

«DINHEIRO ESQUECIDO, NEM É PAGO NEM AGRADECIDO»

A falta de entrega de imposto e a massa insolvente do devedor

PAULO MARQUES*

O imposto suportado por terceiros (IVA ou IR) e que deve ser entregue nos cofres do Estado, não integra o património do devedor mas o património do Estado, sendo o devedor um mero depositário investido pela lei nessas funções de «cobrador de imposto», daí o sancionamento da falta de entrega de imposto. Em face desta realidade, é duvidoso que um bem pertencente ao Estado – imposto recebido ou deduzido – possa integrar a massa insolvente do devedor, ainda por maioria de razão, nas situações em que constitui o produto do crime contra o património do Estado – abuso de confiança fiscal –, sob pena de ser direccionado para o pagamento de dívidas a outros credores.

The tax supported by a third party (VAT or IR), that should be delivered to the State coffers, is not part of the debtor's assets, but instead, it's part of the State assets, meaning that the debtor is merely a "depository" invested by law on those functions of «tax collector», hence the sanctioning of non-delivery of such taxes. Given this reality, it's doubtful that a property belonging to the State - tax collected or deducted – could be integrated into the debtor's insolvent mass, even more so, on those situations in which it constitutes a crime against the State assets – "fiscal trust abuse" -, which could result in the payment of debts to other creditors.

ÍNDICE:

1. Bens do devedor como garantia geral das obrigações; 2. O caso específico dos impostos não entregues nos cofres do Estado; 2.1. O imposto sobre o valor acrescentado (IVA); 2.2. O imposto sobre o rendimento (IR); 3. Sancionamento da não entrega de imposto; 3.1. Crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105.º, do RGIT); 3.1.1. Protecção penal do património do Estado; 3.1.2. Protecção penal da confiança; 3.1.3. Pagamento versus entrega; 3.2. Falta de entrega de prestação tributária (artigo 114.º, do RGIT); 4. O sujeito passivo (IVA) e o substituto (IR) como depositário; 5. Arresto; 6. Pagamento em prestações; 7. Pagamento a terceiros com o imposto recebido ou deduzido a entregar ao Estado; 8. Massa insolvente: os bens apenas do devedor.

* Jurista. Inspector Tributário da Direcção-Geral dos Impostos.

1. Bens do devedor como garantia geral das obrigações

Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida, tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o *património do devedor*, nos termos declarados neste código e nas leis de processo (artigo 817.º, do CC). O cumprimento da obrigação é assim assegurado pelos bens que integram, em regra, exclusivamente, a esfera patrimonial do devedor. Por outras palavras, o património do devedor constitui assim a *garantia geral* das obrigações, uma vez que a cobertura tutelar dos activos penhoráveis do devedor abrange a generalidade das obrigações do correspondente titular. Como refere o processualista LEBRE DE FREITAS “Nunca podem ser penhorados senão bens do executado, seja este o devedor principal, um devedor subsidiário ou um terceiro.

*Esta regra não tem excepções*¹.

Pelo cumprimento da obrigação respondem todos os *bens do devedor* susceptíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios (artigo 601.º, do CC), não fazendo sentido distinguir entre os bens que integrem a esfera patrimonial do devedor no momento da constituição da obrigação e aqueles virão a pertencer posteriormente ao devedor.

Estão sujeitos à execução todos os *bens do devedor* susceptíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda (artigo 821.º, n.º 1, do CPC). Nos *casos especialmente previstos na lei*, podem ser penhorados bens de *terceiro*, desde que a execução tenha sido movida contra ele (artigo 821.º, n.º 2, do CPC), confirmando-se então a regra de que apenas os bens que integram o património do devedor garantem as dívidas deste. Os bens de terceiro apenas podem ser objecto de execução em duas situações: quando sobre eles incida direito real que garanta crédito exequendo (artigo 835.º, do CPC) ou quando a judicatura tenha decidido pela procedência de impugnação pauliana de que emerge para o terceiro o dever de restituição da coisa ao credor (artigo 616.º, n.º 1, do CC).

¹ JOSÉ LEBRE DE FREITAS in *A Acção Executiva – Depois da Reforma*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 209.

Nos casos não previstos especialmente na lei, em que forem *indevidamente executados bens que não pertencem ao executado*, podem ser deduzidos os *embargos de terceiro*² enquanto meio processual de defesa dos bens de terceiro contra *execuções alheias*. O direito de execução pode incidir sobre bens de terceiro, quando estejam vinculados à garantia do crédito, ou quando sejam objecto de acto praticado em prejuízo do credor, que este haja procedentemente impugnado (artigo 818.º, do CC).

Presume-se pertencerem ao executado os bens encontrados em seu poder, podendo a presunção, feita a penhora, ser ilidida perante o juiz, mediante prova documental inequívoca do direito de terceiro, sem prejuízo dos embargos de terceiro (artigo 848.º, n.º 2, do CPC). Se, no acto da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, deve o funcionário exigir-lhes a declaração do título por que os bens se acham em poder do executado e a respectiva prova, efectuando-se a penhora em caso de dúvida (artigo 215.º, n.º 3, do CPPT).

Por outro lado, importa ter em linha de conta que o *processo de insolvência* é um processo de execução universal que tem como finalidade a *liquidação do património de um devedor insolvente* e a repartição do produto obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência, que nomeadamente se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente (artigo 1.º, do CIRE).

