

UNIVERSIDADE DE COIMBRA  
FACULDADE DE DIREITO  
2º CICLO DE ESTUDOS EM DIREITO

# **AS CONDIÇÕES DE PUNIBILIDADE NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL**

Maria Francisca Amaral de Sá Carneiro

Dissertação apresentada no âmbito do  
2º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de  
Direito da Universidade de Coimbra  
Área de Especialização: Ciências Jurídico-Forenses  
Orientador: Prof. Doutor José de Faria Costa

Coimbra  
Maio de 2013

*“Cometeu crime quem dele recebeu  
beneficios”.*

*Séneca*

# Agradecimentos

Embora apenas assinado por mim, o trabalho que se segue esconde bem mais do que um autor. Porquê? Porque são várias as pessoas que, directa ou indirectamente, contribuíram para este resultado. A verdade é que esta obra reflecte não só meu esforço, mas também o de outros. E se nem todos caberão nestas linhas, alguns há a quem devo, pelo menos, este espaço.

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, o Professor Doutor José de Faria Costa, que desde cedo se mostrou disponível e com vontade de contribuir para este trabalho.

No geral, um obrigado a toda a minha família. Em especial: ao meu pai, António, que foi e sempre será um homem que muito admiro; à minha avó, Armanda, cuja calma, carinho e sabedoria nunca me faltaram nos momentos difíceis, ao meu avô, Fernando, que apesar de já não estar entre nós, foi uma constante fonte de inspiração, aos meus padrinhos, Alexandra e Rui, que respeito imensamente.

Especiais e intermináveis agradecimentos terão que ficar pelas terras coimbrãs. Em particular ao meu melhor amigo e confidente, João Carreira, bem como as minhas amigas, Catarina Paiva, Elisa Sampaio e Mariana Melo. Jamais esquecerei os inúmeros dias e noites “perdidos” na Lusa Atenas e pelas fortes amizades que surgiram dessa “perda”.

Um forte beijo para o João Reboredo e para o Rodrigo Escapa, eternos amigos.

Por fim agradeço àqueles de quem já estive afastada geograficamente e hoje já não o estou, mas que me apoiaram sempre e estiveram no meu pensamento: Mariana Silva e Ricardo Hespanhol.

Obrigado a todos. Sem vocês teria sido, se não impossível, com certeza mais difícil.



# ÍNDICE

Introdução .....	7
Capítulo I - Noções gerais sobre o crime de abuso de confiança fiscal .....	9
Capítulo II - Problemática do artigo 105.º do RGIT .....	12
1. O Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA).....	12
2. O Regime Geral das Infracções Tributárias .....	13
Capítulo III - As condições de punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social.....	19
1. O decurso de 90 dias após o termo do prazo legal de entrega da prestação.....	19
2. O pressuposto previsto no artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT .....	22
2.1. A qualificação jurídica do normativo previsto na alínea b) do número 4 do artigo 105.º do RGIT – A aplicação do artigo 2.º, número 2 ou a aplicação do artigo 2.º, número 4 do Código Penal? .....	23
2.2. A notificação constante do artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT .....	31
2.2.1. A entidade que poderá proceder à notificação .....	31
2.2.2. Da inconstitucionalidade do cumprimento do artigo. 105.º, número 4, alínea b) do RGIT pelo Tribunal.....	36
2.2.3. Da concretização das quantias em dívida.....	37
2.2.4. A quem deve ser efectuada a notificação .....	38
2.3. A conjugação dos requisitos de punibilidade previstos no artigo 105.º, número 4, alíneas a) e b) do RGIT .....	39
2.4. A omissão do cumprimento da notificação a que alude o artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT.....	41
Capítulo IV - Alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) .....	45
1. Alterações efectuadas ao nível do número 1 do artigo 105.º do RGIT .....	45
2. O crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social previsto no artigo 107.º do RGIT .....	46
Capítulo V - Os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social na legislação estrangeira .....	50
1. Direito Alemão .....	50
2. Direito Espanhol.....	51
Conclusão.....	53
Bibliografia .....	56

