta não visa senão manter em seu poder as verbas de que ilegítimamente se apropriou.

Ora não possuindo o gerente, enquanto tal, a qualidade de substituto tributário exigida pelo tipo incriminador, a sua conduta só seria punível enquanto representante da empresa (essa sim detentora da referida qualidade) ao abrigo do disposto no art. 6º do RGIT. A alínea b) do n.º 1 desse preceito legal, no entanto, só prevê a responsabilização criminal do representante se este agiu no interesse do representado, o que como vimos, não se passa neste caso.

Face ao exposto, e salvo o devido respeito por melhor opinião, parece-nos refutada a possibilidade da existência na hipótese analisada de um concurso aparente na modalidade de consunção, entre os crimes de abuso de confiança comum e fiscal.

3) A Tese da Inexistência de Concurso

Por outro lado, alguma doutrina espanhola⁶² tem mesmo posto em causa a existência sequer de concurso aparente entre o crime de abuso de confiança fiscal e o seu equivalente comum, argumentando essencialmente que, sendo o substituto fiscal “*um devedor principal e originário do imposto*”, não se verifica quanto a ele a situação de mera detenção da prestação tributária, mas antes a de verdadeiro proprietário dos recursos que a constituem, pelo que, ao cometer o crime de abuso de confiança fiscal, não estará o substituto a cometer simultaneamente o crime de abuso de confiança comum.

Discordamos deste entendimento porque o património efectivamente tributado, do ponto de vista económico, é o do substituído, estando a autorização legal concedida ao substituto para proceder às operações de liquidação e cobrança de determinadas receitas tributárias naturalmente subordinada à finalidade última da respectiva entrega ao Fisco.⁶³

O facto de o substituto tributário ser, à luz da lei fiscal, o primeiro responsável pela entrega do valor das verbas que reteve ou repercutiu, justifica-se pelo facto de lhe pertencer o domínio de facto sobre elas no momento em que a respectiva entrega ao Fisco se torna legalmente exigível.

Tal facto não permite no entanto, por si só, concluir que esse domínio é exercido a título de propriedade; esse domínio é exercido, antes, a título de mera detenção e no estrito cumprimento dos deveres de cooperação para com a Administração Fiscal impostos por lei ao substituto tributário.

Valerá também aqui mais uma vez argumentar que, como vimos ao tratar a questão da titularidade das receitas tributárias,⁶⁴ a possibilidade que o substituto tem de utilizar estas

⁶² Cfr. Nuno de Sá Gomes “*Os Crimes Essencialmente...*”, pág. 43 e segs.

⁶³ Neste sentido, Nuno de Sá Gomes “*Os Crimes Essencialmente...*”, pág. 45. Discordando, mas admitindo como defensável a tese segundo a qual a repercussão legal se efectua “*fora da obrigação tributária, mas sempre no âmbito da relação jurídica tributária complexa*”, incluindo esta um vínculo jurídico entre o substituto tributário e o substituído, que seria precisamente a relação de repercussão legal, ver Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, “*Direito Tributário*”, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, págs. 412 e 413.

⁶⁴ Ver *Supra*, Capítulo IV, págs. 23 e segs..

receitas em proveito próprio decorre única e exclusivamente do seu carácter fungível, e nunca o desobriga do dever de entrega atempada ao Fisco, que é em última análise o seu legítimo titular e legal destinatário.

VI – A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL, AS CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE E DA CULPA, E A FIGURA DO CRIME CONTINUADO

1) A Exclusão da Ilicitude

Uma das questões mais frequentemente abordadas pela jurisprudência dos tribunais criminais a propósito do crime de abuso de confiança fiscal tem sido a da aplicação (ou não) de causas de exclusão da ilicitude a este tipo de crime.