² O possuidor cuja posse for ofendida por penhora ou diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei de processo (artigo 1285.º, do CC). Como esclarece o Conselheiro AMÂNCIO FERREIRA “Face ao princípio geral de apenas estarem sujeitos à execução os bens do executado (art. 821.º)², impõe-se conferir a terceiro um meio processual de defesa dos seus bens contra execuções alheias. Este meio cognomina-se *embargos de terceiro*.”

[...]

Hoje, os embargos de terceiro não se apresentam, no sistema da lei processual, como um *meio acessório*, mas antes como um incidente da instância, como uma verdadeira subespécie da oposição espontânea, sob a denominação de *oposição mediante embargos de terceiro* (arts. 351.º e segs.). E assim, como é do conceito de oposição (art. 342.º, n.º 1), encontramos-nos perante um incidente que permite a um terceiro intervir numa causa para fazer valer, no confronto de ambas as partes, um direito próprio, total ou parcialmente incompatível com as pretensões por aquelas deduzidas” (in *Curso de Processo de Execução*, 3.ª Edição Revista e Actualizada, Almedina, Coimbra, 2002, p. 224).

Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível² com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro (artigo 237.º, n.º 1, do CPPT).

2. O caso específico dos impostos não *entregues* nos cofres do Estado

2.1. O imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

No caso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), um sujeito passivo não isento efectua obrigatoriamente junto dos seus clientes e/ou prestadores de serviços a *liquidação* do tributo, sendo então este suportado por aqueles³, podendo ainda o sujeito passivo proceder facultativamente à *dedução* do montante de imposto suportado para a realização da sua actividade económica⁴, devendo nesse caso, entregar atempadamente o correspondente *diferencial* nos cofres do Estado, nisto consistindo o denominado *método subtractivo indirecto* ou *método do crédito do imposto*. Nas palavras de PASCALE MICONI o método subtractivo indirecto “é um excelente meio de pré-financiamento do imposto, dado que, em princípio, todos os empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado, de uma parte do imposto”⁵. Daqui decorre que *o tributo pertence ao Estado*, existindo um dever de *entrega* do montante liquidado – eventualmente subtraindo-se ao mesmo o imposto deduzido –, já que o sujeito passivo tem “a obrigação de liquidar e cobrar o imposto por conta do Estado”⁶.

³ Para BRUNO BOTELHO ANTUNES “não restam dúvidas que é meramente por razões de eficiência recaudatória e de eficácia na cobrança que a obrigação de cobrar imposto recai sobre o vendedor e não sobre o adquirente de bens e serviços” (in *Da repercussão fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 127). De igual modo, JÓNATAS MACHADO sublinha que “O IVA devido pela empresa é pago pelo consumidor final quando adquire bens e serviços.

[...] O IVA repercutido é adicionado na factura emitida ao cliente: o IVA suportado corresponde ao IVA que pagamos quando adquirimos um bem ou serviço” (in *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 258).

⁴ Segundo ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS “as normas sobre a exigibilidade estão indissolúvelmente conexas com as normas relativas ao nascimento do direito à dedução do IVA suportado a montante. Assim, nas operações entre sujeitos passivos (SP), no exacto momento em que o IVA é devido ao Estado pelos vendedores dos bens ou pelos prestadores de serviços, também os seus adquirentes ou destinatários podem exercer o direito à dedução do correspondente montante.” (in *O regime de exigibilidade de caixa no IVA: a excepção e a regra*, Revista TOC, n.º 110, Lisboa, Maio 2009, p. 34).

⁵ PASCALE MICONI in *Razões justificativas da introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 244-246, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Abril-Junho 1979, p. 20.

⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS in *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 620.

2.2. O imposto sobre o rendimento (IR)

No caso das retenções na fonte em IR, temos o *substituído* (ex: trabalhador dependente que aufera uma remuneração mensal), o qual é o contribuinte *de facto*, logo formalmente alheio à relação jurídico-tributária, enquanto o *substituto* (ex: entidade patronal) corresponde ao contribuinte *de direito*. Este último constitui sujeito passivo em sentido formal (artigo 18.º, n.º 3, da LGT), já que se trata do sujeito a quem é imposta a figura jurídica da *substituição tributária*⁷, embora o tributo seja suportado pelo trabalhador. Segundo nota o Conselheiro FREITAS PEREIRA “Assim, há quem veja no *substituto apenas um órgão de cobrança da administração fiscal*, outros entendem que se estaria perante uma forma especial de execução junto de terceiros, outros ainda configuram-na como uma forma de representação «*ex lege*» de direito público, outros entendem que se estará perante uma forma de delegação legal, etc”⁸.

Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes (artigo 28.º, n.º 1 da LGT). No Acórdão proferido em 19 de Fevereiro de 2003 (Proc. n.º 141409), o Tribunal da Relação do Porto entendeu que “I - As entidades obrigadas a deduzir ou a reter IRS, mostram-se investidas na qualidade de *depositárias* da prestação tributária e *colocadas temporariamente na detenção desta com vista à entrega ao fisco*. II - Trata-se de situações de substituição tributária em que a lei determina que a posição do devedor fiscal seja na relação jurídica ocupada por um substituto do contribuinte originário, em virtude da existência entre ambos de uma relação de direito privado. III - O dever de

⁷ Por seu lado, MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES preleccionam que “Diz-se substituto tributário a pessoa que, por força da lei e a título principal, está colocada, desde o início, em situação de dever cumprir a obrigação de imposto, cujo pressuposto, em relação a ela, não se verifica. Está-se, pelo menos, nalguns aspectos, perante o que se denomina *tax trustee*, em que alguém paga imposto por outrem, embora se acrescente em nome desse outrem.