## **Abreviaturas**

Art.	<i>Artigo</i>
CP	<i>Código Penal</i>
CPP	<i>Código de Processo Penal</i>
CRP	<i>Constituição da República Portuguesa</i>
LOE	<i>Lei do Orçamento de Estado</i>
RGIT	<i>Regime Geral das Infracções Tributárias</i>
RJIFNA	<i>Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras</i>
STJ	<i>Supremo Tribunal de Justiça</i>

# Introdução

---

*“O direito fiscal conhece normas cuja função é a de qualificar certos comportamentos, traduzidos em acções ou omissões dos contribuintes ou de terceiros e a de estabelecer as correspondentes sanções. Ou seja, o direito fiscal integra no seu seio um sector de direito sancionatório – o chamado direito penal fiscal em sentido amplo, que tem a sua disciplina presentemente condensada no RGIT”*<sup>1</sup>. – JOSÉ CASALTA NABAIS.

O imposto é na nossa civilização um dever fundamental de todos os cidadãos e é também um direito à eficácia fiscal. Nas palavras de CASALTA NABAIS através dos impostos “podem ser prosseguidos, directa e autonomamente as tarefas constitucionalmente imputadas ao Estado, sejam de ordenação económica, sejam de conformação social<sup>2</sup>”, daí a sua evidente supremacia sobre os interesses próprios do infractor. Nas situações mais gravosas de incumprimento fiscal, a lei sanciona criminalmente o comportamento do contribuinte faltoso, tipificando a conduta como crime de abuso de confiança fiscal (art. 105.º Regime Geral das Infracções Tributárias) e delegando aos poderes públicos estaduais a sua prevenção, investigação e punição.

O grande número de processos nos tribunais não pode ser explicado por razões conjunturais ou pelas crises da economia portuguesa, mas essencialmente por razões culturais. O dever fundamental de pagar impostos é ainda considerado por muitos como um dever menor, pouco fundamental. O motivo de tantos crimes é ainda a incompreensão do fundamento do dever, aliada à convicção da impunidade dos incumpridores a que acresce a ideia de esbanjamento das receitas fiscais por parte dos governantes.

A incompreensão referida manifesta-se também ao nível da norma incriminadora e para a qual tem contribuído o próprio legislador com as sucessivas alterações do art. 105.º do RGIT.

Neste sentido, o tema que nos propomos abordar é respeitante à problemática aplicação da nova redacção do art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (crime de abuso de confiança fiscal), mais concretamente quanto às condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal. Com efeito, a Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho alterou de forma radical a configuração típica do crime de abuso de confiança fiscal. O Regime Geral das Infracções Tributárias tem sido alvo do legislador, pois desde a sua entrada em vigor já sofreu dezoito alterações legislativas. Perante esta

---

<sup>1</sup> CASALTA NABAIS, JOSÉ, in *Manual de Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 453

<sup>2</sup> CASALTA NABAIS, JOSÉ, in *O dever fundamental de pagar impostos*, Teses, Almedina, Coimbra 1998, p. 233.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

avalanche legislativa assola-nos o conceito de “legisprudência”, explanado por TAIPA DE CARVALHO<sup>3</sup>.

Tais mutações legislativas constantes resultam invariavelmente em caos interpretativo.

Uma das mais recentes alterações criou turbulência dogmática e jurisprudencial e teve o seu epicentro na nova redacção da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT introduzida pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE de 2007). “A nova redacção manteve na alínea a) a exigência do decurso de 90 dias como condição de punibilidade da não entrega das prestações deduzidas no prazo legal. Acrescentando uma nova alínea, segundo a qual só há punição se «a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida de juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito». Foi uma total novação legislativa que fez subir a complexidade com que o intérprete e o aplicador da lei se vêem agora confrontados”<sup>4</sup>.

Por último, abordaremos a também recente alteração introduzida pela LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) que modificou o n.º 1 e revogou o n.º 6 do art. 105.º do RGIT, questionando-se assim se o n.º 1 do art. 105.º tem ou não aplicação nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

O que o crime de abuso de confiança fiscal tutela é o leal exercício de uma função pública, delegada no substituto, no cobrador do imposto, e por isso também que seja de duvidosa racionalidade o valor superior a € 7.500 como elemento de incriminação estabelecido pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Tentaremos descortinar ao longo deste trabalho o sentido e alcance desta nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, tal como a determinação dos seus reflexos no plano da sanção e também sobre a possibilidade de aplicação do n.º 1 do art. 105.º ao art. 107.º do RGIT.