Em particular, o direito de necessidade e o conflito de deveres são frequentemente alegados pela defesa, designadamente quando a motivação do agente foi a necessidade de salvaguardar o pagamento de salários aos seus trabalhadores e de manter a empresa em actividade. No entanto, esta tese não tem tido grande acolhimento perante os nossos tribunais.⁶⁵

⁶⁵ Recusando a aplicação de ambas as figuras a esta situação ver Ac. do STJ de 05/11/1986, BMJ n.º 361, pág. 374. De referir que, neste aresto, o dever de pagar impostos foi considerado prevalecente sobre o dever de pagar os salários porque no caso concreto um e outro “visavam a mera tutela interesses patrimoniais”. Diferente seria portanto, na óptica do STJ, se se tivesse provado que a situação de desemprego poria em risco bens jurídicos pessoais dos trabalhadores, designadamente a sua subsistência ou saúde. Um aspecto da argumentação sustentada no aresto merece ser aqui criticada: entendeu o STJ que a situação *sub iudice* é “*perfeitamente natural no quadro das actividades económicas e demasiado frequente para ser aceite num quadro de características excepcionais como são aquelas em que o legislador pretendeu moldar todas as figuras que podem funcionar como causas de exclusão da ilicitude previstas no Código Penal*”. Salvo o devido respeito, não nos parece que as causas de exclusão da ilicitude e da culpa, não obstante o seu carácter excepcional em termos dogmáticos (uma acção típica será ilícita e culposa salvo ocorrência de causa de exclusão), se reconduzam necessariamente a situações de rara ocorrência. No que toca à legítima defesa, sempre que houver um agressor haverá, em princípio, um defendente; por outro lado, face à crescente complexidade do ordenamento jurídico e ao constante proliferar de normas, muitas vezes de sentido contraditório, o conflito de deveres também não será uma figura de índole excepcional. Ver também o Ac. do STJ de 20/05/2000, cujo sumário é transcrito por António Augusto Tolda

Estas duas figuras têm um aspecto comum, embora com contornos distintos em cada uma delas: o apelo à ponderação dos valores ou interesses em causa (Cfr. arts. 34º al. b) e 36º n.º 1 do CP). Torna-se por isso indispensável, para a boa decisão sobre a sua aplicabilidade ou não a este tipo de casos, ponderar os dois valores em conflito, ponderação essa que deverá ser procurada à luz dos critérios fornecidos pelo direito positivo.⁶⁶

O dever de entrega da prestação tributária é inequivocamente uma manifestação do “dever fundamental de pagar impostos.”⁶⁷

Trata-se pois de um dever fundamental que cabe a todos os cidadãos detentores de capacidade contributiva, e do qual depende, em última análise, toda e qualquer actividade do Estado, designadamente o cumprimento das tarefas do Estado de Direito Social.⁶⁸

Ainda sobre este dever, é importante referir que os deveres fundamentais são parte integrante da “(sub)constituição do indivíduo”, sendo “paralelos” aos direitos fundamentais, e por isso subordinados a um regime jurídico essencialmente análogo ao destes, tendo no entanto um sentido ou sinal contrário.⁶⁹

Sendo as figuras dos direitos e deveres fundamentais conexas entre si, e sendo também que ambas se limitam mutuamente, ressalve-se no entanto que nas relações entre ambas a liberdade individual deve, necessariamente, primar face à autoridade do Estado.⁷⁰

Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, pág. 338, em anotação ao art. 105º do RGIT.

⁶⁶ Neste sentido, sobre a determinação do valor preponderante, questão fundamental no âmbito das causas de justificação, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 52, anotação n.º 27 ao art. 2º do RGIT, e pág. 59, anotação 32 ao mesmo preceito legal. Referindo-se especificamente ao direito de necessidade e ao conflito de deveres, ver os mesmos autores e obra, págs. 51 a 54, anotações n.ºs 27 e 28 ao art. 2º do RGIT.

⁶⁷ Tema tratado por J. Casalta Nabais, na sua tese de doutoramento “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998.

⁶⁸ J Casalta Nabais, *Obra cit.*, págs. 185 e segs.