Em virtude da substituição, alguém que tem de pagar ou receber algo ou ainda que tem de entregar alguma coisa conexas com o imposto, deduz, adita ou recebe – sem o que ocorreria um enriquecimento sem causa – a importância do correspondente imposto por que está obrigado face ao sujeito activo” (in *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 242-243).

⁸ MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA in *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 250.

retenção que recai sobre o substituto integra a obrigação tributária principal. Nas situações de substituição *a relação de confiança reside no facto de a prestação deduzida ou retida ter sido legalmente confiada à entidade substituta para que ela a devolva posteriormente*”.

As entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem *retenção na fonte*⁹ - «*pay-as-you-earn*» - (artigo 34.º, da LGT). Como referia SALDANHA SANCHES, os substitutos tratam-se de “Sujeitos passivos de um intenso e complexo dever de cooperação, que tem como conteúdo a obrigação da realização das retenções na fonte. Estas vão-se *integrar no procedimento de cobrança do imposto*, através de uma intervenção legalmente devida, de uma terceira entidade, entre o sujeito passivo onerado pela previsão legal e a Administração: através de uma operação, pela qual uma entidade que, pelas relações contratuais que tem com outras, lhes deve determinadas prestações pecuniárias, procede, por obrigação legal, ao cálculo dessa prestação que, como pagamento definitivo de uma dívida fiscal já existente, ou em pagamento antecipado (por conta) de uma dívida fiscal em processo de formação, deverá ser por si entregue nos cofres do Estado”¹⁰.

A retenção na fonte (IR) tem muitas vantagens, designadamente facilita a cobrança do tributo e antecipa a entrada das receitas tributárias – pagamento antecipado – com o denominado efeito de *anestesia fiscal*, exigindo do devedor originário um sacrifício fiscal mesmo antes da produção do facto tributário. Para DIOGO FEIO “a retenção na fonte facilita o exercício das suas funções, por diminuir o número de sujeitos que têm de proceder ao pagamento (exemplificando, uma entidade patronal entrega o montante da retenção de todos os seus assalariados); o controlo é feito de forma mais simples, pois a informação é mais fidedigna, na medida em que provém de terceiro; há menor tendência para a evasão fiscal,

⁹ As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem *pagamento por conta do imposto devido a final* (artigo 33.º da LGT). Para DIOGO FEIO “É fácil compreender que há algumas diferenças entre a retenção na fonte e os pagamentos por conta. O primeiro instituto jurídico é, desde logo, caracterizado por uma atitude passiva por parte do futuro contribuinte, enquanto que no caso dos pagamentos por conta a este mesmo sujeito está atribuído um determinado comportamento positivo, pois ocupa a posição de colaborador com a Administração Fiscal na recolha do montante em dívida” (in *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 125).

¹⁰ J. L. SALDANHA SANCHES in *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, Lex, 2000, p. 67.

pois o sujeito que sofre a diminuição patrimonial não a sente de uma vez só, produzindo-se um efeito psicológico denominado anestesia fiscal”¹¹.

3. Sancionamento da não entrega de imposto

3.1. Crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105.º, do RGIT)

3.1.1. Protecção penal do património do Estado

O tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal vem confirmar que o legislador considera que integra o património do Estado e não o património do devedor já que constitui uma coisa *alheia*¹² a este, o imposto recebido de clientes ou de prestadores de serviço, bem como o imposto deduzido dos salários dos trabalhadores pelas entidades patronais, um pouco à semelhança do crime de abuso de confiança comum (artigo 205.º, do Código Penal), embora aquele com a especificidade de ser o Estado Fiscal – não um particular –, o lesado. Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias (artigo 105.º, n.º 1, do RGIT).

O *património do Estado* constitui o bem jurídico tutelado criminalmente, a par da *confiança* e da *autoridade pública* (artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT), daí a especificidade face ao crime de abuso de confiança comum. Como esclarece o Tribunal da Relação de Coimbra “No que diz respeito ao bem jurídico protegido, o crime de abuso de confiança fiscal tem por fundamento a *protecção do património do Estado, mediante a tutela e protecção criminal da obrigação da entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse nos Cofres do Estado*” (Acórdão de 10 de Novembro de 2010 – Proc. n.º 67/07). De igual modo, PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO defendem que “O tipo

¹¹ DIOGO FEIO in *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Teses e Monografias, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 121.

¹² Segundo o penalista JORGE DE FIGUEIREDO DIAS “*alheia* é toda a coisa que, segundo este direito, pertence *pelo menos em parte*, a outra pessoa que não o agente, sendo por isso integrado o elemento típico em exame por coisas de que o agente é (apenas) *compropietário*” (in *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 98).

de crime de abuso de confiança fiscal tem em vista a *protecção do bem jurídico património fiscal*. Procura-se impedir e prevenir o desvio de créditos tributários, punindo-se o agente que violar a específica relação de confiança pelo facto de não entregar à Administração Fiscal as quantias que recebeu e deduziu”¹³.

3.1.2. Protecção penal da confiança

Tratando-se o sujeito passivo (IVA) e o substituto tributário (IR) os *depositários* das quantias recebidas ou suportadas por terceiros, um pouco à semelhança do fiel depositário em processo de execução fiscal (artigos 133.º, do CPPT e 205.º, n.º 5, do Código Penal), o legislador visou proteger criminalmente também a lealdade e a cooperação que são devidas nestes casos, erigindo a confiança igualmente como bem tutelado criminalmente pelo artigo 105.º, do RGIT. Neste sentido, MÁRIO FERREIRA MONTE realça que “está presente uma *relação de confiança*. Trata-se de uma relação estabelecida entre o Estado, que também é o credor tributário, e o contribuinte, que, por certo tempo, vem a ser o devedor originário (se existir coincidência) ou o substituto, no caso em que exista retenção (na fonte) e que, por esta razão, este último passe a ser o devedor em virtude de ter a obrigação de reter a quantia correspondente ao imposto e de a entregar ao Estado”¹⁴.