---

<sup>3</sup> «Não pode haver uma jurisprudência penal justa e eficaz, se esta – a jurisprudência – não for precedida de uma legisprudência. Legisprudência pressupõe e significa bom senso, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo do direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua. Digamos que, tal como a jurisprudência – aplicação da lei -, também a legisprudência pressupõe a virtude da “prudência”, isto é, uma “arte” e uma “sabedoria”, ou, se preferirmos, uma técnica legislativa (-) e um saber jurídico. Ora, legisprudência é o que, efectivamente, não tem acontecido entre nós». TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *Sucessão de Leis Penais*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pág. 27 e 28.

<sup>4</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 54 – 55.

## Capítulo I - Noções gerais sobre o crime de abuso de confiança fiscal

---

O crime de abuso de confiança fiscal é um crime tipificado actualmente no art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (enquadra-se no Capítulo III – Crimes Fiscais), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Este crime tem em vista, segundo GERMANO MARQUES DA SILVA, penalista que presidiu à Comissão de Revisão do Regime Geral das Infracções Tributárias, a tutela do “sistema fiscal na perspectiva patrimonial: arrecadação dos tributos recebidos ou retidos pelo substituto de imposto”<sup>5</sup>. Neste sentido, entendeu o STJ no aresto proferido em 4 de Dezembro de 2008 ao afirmar que “Os crimes fiscais, em particular os crimes especiais de “abuso de confiança”, embora não constituam, na essência, crimes contra o património, especialmente na mais recente descrição típica, mas contra os interesses fiscais ou parafiscais do Estado, participam, em muito, na construção típica e na dogmática, da natureza dos crimes contra o património – aqui no sentido de *património público* constituído pelo valor e utilidade pública fundamental da integridade das receitas fiscais”<sup>6</sup>. Do mesmo modo, se pronunciam PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO ao defenderem que “O tipo 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”<sup>7</sup>. Por outro lado, contestando esta concepção patrimonialista da criminalização fiscal, NUNO SÁ GOMES observa que “esta formulação é excessiva, pois outros crimes não estritamente fiscais ofendem o património público fiscal”<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> MARQUES DA SILVA, GERMANO, in *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pág. 243.

De igual modo, Nuno Lumbrals sustenta que “a incriminação constante no art. 105.º do RGIT tutela exclusivamente o erário público, ficando a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo reservada à contra-ordenação p.p. art. 114.º do RGIT” (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. 97).

<sup>6</sup> Processo n.º 06P4079. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 27 de Novembro de 2012

<sup>7</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, III, Lisboa, Dezembro de 2007, pp. 1213-1214.

<sup>8</sup> SÁ GOMES, NUNO in *O princípio “non bis in idem” face à criminalização das infracções fiscais não aduaneiras*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p. 475.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

O crime fiscal de abuso de confiança constitui actualmente um *crime omissivo puro*, pois o facto tipicamente ilícito consiste em *não entregar*<sup>9</sup>.

O crime de abuso de confiança fiscal constitui também um *crime público*, não dependendo o respectivo procedimento criminal de queixa, contrariamente ao que ocorre em relação ao crime de abuso de confiança comum (art. 205.º do CP).

Comete o crime de abuso de confiança fiscal, conforme o art. 105.º, n.º 1 do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida no termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”. O legislador menciona no art. 105.º do RGIT a «entrega» e não precisamente o pagamento do tributo. Pode então constatar-se que o facto só é criminalmente punível, se a prestação que deva ser entregue à Administração Tributária for de valor superior a € 7500.

O limite quantitativo constante no n.º 1 do art. 105.º do RGIT (€ 7500) não tem aplicação em sede de crime de abuso de confiança contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

O crime de abuso de confiança fiscal sofreu uma grande alteração através do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007. Foi conferida uma nova redacção ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT. A redacção actual do RGIT diz o seguinte: «Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito.»