⁶⁹ J. Casalta Nabais, *Obra cit.* págs. 35 e segs. O autor refere no entanto algumas diferenças de peso que, porém, não relevam para a questão em apreço, v.g. o facto de os deveres fundamentais não serem directamente aplicáveis (Cfr. pág. 148 e segs.).

⁷⁰ J. Casalta Nabais, *Obra cit.*, págs. 35 e 36. O autor analisa o conflito entre as duas figuras, ao longo da obra, sobretudo

No outro prato da balança temos o direito dos trabalhadores ao salário, constitucionalmente protegido pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 59º da CRP, ou, do ponto de vista da empresa, o dever de satisfazer um direito fundamental de outrem.

Face a esta configuração da situação, desde já nos permitimos avançar que, a existir fundamento para a aplicação de uma causa de exclusão da ilicitude, o conflito de deveres nos parece mais adequado à situação *sub iudice* do que o direito de necessidade.

Conjugando o entendimento que referimos sobre a relação entre direitos e deveres fundamentais com a doutrina constitucionalista que postula uma igualdade abstracta entre todos os valores e princípios constitucionais, apontando como critério de resolução de conflitos a concordância prática,⁷¹ podemos concluir que a CRP, por si só, não nos fornece uma resposta clara e inequívoca sobre qual dos valores em causa deve prevalecer.

Descendo ao direito ordinário, podemos desde logo identificar um argumento quase evidente, a favor da prevalência do dever de pagar impostos: o facto de a não entrega atempada ao Fisco, pelo substituto, das receitas tributárias em seu poder, estar criminalizada, ao contrário do que sucede com o não pagamento dos salários.

No entanto, tal argumento parece à primeira vista não levar em consideração o disposto no n.º 3 do art. 13º da L n.º 17/86 de 14/06 (Lei dos Salários em Atraso - LSA) que declara punível com *“pena de prisão até 3 anos, sem prejuízo de outra mais grave que no caso caiba”* o gerente que, entre outras condutas *“efectuar pagamentos a credores não titulares de créditos com garantia ou privilégio oponível aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a impedir a paralisação da laboração da empresa.”*⁷²

no prisma do confronto entre o volume da carga fiscal e os direitos fundamentais do sujeito passivo, o que não é totalmente reconduzível à situação em análise. No entanto, esta ideia não deixa de ter relevância na questão da ponderação dos valores em conflito.

⁷¹ Ver por todos José Carlos Vieira de Andrade, *“Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”*, Almedina, Coimbra, 1998, págs. 220 e segs..

⁷² Sendo certo que, nos termos do n.º 2 do referido art. 13º da LSA, a proibição de proceder a esses pagamentos cessa, tal

A nosso ver, a solução do problema da ponderação destes dois valores a nível do direito ordinário, inclui necessariamente a análise das normas reguladoras da graduação de créditos.

De facto, na elaboração dessas normas, o legislador foi obrigado a ponderar os interesses subjacentes a cada tipo de crédito, determinando quais os que face aos princípios norteadores da ordem jurídica merecem maior tutela, justificativa de prevalência sobre os demais.

Tal como os impostos, também os créditos laborais gozam de privilégios creditórios, privilégios esses que são sempre atribuídos pela lei em função da específica *“natureza do crédito beneficiado”*,⁷³ natureza essa que diferencia esse crédito dos demais, justificando a necessidade e a justiça da concessão de um privilégio creditório.

Os créditos salariais gozam de privilégio mobiliário geral e imobiliário geral, por força do disposto no art. 12º da LSA. Os restantes créditos laborais gozam apenas do privilégio mobiliário geral que lhes é concedido pela alínea d) do n.º 1 do art. 737º do CC.⁷⁴

De entre os impostos, e abordando o IVA e o IRS em particular, constatamos que o primeiro goza apenas de privilégio mobiliário geral, nos termos do disposto no art. 736º do CC, e o segundo de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário, por força do disposto no art. 104º do CIRS.

como, necessariamente, a responsabilidade criminal, face à *“concordância escrita e expressa”* de dois terços dos trabalhadores.