3.1.3. Pagamento versus entrega

Quando falamos em não *entrega*¹⁵ de imposto, esta situação não corresponde, em bom rigor, à falta de *pagamento* de imposto. Como demos conta noutra sede¹⁶, em virtude da consensual «*proibição de prisão por dívidas*», o legislador refere expressamente na letra do

¹³ PEDRO LOMBA/JOAQUIM SHEARM DE MACEDO in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, III, Lisboa, Dezembro 2007, pp. 1213-1214.

¹⁴ MÁRIO FERREIRA MONTE in *Da legitimação do Direito Penal Tributário em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 279-280.

¹⁵ O penalista JORGE DE FIGUEIREDO DIAS sublinha que “a entrega não tem de traduzir-se em um *acto material*, antes pode ser uma entrega que ocorre *por força da lei* e, neste sentido, uma *entrega legal*” ((in *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 98).

¹⁶ PAULO MARQUES in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 41.

preceito incriminador (artigo 105.º do RGIT) a «*entrega*» e não propriamente ao «*pagamento*» de tributo. O verbo «*entregar*» provém etimologicamente do vocábulo latino «*integrare*», isto é, passar às mãos de outrem; depor nas mãos de; confiar. Neste sentido, o Tribunal da Relação do Porto veio esclarecer no Acórdão proferido em 12 de Novembro de 2003 (Proc. n.º 0313696) que “I – *As quantias retidas a título de IRS e IVA não são propriedade de quem as retém, mas da administração tributária.* II – O crime de abuso de confiança fiscal consiste em “*não entregar*” (o que é diferente de “*pagar*”) à administração tributária a prestação deduzida”.

Diferentemente do que sucedia no Regime Jurídico das Infracções não Aduaneiras (RJIFNA) no seu artigo 24.º, no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) não se exige, segundo parte da melhor doutrina e jurisprudência, sequer o recebimento prévio de imposto para o preenchimento do tipo legal de crime em apreço. Defendendo a *desnecessidade de recebimento de imposto*, o prestigiado fiscalista ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA sublinhava que “o IVA que ele, vendedor, processa a favor do Estado será de considerar-se independentemente de ter recebido ou não montante da venda, montante que receberá de imediato em casos de vendas a dinheiro mas já não, obviamente, quando as vendas, são a crédito. Quando se vende a crédito o valor financeiro em que a venda se expressa revela-se maior

[...]

Eis, pois, porque se considera excessivo e inexacto referir que «um contribuinte não deve ser responsabilizado pela não liquidação do IVA para com a Administração Fiscal, quando o terceiro não tenha entregue o mesmo ao contribuinte»¹⁷. O Tribunal da Relação de Lisboa veio reiterar este entendimento ao considerar que “O montante relativo ao IVA é devido ao Estado a partir do momento em que é emitida a factura relativa à operação que a ele está sujeita e liquidado o respectivo quantitativo. Assim, *é indiferente o conhecimento se o contribuinte foi, ou não, recebedor da retribuição respeitante a essa operação (incluindo, ou não, o IVA)*” (Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009 – Proc. n.º 11036/2008.3). De igual modo, o Tribunal da Relação de Guimarães considera no Acórdão proferido em 23 de Novembro de

¹⁷ ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA in *IVA Insustentável*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 4, IDEFF, Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Dezembro 2008, p. 103-104.

2009 (Proc. n.º 214/03) que “A conduta incriminadora do crime de confiança fiscal consiste na mera não entrega à administração fiscal, dentro de determinado prazo, das quantias pecuniárias envolvidas, por *falta de referência expressa do artigo 105º do RGIT à apropriação total ou parcial das quantias deduzidas*”.

Pensamos que ainda assim o *recebimento* está pelo menos implícito no tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, mesmo no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). Como já dissemos noutra sede¹⁸, a posição firmada no sentido da necessidade da prova do prévio recebimento funda-se na própria configuração jurídica do *depósito*. O *depositário* terá que receber previamente uma coisa *alheia*, para se poder entender que inobservou o dever de restituição ao legítimo proprietário – a Administração Tributária –, passando a ser *infidel depositário* («inversão do título da posse»). Se não a tiver recebido previamente, como poderemos falar em incumprimento *ilícito* e *doloso* do dever de restituição ou entrega? Aquele precede necessariamente este último. Este entendimento alicerça-se igualmente na própria noção de abuso (Lat. *abusu*), isto é, além do uso ou uso excessivo, essencial para a boa compreensão da epígrafe do crime («*nomen juris*») tipificado no artigo 105.º do RGIT (Abuso de confiança). Ora, só se pode *abusar* daquilo que em primeiro lugar se pode *usar*. Apenas se pode recusar a *entrega* de algo que se recebeu previamente, que se teve em mãos¹⁹. De outro modo, como exigir um comportamento diferente do agente? Como então justificar a sua punição severa consubstanciada em pena de prisão ou de multa?

Neste sentido, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça, em 24 de Março de 2003, vai mais longe, ao esclarecer que “muito embora no actual RGIT (artigo 105.º) – e ao contrário do que sucedia no anterior RJFNA (artigo 24.º) – não se faça expressa referência à *apropriação*, *todavia, ela está contida (pelo menos de forma implícita) no espírito do texto normativo*, sendo ela uma consequência lógica do desvio do destino das prestações

¹⁸ PAULO MARQUES in *Res Fiscalis - Os Direitos Reais na Actividade Tributária – Volume I*, Direitos Reais de Gozo e de Aquisição, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2009, pp. 59-60.