Tendo em conta esta actual redacção, no caso de não haver entrega de imposto declarado<sup>10</sup> pelo contribuinte à administração tributária, o crime de abuso de confiança fiscal reveste a natureza de um crime de desobediência, atenta a condição objectiva de punibilidade na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT (redacção da Lei n.º 53-A/2006,

---

<sup>9</sup> Neste sentido, LUMBRALES, NUNO, in *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14, Janeiro-Abril 2003, pp. 86-87; COSTA ANDRADE, MANUEL DA in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*”, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 311; AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *Os Crimes Fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 123.

<sup>10</sup> Segundo o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Março de 2007 (Processo n.º 96/04.6) “A condição de punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal prevista no n.º 4 da nova redacção do art. 105.º do RGIT não opera se não tiver sido comunicada à administração tributária a correspondente declaração”. Mais tarde, o STJ num Acórdão de Fixação de Jurisprudência de 9 de Abril de 2008 reiterou a decisão tomada no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

de 29 de Dezembro) em que se prevê a aplicação da sanção criminal caso o contribuinte não entregue o montante em falta e não pague os juros respectivos e a coima aplicável no prazo de 30 dias a contar da notificação efectuada pelos serviços tributários para o efeito. Segundo MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA “nos casos em que as prestações declaradas não foram entregues, a conduta típica analisa-se hoje: num primeiro momento, na *não entrega* das prestações e, num segundo (e novo) momento, na *desobediência à notificação* da administração tributária<sup>11</sup>”. Segundo estes autores a nova alínea b) resulta como “cristalização do propósito legislativo de reconformar o tipo”. Portanto, a simples não entrega das prestações declaradas não constitui hoje crime sem antes ocorrer a notificação da Administração Tributária para pagar a dívida. Chega-se assim à conclusão de que o legislador *descriminalizou* condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Toda esta matéria será aprofundada ao longo deste trabalho.

---

<sup>11</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL e AIRES DE SOUSA, SUSANA in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 64 - 65

## Capítulo II - Problemática do artigo 105.º do RGIT

---

### *1. O Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA)*

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que estabeleceu o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), alterou de forma radical a configuração típica do crime de abuso de confiança fiscal, até então previsto no art. 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras – daqui para a frente designado pela sigla RJIFNA.

O crime de abuso de confiança fiscal tem a sua *genesis* no art. 24.º do RJIFNA aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro. Iniciamos este ponto do trabalho referindo-nos ao art. 24.º do RJIFNA (diploma revogado com a entrada em vigor do RGIT).

O RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, preceituava no seu art. 24.º<sup>12</sup> que “Quem se *apropriar*, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que se possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido” (redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro)<sup>13</sup>. Havia, portanto, no RJIFNA uma ideia de

---

<sup>12</sup> Este artigo originariamente estabelecia: 1 - Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa até 1 000 dias. 2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considerasse também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. 3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. 4 - Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 50 000\$, a pena será a de multa até 180 dias, e se for superior a 1 000 000\$, a pena não será inferior a 700 dias de multa. 5 - Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. 6 - Se a obrigação da entrega da prestação for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.

<sup>13</sup> Tal como explica Nuno Sá Gomes, “o crime de abuso de confiança fiscal, e tal como sucede no crime comum de abuso de confiança, só se consuma com a “apropriação”, total ou parcial, da prestação tributária (art. 24.º, nº 1), o que parece só ocorre se o infractor *inverter o título da posse e fizer sua a prestação tributária retida ou recebida*, incorporando-a no seu património. Sendo assim, não basta a não entrega da prestação tributária, após o decurso do prazo previsto na lei, como sucedia na redacção inicial

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

*apropriação* total ou parcial por parte do agente, ou seja, a efectiva integração da prestação tributária não entregue no património do agente.

A configuração típica do art. 24.º do RJFNA aproxima-se do crime de abuso de confiança do art. 205.º do CP, pois é fundamental que a não entrega da prestação seja acompanhada de apropriação, ou seja, que o agente faça sua a prestação, que a integre na sua esfera patrimonial. Nas palavras de AUGUSTO SILVA DIAS “A transformação do abuso de confiança fiscal num crime de apropriação é merecedora de aplauso, pois contribui para a acentuação da lesão patrimonial como resultado típico”<sup>14</sup>.