⁷³ Neste sentido ver Menezes Cordeiro, *“Salários em Atraso e Privilégios Creditórios”*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 58, II, Lisboa, 1998, pág. 648.

⁷⁴ Sobre a determinação jurisprudencial do universo dos créditos laborais abrangidos pelos privilégios creditórios previstos no art. 12º da LSA, ver, entre outros, Ac. do STJ de 09/02/99, CJ/STJ, 1999, 1º-86, Ac. da RE, de 04/06/98, CJ, 1998, III-268 e Ac. da RL de 02/12/98, CJ, 1998, V-166. Por sua vez, António Menezes Cordeiro considera que estes privilégios abrangem única e exclusivamente os créditos salariais, com exclusão dos créditos laborais indemnizatórios (*Obra cit.*, págs. 667 e segs.).

Ora, por força dos privilégios creditórios que lhes são concedidos pelo citado art. 12º da LSA, no âmbito de um concurso de credores, os créditos salariais graduam-se antes de todos os créditos beneficiários de privilégios creditórios concedidos pelos arts. 747º e 748º do CC, entre os quais se contam os créditos tributários do Estado.⁷⁵ Assim sendo, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 745º do CC, nem sequer haverá rateio entre uns e outros, prevalecendo claramente os créditos salariais sobre os tributários, que por sua vez prevalecerão sobre os restantes créditos laborais, nos termos do disposto n.º 1 do art. 747º do mesmo diploma legal.

A prevalência dos créditos laborais sobre os créditos tributários é ainda mais nítida no âmbito do processo de falência, onde, por força do disposto no art. 152º do CPEREF, *“extinguem-se imediatamente (...) os privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e da segurança social, excepto os que se constituírem no decurso do processo de recuperação de empresa ou de falência.”*⁷⁶

O facto de tal extinção não se estender aos privilégios dos créditos salariais, ou sequer aos restantes créditos laborais, e para mais numa situação de insolvência do devedor (pressuposto indispensável à acção de falência, Cfr. art. 1º n.º 2 do CPEREF), não pode deixar de reforçar a ideia de que o pagamento dos referidos créditos é mais relevante, face à nossa lei, do que o pagamento dos impostos.

Um segundo argumento, ainda no sentido do carácter justificado da conduta em apreço seria o de que, ao pagar os créditos salariais antes dos impostos, o agente apenas está a antecipar aquilo que sempre resultaria do regime legal da graduação de créditos em sede de

⁷⁵ Cfr. v.g. Ac. da RE. de 09/07/96, BMJ 459-628 e Ac. do STA de 23/03/94, BMJ 435-594.

⁷⁶ A ratio do sacrifício de *“entidades cujos interesses pareceriam merecer a melhor tutela do legislador”* será, segundo Luís Carvalho Fernandes e João Labareda - *“Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresas e de Falência Anotado”*, 3ª Edição (2ª Reimpressão), Quid Juris?, Lisboa, 2000, pág. 402 e segs. (anotação n.º 3 ao art. 152º do CPEREF) - a de *“estender ao Estado e a outras entidades os deveres sociais de solidariedade económica e social que se exigem da generalidade dos credores na recuperação das empresas em situação económica difícil, chamando-as a “dar exemplo de participação no sacrifício comum” (pág. 403, nota 3)”*. O mesmo exemplo não se poderá já exigir, contudo, aos trabalhadores, porque o salário é visto pela nossa legislação – bem como pela doutrina e jurisprudência – como a única, (ou pelo menos como a principal) fonte de rendimento daqueles e dos respectivos agregados familiares.

cobrança coerciva,⁷⁷ pelo que não estará a lesar efectivamente o erário público; tanto mais que se cumprir a obrigação de apresentação voluntária à falência instituída pelo art. 6º do CEPREF, isso terá como consequência necessária a extinção dos privilégios creditórios do Estado até então constituídos, nos termos do disposto no art. 152º do mesmo diploma.⁷⁸

Sucede porém que esta linha de raciocínio não encontra, ela própria, suporte no actual direito positivo. Isto porque como sustentámos no capítulo anterior, as receitas fiscais que o substituto tributário está obrigado a entregar ao Fisco não se confundem com o respectivo património.