¹⁹ O Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 54/2004 (Proc. n.º 640/03) pronunciou-se no sentido de que “*a mera impossibilidade do cumprimento não é elemento do crime de abuso de confiança em relação à administração tributária*. O não cumprimento da obrigação de entrega é elemento do tipo, mas o que importa para a punibilidade do comportamento, como se referiu, é a *falta dolosa de entrega da prestação, podendo a situação continuar a ser aproximada da do crime de abuso de confiança previsto e punido pelo Código Penal* (artigos 205º a 207º) – um “crime contra o património, cuja consumação ocorre com a apropriação ilegítima de coisa móvel alheia entregue por título não translativo de propriedade”.

tributárias”²⁰. De igual modo decidiu o Tribunal da Relação de Coimbra ao considerar que “A «apropriação» é uma consequência lógica do desvio do destino das prestações tributárias retidas, pelo que, assim entendida, como omissão de entrega dessas prestações a quem de direito, com sua utilização para outros fins. Não se trata apenas da não entrega das prestações tributárias, mas da sua utilização para outros fins, com consciência de que *as mesmas eram pertença do Estado*” (Acórdão de 25 de Março de 2009 – Proc. n.º 97/04.4).

A este propósito, GERMANO MARQUES DA SILVA, penalista que presidiu à Comissão de Revisão do Regime Geral das Infracções Tributárias, defende que “*Ninguém responde criminalmente por abuso de confiança por não ter entregue o IVA se demonstrar que não tinha recebido*. Porque o abuso de confiança fiscal traduz-se precisamente nisso: ter recebido o IVA ou ter descontado nos salários dos trabalhadores e não ter entregue. Vai preso se aldrabar as contas para fugir ao IRC, agora *por não poder pagar não há prisão*. Há é problemas em termos de organização contabilística para provar perante a lei essa situação”²¹. O Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA tem igualmente manifestado que “o crime de abuso de confiança supõe uma entrega válida de coisa móvel, no caso de prestação tributária ou equiparada, entrega feita por título não translativo de propriedade (que não implique transferência de propriedade – cfr. art. 1316.º do Código Civil) e que não se justifique a apropriação, antes se constituindo a obrigação de afectação a um uso ou fim determinado, ou de restituição, no caso de abuso de confiança fiscal na entrega à Administração Tributária. Para que se verifique este elemento *basta que o agente esteja investido de um poder sobre a coisa que lhe dê a possibilidade de o desencaminhar ou dissipar, não sendo necessário um prévio acto material de entrega do objecto*”²². Por seu lado, RUI DUARTE MORAIS parece apontar que “No plano criminal parece estar em causa o cumprimento de uma obrigação alheia com *bens alheios previamente entregues para o efeito*”²³. Na mesma linha, NUNO

²⁰ *Colectânea de Jurisprudência*, Tomo I, Ano XI (2003), Lisboa, pp. 234 ss.

O Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa em 15 de Fevereiro de 2007 (Proc. n.º 1552/07-9) esclarece que “A *apropriação* não tem de ser necessariamente *material*, podendo ser - como quase sempre é - apenas *contabilística*”.

²¹ GERMANO MARQUES DA SILVA in *O enquadramento jurídico-criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?*, Conversas no Vale do Tejo, Santarém, 2007, p. 158.

²² JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Anotado, Áreas Editora, Lisboa, 2001, p. 588.

²³ RUI DUARTE MORAIS in *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 59.

LUMBRALES tem-se pronunciado no sentido de que “para que a não entrega da prestação possa ser classificada como abuso de confiança fiscal à luz do preceituado no art. 105.º do RGIT, se exige que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida do agente”²⁴.

Com base no n.º 2 do artigo 105.º do RGIT²⁵, a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA tem defendido lucidamente que “O recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança fiscal, sendo que o dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de protecção penal, por atipicidade do facto”²⁶.

3.2. Falta de entrega de prestação tributária (artigo 114.º, do RGIT)

O legislador veio sancionar no plano estritamente contra-ordenacional as situações de falta de entrega de imposto que envolvam montante de prestação tributária em falta de valor não superior a €7.500 por declaração (artigos 105.º, n.º 1 e 7 e 114.º, do RGIT).

A punição da conduta omissiva a título de negligência está igualmente prevista (artigo 114.º, n.º 2, do RGIT).

4. O sujeito passivo (IVA) e o substituto (IR) como depositário

O IVA ou IR retido na fonte, sobretudo no caso de recebimento prévio/dedução efectiva nos rendimentos, apesar de bem fungível, pertence à administração tributária, não consistindo numa mera dívida tributária, sob pena de estarmos perante um crime por dívidas²⁷ o que não

²⁴ NUNO B. M. LUMBRALES in *O abuso de confiança fiscal no regime geral das infracções tributárias*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 13/14, Lisboa, Janeiro-Abril 2003, p. 90.

²⁵ Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido *recebida*, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja (artigo 105.º, n.º 2, do RGIT).

²⁶ ISABEL MARQUES DA SILVA in *Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A Inexistência de Infracção Tributária nos Casos de Não Entrega de IVA Não Recebido*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha - Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Almedina, Coimbra, 2010, p. 263.