Defendiam FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE que «entre o abuso de confiança do Código Penal e o abuso de confiança fiscal medeia ... uma relação de sobreposição total, tanto no que toca ao desvalor da acção, como no que respeita ao desvalor do resultado». Ou seja, sempre que uma se verifica, a outra verifica-se também<sup>15</sup>.

FIGUEIREDO DIAS explicita que “torna-se em todo o caso indispensável que o agente tenha detido a coisa (que a coisa “lhe tenha sido *entregue* por título não translativo da propriedade” – art. 205.º, n.º 1 do CP)<sup>16</sup>. Da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, decorria que o tipo legal do art. 24.º do RJFNA exigia o recebimento prévio da prestação tributária por um agente económico, a título não translativo de propriedade. Depois de verificado esse recebimento, o infractor apropriava-se ilicitamente da importância recebida, dispondo como se fosse sua, não entregando a prestação tributária ao Estado.

## 2. O Regime Geral das Infracções Tributárias

É com a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que entra em vigor o Regime Geral das Infracções Tributárias e que se revoga o RJFNA.

O crime de abuso de confiança fiscal do art. 24.º do RJFNA encontra-se agora previsto no art. 105.º do RGIT, artigo este já inúmeras vezes alterado. Actualmente o n.º

---

do art. 24.º RJFNA”. SÁ GOMES, NUNO, in *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2ª edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa 2000, p. 264.

Augusto Silva Dias menciona que “é necessário que essa não entrega seja acompanhada de apropriação, isto é, que o agente faça a sua prestação, que a integre na sua esfera patrimonial, à semelhança do que se passa no art. 205.º do Código Penal”. SILVA DIAS, AUGUSTO, in *Crimes e Contra-Ordenações Fiscais*, Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, 1999, p. 461.

<sup>14</sup> SILVA DIAS, AUGUSTO, in *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 394, Abril – Junho 1999, pp. 64-65.

<sup>15</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE e COSTA ANDRADE, MANUEL DA, in *O crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6 (1996), pp. 71-110.

<sup>16</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE, in *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, Tomo II*, Arts. 202.º a 307.º, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pp. 95 – 100.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

1 do art. 105.º menciona “Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias” (redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)<sup>17</sup>. O art. 105.º do RGIT basta-se com a mera não entrega atempada da prestação tributária.

O legislador deixa de referir a “apropriação”, passando a aludir à *falta de entrega dolosa de tributo*, voltando a assemelhar-se à versão originária do n.º 1 do art. 24.º do RJFNA que preceituava “Quem, com *intenção de obter* para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa até 1 000 dias”. Todavia, a actual lei não alude a qualquer elemento subjectivo específico (“a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial”)<sup>18</sup>.

Com o abandono pelo legislador do conceito de “apropriação” deixa de estar em causa a averiguação da violação de um dever, colocando-se a tónica no simples facto da verificação de um resultado, ou seja, a entrega ou não entrega das prestações tributárias. O RGIT transpõe assim para uma dialéctica credor/devedor, pelo que, ao prever a aplicação da pena de prisão a tal facto, pode conduzir a uma verdadeira “prisão por dívidas”.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a questão de saber se a norma incriminadora do abuso de confiança fiscal violava ou não o princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela simples razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, consagrado no art. 27.º da CRP. A questão foi analisada no acórdão n.º 312/2000, de 20 de Junho<sup>19</sup> e o mesmo Tribunal entendeu que «a norma penal incriminadora do abuso de confiança não viola o princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, implicado no art. 27.º, n.º 1, da Constituição».

Mais tarde, o Tribunal Constitucional foi chamado novamente a pronunciar-se sobre esta questão (acórdão n.º 54/04, de 20 de Janeiro de 2004<sup>20</sup>), os juízes entenderam

---

<sup>17</sup> O n.º 1 do art. 105.º do RGIT, originariamente estabelecia que “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária nos termos da lei e que estava obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”.