Assim sendo, não respondem pelas suas dívidas, e consequentemente nunca integrariam uma eventual massa falida (Cfr. arts. 601º do CC e 175º do CPEREF).

Ora, o regime da graduação de créditos parte precisamente do pressuposto, que no caso em apreço não se verifica, de que todos os créditos ponderados incidem sobre o mesmo património. Parece por isso abusiva uma transposição directa da lógica e da valoração positivadas a propósito da graduação de créditos para o âmbito da questão que aqui analisamos.

É certo que o legislador determinou, no regime da graduação de créditos, que os créditos salariais deveriam prevalecer sobre os créditos de imposto, mas isto apenas e só no pressuposto que acima referimos.

O Estado admite assim ser preterido no que se refere à questão da determinação do destino a dar ao património do devedor, mas não se pode extrair daqui, sem mais, a

⁷⁷ A propósito do conflito de deveres, sustentando que a conduta do agente não poderá ser punida “*se for lícita à face de qualquer outro ramo*” de Direito, incluindo ordenamentos jurídicos estrangeiros, o Direito Natural e o costume, ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Obra cit.*, pág. 48, anotação n.º 22 ao art. 2º do RGIT.

⁷⁸ Discute-se na doutrina e jurisprudência a questão de saber se a extinção dos privilégios creditórios do Estado e de outras entidades públicas, determinada pelo art. 152º do CEPREF, abrange ou não as hipotecas legais constituídas a favor dessas entidades. No sentido afirmativo ver Luís Carvalho Fernandes e João Labareda, *Obra cit.*, págs. 404 e 405, notas 6 e 7 ao art. 152º do CEPREF. Em sentido contrário, além do acórdão aí citado, ver também Ac. do STJ de 03/03/98, BMJ, 475-548.

concessão de uma autorização ao substituto para solver as suas dívidas, por mais relevantes que sejam os créditos em questão, à custa de património que, muito embora à sua guarda, nunca lhe pertenceu.

Parece-nos por isso que, não obstante as várias possibilidades de argumentação, não deve colher a invocação do conflito de deveres ou do direito de necessidade para justificar o pagamento de dívidas da empresa, ainda que de natureza salarial, à custa das verbas detidas pela mesma em situação de substituição tributária.

Ainda que assim não se entendesse, a aplicação a estes casos de uma causa de justificação sempre teria um limite implícito: o respectivo âmbito estaria sempre circunscrito aos valores efectivamente entregues aos trabalhadores, a título de remuneração, no período em causa.

Por outras palavras, não bastaria ao agente demonstrar que lhe não era possível, simultaneamente, entregar atempadamente ao Fisco as quantias correspondentes às receitas tributárias retidas e/ou repercutidas e pagar os salários aos seus trabalhadores para conseguir obter uma absolvição fundada no conflito de deveres. Seria ainda necessário que, pagos os trabalhadores, lhe fosse impossível fazer qualquer entrega ao Fisco, ainda que parcial, nos 90 dias seguintes ao termo do prazo legalmente estabelecido para a entrega dessas receitas ao credor tributário.

Efectivamente, só o pagamento dos créditos salariais dos trabalhadores é que se encontraria justificado pelo conflito de deveres, porque só esse dever se sobrepõe ou equivale ao dever de pagar impostos, até porque como já vimos, os privilégios creditórios de que gozam os impostos ocupam o segundo lugar na escala da graduação de créditos em sede de cobrança coerciva.

Assim sendo, satisfeitos os créditos salariais dos trabalhadores, toda a restante liquidez da empresa, a existir, teria que ser afectada à imediata entrega ao Fisco, ainda que

parcial, das receitas tributárias em poder da empresa, sob pena de se verificar a prática do crime de abuso de confiança fiscal.