²⁷ Apesar da lei não sancionar o mero não pagamento de dívidas tributárias, a melhor jurisprudência tem entendido que “a proibição da «prisão por dívidas» não se aplica quando a obrigação não deriva de contrato mas da *lei*, como sucede com a dívida de imposto. Neste sentido *vide* Acórdão do Tribunal Constitucional de 25

é o caso (artigo 105.º, do RGIT), como dissemos quando abordámos o conceito de *entrega*, distinguindo-o do mero *pagamento*. Neste sentido, como já vimos anteriormente, o Tribunal da Relação do Porto veio esclarecer no Acórdão proferido em 12 de Novembro de 2003 (Proc. n.º 0313696) que “As quantias retidas a título de IRS e IVA *não são propriedade de quem as retém, mas da administração tributária*”. De igual modo, GONÇALO SOPAS BANDEIRA defende que “a *administração tributária* é, por via do direito positivo e desde logo do início: quando se constitui a obrigação da respectiva afectação, a *proprietária dessa prestação*”²⁸.

Assemelha-se a função do agente económico ao de um depositário/cobrador de impostos²⁹ junto de terceiro. Concordamos, por isso, com o Tribunal da Relação de Évora, quando considera que “Recebido o preço e o correspondente montante de IVA, o sujeito tributário passivo constitui-se ipso facto *devedor ao Estado* na exacta medida do imposto recolhido, ficando investido na posição de *fiel depositário dele*” (Acórdão de 3 de Dezembro de 2009 – Proc. n.º 1358/06.3). De igual modo, o Supremo Tribunal de Justiça entendeu que “Ao receber nos termos legais dinheiro do IVA, não o tendo entregue ao credor tributário no prazo devido, o arguido a partir de então passou a ser *um mero depositário*³⁰ de tais importâncias” (Acórdão de 16 de Dezembro de 2009 – Proc. n.º 81/01.0), já que o imposto foi suportado por terceiro – o cliente e/ou prestador de serviços -, pertencendo ao *Estado*.

Uma situação similar sucede com o seguinte exemplo:

A contratualiza com B entregar a este, por um período de 90 dias, a título de depósito de €10.000, podendo B dispor como entender nesse prazo, mas no final desse prazo tem que entregar essa quantia ao depositante.

de Novembro de 1998 (Proc. n.º 235/98).

²⁸ GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA in “*Responsabilidade*” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 122.

²⁹ Realçando este aspecto, o penalista GERMANO MARQUES DA SILVA sublinha que “Muito mais do que abuso, o que o crime de abuso de confiança fiscal tutela é o *leal exercício de uma função pública, delegada no substituto, no cobrador do imposto*” (PAULO MARQUES in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 10).

³⁰ O mesmo tribunal já havia entendido que “obrigação em causa não emerge de um contrato mas deriva da própria *lei*, estabelecendo a obrigação de pagamento de impostos, achando-se o seu devedor em posição aproximada à de *fiel depositário*, no caso particular do IVA e do Imposto sobre os Rendimentos Singulares, sendo de «levar em conta este aspecto peculiar da posição dos responsáveis tributários, que não comporta uma pura obrigação contratual” (Acórdão de 18 de Dezembro de 2008 – Proc. n.º 07P020).

O *depósito* consiste no contrato pelo qual uma das partes entrega à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde, e a restitua quando for exigida (1185.º, n.º 1, CC), sendo aplicáveis com as devidas adaptações, as regras deste contrato ao *depositário* judicial ou *legal*. A prestação identificadora deste contrato traduz-se justamente no dever do depositário guardar ou assegurar a custódia de uma coisa (fungível ou não), obrigando-se igualmente a restituí-la quando o depositante lha exigir, no caso específico das importâncias de imposto retido na fonte ou repercutido, no prazo preceituado na própria lei. No depósito avulta ainda o seu carácter *fiduciário*, sendo deste modo, como veremos, no mínimo, discutível que uma importância de IR retida na fonte aos trabalhadores (propriedade de um terceiro: o Estado) seja parte integrante da massa insolvente do devedor (ex: substituto), até porque se não tivesse sido feita sequer a retenção, a responsabilidade em 1.ª linha seria sempre do trabalhador (artigo 28.º, n.º 2, da LGT) e não do substituto.

A lei prevê igualmente, como se sabe, o depósito de coisas *fungíveis* – aquelas que se determinam pelo seu género, quantidade e qualidade (artigo 207.º, do CC), constituindo o denominado depósito *irregular* (artigo 1205.º, do CC). O depositante apenas fica vinculado a restituir a coisa em género e qualidade. Nas palavras de LUÍS MENEZES LEITÃO “O seu objecto não consiste por isso numa coisa certa mas antes uma quantidade de coisas não determinadas em espécie (uma quantia em dinheiro ou uma determinada quantidade de mercadorias), pressupondo as partes que a restituição corresponderá a outro tanto do mesmo género” (*tantundem iusdem generis*)³¹.

No entanto, como se sabe, não está consagrado no sistema fiscal português como regra o regime de caixa no IVA³², enfatizando-se antes a *neutralidade* como matriz

³¹ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO in *Direito das Obrigações – Volume III*, Contratos em Especial, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 495.

³² No entanto, recentemente a Resolução da assembleia da República n.º 82/2010, de 16 de Julho veio recomendar ao governo a criação de um regime de «*exigibilidade de caixa*» do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção do imposto.