<sup>18</sup> A Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA refere que “a substituição do verbo (*apropriar* para *não entregar*), obviamente intencional, afasta o crime de abuso de confiança tributário do correspondente crime de abuso de confiança comum, previsto no art. 205.º do Código Penal, em que a apropriação constitui *elemento do tipo objectivo de ilícito*, traduzindo-se na *inversão do título de posse ou detenção*. Esta alteração, que tem sido objecto de crítica por parte da doutrina, mais não fez, contudo, que verter em letra da lei o entendimento jurisprudencial segundo o qual quem não entrega no prazo a prestação tributária deduzida ou cobrada, usando-a para um fim diferente do legalmente previsto, dela se apropria, tendo, por isso, intuito clarificador”. MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, n.º 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 225-226.

<sup>19</sup> Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 29 de Novembro de 2012

<sup>20</sup> Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 29 de Novembro de 2012

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

que a fundamentação usada nos acórdãos anteriores se mantém aplicável apesar das alterações que foram introduzidas no crime de abuso de confiança fiscal do RGIT.

O Tribunal da Relação de Guimarães considerou no Acórdão proferido em 23 de Novembro de 2009<sup>21</sup> 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 art. 105.º do RGIT à apropriação total ou parcial das quantias deduzidas”. Também o Tribunal da Relação de Coimbra esclareceu no acórdão proferido em 21 de Outubro de 2009<sup>22</sup> que “A consumação do crime de abuso de confiança fiscal não depende da apropriação, bastando a *não entrega da prestação tributária deduzida*, decorridos noventa dias sobre o termo do prazo legalmente estabelecido para o efeito”.

Assim sendo, COSTA ANDRADE reflecte que “No contexto do RGIT, o crime de abuso de confiança (fiscal) passa agora a esgotar-se na mera não entrega, um comportamento passivo e formal”<sup>23</sup>.

Na óptica de COSTA ANDRADE e de SUSANA AIRES DE SOUSA “A conduta agora sancionada penalmente já não corresponde a uma *apropriação* de bens patrimoniais alheios, não configurando aquela danosidade social própria da figura do abuso de confiança. Nem sequer se exige uma intenção de apropriação. Para se consumir o crime basta agora a mera violação do dever legal de entrega tempestiva das prestações deduzidas ou retidas”<sup>24</sup>.

Segundo GERMANO MARQUES DA SILVA, a redacção do art. 105.º do RGIT afasta-se da do art. 205.º do CP ao não contemplar como neste o elemento *apropriação ilegítima*<sup>25</sup>.

NUNO LUMBRALES tem defendido 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, exige-se que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida pelo agente”<sup>26</sup>.

Chegados aqui, não podemos então deixar de referir a grande alteração que o crime de abuso de confiança fiscal sofreu através do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de

<sup>21</sup> Processo n.º 21403.1LDBRG. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 29 de Novembro de 2012

<sup>22</sup> Processo n.º 12/08.6ID.GRD.C1. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 29 de Novembro de 2012.

<sup>23</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 312

<sup>24</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Lisboa, Ano 17, n.º 1, Janeiro – Março 2007, p. 54.

<sup>25</sup> MARQUES DA SILVA, GERMANO, in *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 242.

<sup>26</sup> LUMBRALES, NUNO 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.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007. Foi conferida uma nova redacção ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT. A redacção actual do RGIT diz o seguinte: «Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito.»<sup>27</sup>

Na actual redacção (a partir de 1 de Janeiro de 2007), a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só é punível criminalmente, desde que tenham decorrido *mais de 90 dias* sobre o termo do prazo legal de entrega da respectiva prestação e desde que o devedor tributário tenha sido notificado pela Administração Fiscal e, apesar desta notificação, não pague a respectiva prestação *no prazo de 30 dias após a notificação para pagar*.

A punibilidade criminal do não pagamento da prestação tributária e a consequente responsabilidade penal do “devedor” passou a depender, não apenas da circunstância de terem decorrido mais do que os 90 dias referidos (alínea a) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), mas ainda do facto de o “devedor”, apesar de notificado (interpelado, avisado, advertido) pela Administração Tributária, não entregar a prestação no prazo de 30 dias após a notificação para o fazer (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT).