2) A Exclusão da Culpa

Face ao sentido da jurisprudência dominante, que tem recusado a aplicação das causas de exclusão da ilicitude aos casos de abuso da confiança fiscal, alguns autores têm explorado a hipótese de aplicação de causas de exclusão da culpa.⁷⁹

Para analisar esta questão, devemos partir da premissa de que, face ao disposto no n.º 1 do art. 35º do CP, a exclusão da culpa tem como pressupostos essenciais a inexigibilidade, ao agente, de “*um comportamento diferente*”, e ainda que a conduta por este assumida tenha em vista a salvaguarda da vida, integridade física, honra ou liberdade de uma pessoa.

Ora, nos termos da nossa legislação, não só é exigível ao agente que se apresente à falência quando se veja incapacitado de fazer face às suas obrigações, como tal lhe é expressamente imposto pelo disposto no art. 6º do CPEREF,⁸⁰ obrigação essa que é ela própria objecto de tutela penal, através da incriminação dos crimes de insolvência dolosa e negligente (Cfr. arts. 227º e 228º do CP).

Podemos pois concluir, a partir destes preceitos legais, que o pontual cumprimento das obrigações (fiscais ou mesmo meramente comerciais) dos agentes económicos se sobrepõe à necessidade de manter as respectivas empresas em actividade.

⁷⁹ O exemplo mais arrojado que conhecemos é o de Hugo de Brito Machado, *Obra cit.*, págs. 106 e segs., que defende que a necessidade do empresário de proceder a quaisquer pagamentos indispensáveis à manutenção da empresa em actividade, salariais ou não, determina a verificação da “*justificativa da inexigibilidade de outra conduta*”, o que afastaria a sua responsabilidade criminal. Discordamos, pelas razões adiante expostas no texto.

⁸⁰ Assiste-lhe também a faculdade de, em casos menos graves, requerer a aplicação do processo de recuperação de empresa mais adequado ao seu caso concreto, nos termos do disposto no mesmo preceito legal.

Tal afirmação é especialmente pertinente no que se refere ao cumprimento das obrigações fiscais, tanto mais que os créditos do Estado gozam de privilégios creditórios que, como vimos no ponto anterior ao analisar o regime legal da graduação de créditos, determinam a sua prevalência sobre todos os créditos não salariais, por mais indispensáveis que sejam à manutenção da empresa em actividade.

Assim sendo, é de aceitar, como regra geral, o princípio de que também a exclusão da culpa, designadamente através da aplicação da figura do estado de necessidade desculpante, não será um argumento aceitável para afastar a responsabilidade criminal do substituto tributário que utilizou as receitas fiscais em seu poder para solver dívidas da empresa.

Sempre será, no entanto, de ponderar a aplicação do disposto no n.º 2 do art. 35º do CP, já que o desvalor da acção (e mesmo o do resultado) da conduta do empresário que incorre na prática deste crime única e exclusivamente para satisfazer os créditos salariais dos seus trabalhadores, é muito menor do que o daquele que o faz apenas para enriquecer à custa das receitas do Estado.

3) A Figura do Crime Continuado

A redacção inicial do art. 24º do RJFNA previa, no seu n.º 6, a proibição expressa da punição por crime continuado do agente que incumprisse uma obrigação de entrega de natureza periódica,⁸¹ determinando a punição em concurso real, ao dispor que *“haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.”*

Com a redacção do preceito introduzida pelo DL n.º 394/93, de 24/11, esta disposição foi suprimida - supressão que se mantém actualmente com redacção do art. 105º do RGIT - mas

⁸¹ Defendendo que o preceito se aplicava apenas a obrigações de natureza periódica e não a prestações periódicas integrantes da mesma obrigação, por força dos princípios do *non bis in idem* e da igualdade das penas, ver Augusto Silva Dias, *“O Novo...”* pág. 37.