Como referiu o Acórdão firmado pelo Tribunal da Relação de Coimbra “quando se trata de coisas *fungíveis*, como, por exemplo, somas em dinheiro, difícil se torna a destrição no património de quem recebe ou detém a coisa, daquilo que é próprio e daquilo que é alheio” (Acórdão de 23 de Setembro de 2009 – Proc. n.º 413/06.4). No entanto, realce-se o facto de que a «*apropriação*» não constitui um requisito explícito para o preenchimento do tipo legal de crime, bastando a mera falta de «*entrega*» (artigo 105.º, n.º 1, do RGIT). Neste sentido, o Tribunal da Relação do Porto considerou que “No domínio do RGIT01, o preenchimento do tipo de *abuso de confiança fiscal prescinde do elemento apropriação*” (Acórdão de 17 de Janeiro de 2007 - Proc. n.º 0642766). De igual modo, o Tribunal da Relação de Guimarães chama a atenção para o facto de que “Segundo

caracterizadora deste imposto, pelo que não se difere o momento da exigibilidade do imposto para o momento do pagamento do preço pelo adquirente do bem ou serviço. O imposto é devido e torna-se exigível (artigo 7.º, n.º 1, do CIVA): a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente; b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização; c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum

Nas palavras avisadas de SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA em regra “as empresas não têm o dever legal de manter, no fundo da gaveta o imposto cobrado por mandato legal, para depois o entregarem nos cofres públicos: 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 na empresa”³³. O fim imediato do depósito não consiste necessariamente na permanente disponibilidade da coisa, sob pena do meio mais adequado à conservação do bem ser então a imediata retenção pela administração, ou imediata apreensão, pelo que terá é que ficar assegurada a possibilidade de restituição nos prazos legais.

5. Arresto

No caso de *já ter sido instaurado o processo de execução* e havendo *justo receio de insolvência* ou de *ocultação ou alienação de bens*, pode o representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, com aplicação do disposto pelo presente Código para o

a melhor doutrina o tipo objectivo de ilícito de abuso de confiança não será integrado pela mera confusão ou o simples uso da coisa fungível, mas, mais tarde, pela sua disposição de forma injustificada ou pela não restituição no tempo e sob a forma juridicamente devidos; ao que, é claro, terá de acrescer o dolo correspondente. Estas exigências que suscitam problemas específicos e delicados no que se refere à apropriação de coisas móveis absolutamente *fungíveis*, como o dinheiro, agudizaram-se no âmbito fiscal. E foi precisamente para por cobro a esses problemas que ocorreu a alteração legislativa que alterou a configuração do crime de abuso de confiança fiscal, afastando-a da do crime de abuso de confiança comum” (Acórdão de 23 de Novembro de 2009 – Proc. n.º 214/03), eliminando-se, como já se disse, o requisito da apropriação com o Regime Geral das Infracções Tributárias.

³³ J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA in *Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes*, Fisco, n.º 70-71, Lex, Lisboa, 1995, p. 102

arresto no processo judicial tributário (artigo 214.º, n.º 1, do CPPT). No entanto, as circunstâncias referidas no número anterior *presumem-se* no caso de *dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido*³⁴ a terceiros e não entregue nos prazos legais (artigo 214.º, n.º 2, do CPPT), o que sucede, por exemplo, com as situações de falta de entrega nos cofres do Estado das importâncias de IRS retidas na fonte pelas entidades patronais aos seus trabalhadores, bem como das prestações de IVA liquidadas aos clientes e/ou prestadores de serviço, podendo nestes casos configurar-se eventualmente também o crime de abuso de confiança fiscal sempre que o montante em falta ultrapasse o valor de €7500 por *declaração* (artigo 105.º, n.º 1 e 7, do RGIT)³⁵. Deste modo, o legislador distinguiu as situações de falta de *entrega* das de mera *falta* de pagamento de imposto. Como observa lucidamente o Conselheiro VALENTE TORRÃO, este normativo legal “estabelece uma presunção de receio de insolvência ou de ocultação ou de alienação de bens, quando estejam em causa dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue nos prazos legais. Deste modo, o representante da Fazenda Pública nem precisa de alegar factos demonstrativos daquele receio, cabendo ao arrestado provar que tal receio não se verifica”³⁶.

³⁴ Nas palavras de BRUNO ANTUNES “a *repercussão* é um fenómeno essencialmente económico, através do qual uma pessoa transfere para outras o sacrifício económico do imposto, característica que será inerente aos impostos indirectos, onde, por razões de economia de imposto, se onera uma entidade – que, em nosso entendimento, não é a detentora da capacidade económica – com a obrigação de cobrar IVA àquelas entidades que, no contacto comercial, lhe adquirem bens ou serviços.

O repercutido será, para muitos, meramente o contribuinte de facto – conceito contraposto ao de contribuinte de direito – que suporta o encargo do tributo. Não significa isto que se deva retirar à *repercussão* o seu carácter jurídico, mas antes que o repercutido não deve ser considerado como sujeito passivo *stricto sensu*, na medida em que se encontra numa situação de ausência de vínculo jurídico com a administração tributária” (in *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008, pp.43-44)

³⁵ O legislador espanhol estabelece a responsabilidade *solidária* de quaisquer pessoas ou entidades que sucedam, por qualquer forma, na titularidade ou exercício de explorações ou actividades económicas, em relação às obrigações tributárias constituídas durante e por causa do exercício do anterior titular, bem como em relação às obrigações decorrentes da *falta de entrega das importâncias de imposto retidas na fonte bem como de pagamentos por conta* (artigo 42., 1., c), da Ley General Tributaria). A solução adoptada reside no facto de se tratar de tributo já suportado por terceiros que importa entregar – não pagar – nos cofres do Estado. O legislador sanciona criminalmente a falta de entrega dolosa da prestação superior quando for superior a € 7.500 por declaração (artigo 105.º, n.º 1 e 7, do RGIT).

³⁶ JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO in *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 837.

6. Pagamento em prestações

As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal (artigo 196.º, n.º 1, do CPPT). O disposto no número anterior não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às *dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros*, salvo em caso de falecimento do executado, contando-se nesse caso o prazo para o requerimento do pagamento a partir da citação nos termos do n.º 4 do artigo 155.º (artigo 196.º, n.º 2, do CPPT), discriminando negativamente, como se vê, as situações de falta de *entrega* – não de pagamento – de imposto.

7. Pagamento a terceiros com o imposto recebido ou deduzido a entregar ao Estado

A melhor jurisprudência e doutrina vão no sentido do não acolhimento do direccionamento de imposto (não entregue nos cofres do Estado) para pagamento a terceiros (ex: trabalhadores, fornecedores, etc) como causa de exclusão da licitude em direito penal tributário, mesmo que fique demonstrado ser essencial para a manutenção da laboração da empresa infractora e para a manutenção dos postos de trabalho.

Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas de autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar (artigo 36.º, n.º 1 do Código Penal). O Tribunal da Relação do Porto no aresto de 15 de Fevereiro de 2006 (Proc. n.º 0544134) entendeu que “Em geral não é correcto falar em conflito de deveres, direito ou estado de necessidade nos casos em que a entidade patronal, em vez de os entregar ao Estado, utiliza os valores retidos ou deduzidos a título de imposto para manter a empresa em funcionamento”. A supremacia do interesse público da recuperação das receitas fiscais (IVA, IR ou ISELO) resulta das mesmas

decorrerem da *lei* e não de uma mera *obrigação contratual*, diferentemente dos compromissos da *empresa* com os seus *fornecedores e trabalhadores*.

Dando conta da dicotomia incontornável entre interesses *próprios* e interesses *alheios* e a conseqüente *supremacia dos primeiros*, no Acórdão proferido em 22 de Setembro de 2004 (Proc. n.º 4855/2004-3) o Tribunal da Relação de Lisboa asseverou que “Não colhe a argumentação de que, no conflito de deveres entre pagar os salários dos trabalhadores e manter a laboração e pagar as quantias devidas ao Estado, o primeiro se sobrepõe ao segundo. A verdade é que não se deve entender como conflito de deveres a situação em que estejam em confronto *interesses próprios* (manter a sociedade em funcionamento para o que tem que se satisfazer as obrigações para com os trabalhadores) e *interesses alheios* – cumprir a obrigação de entregar ao Estado as quantias que lhe pertencem”.

Enfatizando a natureza *ex lege* do imposto face à mera natureza *contratual* do interesse próprio do omitente (infractor), SUSANA AIRES DE SOUSA dá-nos conta de que “Invocando a igual dignidade constitucional entre o dever de pagar salários (o direito ao salário é constitucionalmente reconhecido no artigo no artigo 59.º, n.º 1, alínea a)) tem-se sustentado, na lide forense, a exclusão da ilicitude por via do conflito de deveres. O STJ não tem admitido a exclusão da ilicitude com base no artigo 36.º do CP. Como argumentos invoca, desde logo, a diferente natureza daqueles deveres, «dado que a *obrigação de pagar impostos* é uma imposição legal, logo de *plano superior à obrigação de cumprir contratos*»³⁷.

8. Massa insolvente: os bens apenas do devedor

A *massa insolvente* destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o *património do devedor* à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo (artigo 46.º, n.º 1, do CIRE). Como esclarece MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO “conjunto de bens actuais e futuros do *devedor*, os quais, a partir da declaração de insolvência, formam um património separado, adstrito à satisfação dos credores”³⁸.

³⁷ SUSANA AIRES DE SOUSA in *Os Crimes Fiscais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 134.

³⁸ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO in *Manual de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2009, 2009.

O *património do devedor* constitui assim a garantia geral dos créditos tributários (artigo 50.º, n.º 1, da LGT). Em termos práticos, o fisco não pode penhorar um veículo automóvel que o devedor detém na qualidade de depositário, pertencente a um terceiro, nem qualquer credor do depositário fazer-se pagar pelo veículo automóvel depositado. De igual modo, no caso de insolvência do depositário, aquele objecto não deve integrar a respectiva massa insolvente, uma vez que não pertence ao devedor, tendo aquele sido investido como mero *depositário*.

No caso que aqui importa, o *produto do crime* – abuso de confiança fiscal –, até porque não integra a esfera patrimonial do devedor, não deve integrar a massa insolvente, sob pena de vir a satisfazer os créditos de outros credores que não o Estado, já que no processo de insolvência todos os credores do devedor podem exercer os seus direitos num plano de igualdade (*par conditio creditorum*), salvo o disposto no artigo 30.º, n.º 3, da LGT - Aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

.O devedor deve requerer a declaração da sua insolvência dentro dos 60 dias seguintes à data do conhecimento da situação de insolvência, tal como descrita no n.º 1 do artigo 3.º, ou à data em que devesse conhecê-la (artigo 18.º, n.º 1, do CIRE), sendo então o *devedor* quem tem legitimidade para em primeira linha apresentar o pedido de insolvência. Deste modo, por iniciativa do próprio devedor, a aceitar-se que o imposto já recebido ou deduzido que constitui pertença do Estado e não do seu «*cobrador*» possa fazer parte da massa insolvente deste último, consegue-se o mesmo efeito que é censurado criminalmente: pagar as dívidas a outros credores (ex: trabalhadores, fornecedores, etc) com uma importância que havia sido confiada nas mãos do sujeito passivo (IVA) e/ou do substituto tributário (IR), tendo este sido investido pela lei como *fiel depositário*.