a jurisprudência tem continuado, de modo uniforme e aparentemente com o aplauso da doutrina, a aplicar sistematicamente o concurso de crimes a este tipo de situações.⁸²

Sendo certo que a supressão do preceito em causa não leva necessariamente à conclusão de que o regime aplicável é o do crime continuado, certo é também que foi revogada a proibição expressa da sua utilização, pelo que a questão da eventual aplicação desta figura ao crime de abuso de confiança fiscal deve ser equacionada, sob pena de ter que se pôr em causa a utilidade e o sentido não só da revogação como da própria norma revogada.⁸³

Assim, parece-nos razoável ponderar a hipótese da eventual aplicação desta figura a casos de agentes que atravessem dificuldades económicas graves e prolongadas no tempo, designadamente quando as causas de tais dificuldades sejam alheias à gestão da empresa, situação que não sendo em princípio, como vimos no ponto anterior, susceptível de levar à aplicação de uma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa, servirá pelo menos para atenuar esta última,⁸⁴ conforme o exigido pelo n.º 2 do art. 30º do CP.

No caso do abuso de confiança fiscal, dois dos requisitos da figura do crime continuado encontram-se preenchidos à partida: o da execução por forma essencialmente homogénea, já que estamos perante um crime omissivo, e o da circunstância de, com cada omissão de entrega ao Fisco de uma prestação tributária legalmente devida, se realizar sempre o mesmo tipo legal de crime, lesando o mesmo bem jurídico.

A dificuldade reside no facto de todas as omissões de entrega deverem ocorrer “no quadro de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente”,

⁸² Cfr. v.g. Ac. da RP de 15/10/97, CJ, 1997, IV-245. Quanto à doutrina, ver Nuno de Sá Gomes “Evasão...” pág. 265.

⁸³ No mesmo sentido, ver António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo, *Obra cit.*, págs. 336 e 337, anotação n.º 8 ao art. 105º do RGIT.

⁸⁴ Em sentido semelhante, Hugo de Brito Machado *Obra cit.*, págs. 106 e 107. O autor usa este argumento para fundamentar a defesa da tese da aplicação, a estes casos, da tese da “inexibibilidade de outra conduta” defendendo assim a absolvição do agente. Ver *Supra*, pág. 44, nota n.º 78.

⁸⁵ pois tal será tanto mais difícil quanto maior for o lapso de tempo decorrente entre os termos dos vários períodos a que se refiram as prestações tributárias em causa.

Por fim, se este último requisito se verificar, será ainda necessário à aplicação desta figura que não se levantem problemas de ordem processual que impeçam a apensação dos vários processos no caso - aliás frequente - de terem sido lavrados diversos autos de notícia, referentes a cada um dos períodos em causa.

Principais Abreviaturas Utilizadas

Ac. – Acórdão

BMJ – Boletim do Ministério da Justiça

CC – Código Civil

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CJ – Colectânea de Jurisprudência

CJ/STJ – Colectânea de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça

CP – Código Penal

CPC – Código de Processo Civil

CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CTF – Ciência e Técnica Fiscal / Boletim da Direcção Geral dos Impostos (DGCI)

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

p.p. – previsto e punido (a/s)

RE – Relação de Évora

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

RL – Relação de Lisboa

⁸⁵ Cfr. n.º 2 art. 30º CP.

RLJ – Revista de Legislação e Jurisprudência

RP – Relação do Porto

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

Bibliografia Citada

-ANDRADE, José Carlos Vieira de: Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, Almedina, Coimbra, 1998;

-ANTUNES, Paulo José Rodrigues: «Infracções Tributárias e seu Processo – Regime Geral de 2001/2002 Anotado», Almedina, Fevereiro de 2002.

-CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de: «Direito Tributário», 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000;

-CATARINO, João Ricardo / VICTORINO, Nuno: «Aspectos Gerais e Específicos do Novo Regime Geral das Infracções Tributárias», Fiscalidade n.º 9, Edição do Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Janeiro de 2002.

-CORDEIRO, António Menezes: «Salários em Atraso e Privilégios Creditórios», Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 58, II, Lisboa, 1998;

-CORREIA, Eduardo: «Os artigos 10º do Decreto-Lei n.º 27153, de 31-10-1936, e 4º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28221, de 24-11-1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (Secção Criminal) do S.T.J.», RLJ, Ano 100º, 1968, n.ºs 3350-3357;

-DIAS, Augusto Silva: «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro», Fisco n.º 22, Ano 2, Julho de 1990;

-«Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político-Criminais.» CTF n.º 394, Abril/Junho de 1999;

-DIAS, Jorge de Figueiredo: «Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário» RLJ n.ºs 3714 a 3720, Anos 116º-117º, 1983/84-1984/85;

-DOURADO, Ana Paula: «Substituição e Responsabilidade Tributária», CTF n.º 391, Julho/Setembro de 1998;

-GOMES, Nuno de Sá: «Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal (Lições)», 2ª Edição, Rei dos Livros, Lisboa, 2000;

-«Os Crimes Essencialmente Fiscais como Crimes Especiais Sui Generis Privilegiados», CTF n.º 376, Outubro/Dezembro de 1994;

-«O Princípio «Non Bis In Idem» Face à Criminalização das Infracções Fiscais Não Aduaneiras», in Estudos em Homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, CTF n.º 171, 1995;

-FERNANDES, Luís Carvalho / LABAREDA, João: «Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresas e de Falência Anotado», 3ª Edição (2ª Reimpressão), Quid Juris?, Lisboa, 2000;

- MACHADO, Hugo de Brito**: «Algumas Questões Relativas aos Crimes Contra a Ordem Tributária», CTF n.º 394, Abril/Junho de 1999;
- NABAIS, J. Casalta**: «O Dever Fundamental de Pagar Impostos», Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998;
- PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida Reis**: «Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados», Coimbra Editora, Abril de 2002;
- SANCHES, J. L. Saldanha / BARREIRA, Rui**: «Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes», Fisco n.º 70/71, Ano VII, Maio/Junho de 1995;
- SILVA, Isabel Marques da**: «Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes», Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000.
- SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas**: «Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado», Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, Agosto de 2001.

Índice

<u>Capítulo I:</u> Introdução	1
<u>Capítulo II:</u> O Artigo 105º do RGIT	2
<u>Ponto 1:</u> Do Tipo	2
<u>Ponto 2:</u> Da Ilícitude e da Culpa – Remissão	11
<u>Ponto 3:</u> Da Punibilidade	13
<u>Ponto 4:</u> O número 7	15
<u>Ponto 5:</u> Da Moldura Penal e do Carácter Privilegiado	
do Crime de Abuso de Confiança Fiscal	16
<u>Capítulo III:</u> Do bem Jurídico Tutelado	19
<u>Capítulo IV:</u> Da Titularidade das Receitas Tributárias e da	
Respectiva Utilização pelo Substituto para Fins Diversos da	
Entrega ao Credor Tributário:	23
<u>Capítulo V:</u> Das Relações de Concurso Entre o	
Crime de Abuso de Confiança Fiscal e o	
Crime de Abuso de Confiança Comum	29
<u>Ponto 1:</u> A Especialidade como Regra Geral	29

<u>Ponto 2:</u> A Consunção como Excepção ?	30
<u>Ponto 3:</u> a Tese da Inexistência de Concurso	35
 <u>Capítulo VI:</u> A Jurisprudência sobre o Crime de Abuso de Confiança Fiscal, as Causas de Exclusão da Ilcitude e da Culpa, e a Figura do Crime Continuado	 36
<u>Ponto 1:</u> A Exclusão da Ilcitude	36
<u>Ponto 2:</u> A Exclusão da Culpa	44
<u>Ponto 3:</u> A Figura do Crime Continuado	46
 Principais Abreviaturas Utilizadas	 49
 Bibliografia Citada	 50
 Índice	 52

Lisboa, 18 de Junho de 2002.