Nas palavras de TAIPA DE CARVALHO “a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só se converte e passa a constituir *infracção criminalmente punível* e, consequentemente, fundamento da responsabilidade penal do sujeito passivo tributário, quando tiverem decorrido dois prazos: 90 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação *mais 30 dias* a contar da notificação para a referida entrega”<sup>28</sup>. Para o autor, “só no momento em que se esgotar este segundo prazo é que a infracção, omissão da entrega da prestação, se converte em infracção criminalmente punível e, consequentemente, o “devedor” tributário omitente incorre em responsabilidade penal”.

Surge, portanto, com a nova lei uma nova exigência (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT) – exige-se que a Administração Tributária notifique o agente tributário para que este pague no prazo de 30 dias após a notificação e que este, apesar de interpelado, não entregue a prestação. Torna-se inequívoco que não basta agora o decurso do prazo de 90 dias, é preciso que a Administração Tributária faça uma

---

<sup>27</sup> Na versão primitiva o n.º 4 do art. 105.º do RGIT previa que “*Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação*”. Nesta versão verificava-se que o não pagamento da prestação tributária (deduzida, sendo indiferente que tivesse sido declarada ou não) era (e só era) punível criminalmente, desde que tivessem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da respectiva prestação.

<sup>28</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 13

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

notificação ao contribuinte faltoso para que este pague no prazo de 30 dias e que, apesar da notificação, o agente persista na omissão da entrega da prestação dentro do prazo de 30 dias.

Mais adiante abordaremos com mais profundidade esta questão, mas não podemos deixar de mencionar que a nova lei (art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), que acrescentou a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, é uma *lei despenalizadora*.

Actualmente revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (LOE para 2009), o n.º 6 do art. 105.º do RGIT já esteve intimamente relacionado com o n.º 4 do mesmo artigo.

O n.º 6 do art. 105.º dizia o seguinte: “Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder os € 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária” (redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro – LOE para 2006)<sup>29</sup>.

Ora bem, já antes do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006 introduzir a referência à notificação pela Administração Tributária (art. 105º, n.º 4, al. b) do RGIT), ele já se referia a uma notificação – àquela que estava mencionada n.º 6 do art. 105º do RGIT. Segundo TAIPA DE CARVALHO “só que, enquanto a notificação, no n.º 6 era uma causa de extinção da responsabilidade criminal, já a notificação da alínea b) do n.º 4 é uma causa, uma condição da própria existência da responsabilidade criminal”<sup>30</sup>. No que tocava ao antigo n.º 6, SUSANA AIRES DE SOUSA também considerava que este é uma causa de extinção da responsabilidade criminal. Segundo a autora para que a causa de extinção da responsabilidade criminal funcionasse era necessária “a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: i) que o valor da prestação em falta não exceda os € 2000; ii) que o pagamento da prestação em dívida, respectivos juros e valor mínimo da coima aplicável (nos termos do art. 114º do RGIT) sejam pagos; iii) que este pagamento seja realizado pelo agente, para tal notificado, no prazo de 30 dias. Por maioria de razão, este regime de extinção da responsabilidade penal era de aplicar aos casos em que o substituto efectuava o pagamento de forma espontânea, anteriormente à notificação pela administração fiscal. [...] Esta interpretação era a favor do agente, e não servia para

---

<sup>29</sup> Contudo, a redacção original dada pela Lei nº 15/2001, de 5 de Junho deste n.º 6 do art. 105.º do RGIT era a seguinte: “*Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder € 1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária*”.

<sup>30</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 22.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

fundamentar ou agravar a respectiva responsabilidade criminal”<sup>31</sup>. O n.º 6 era então uma causa de anulação de pena.

Questões se levantaram a partir de 1 de Janeiro de 2007: podia haver lugar em relação ao mesmo caso a duas notificações? Ou considerava-se que a notificação a que se refere o n.º 6 deixou de ter aplicação? Ou então que, embora não houvesse a dupla notificação, o n.º 6 continuava a manter algum campo de aplicação?

O n.º 6 do art. 105.º do RGIT apenas extinguiu a responsabilidade criminal nos casos em que a prestação tributária não excedesse os € 2000, o que levava a crer que o problema de uma hipotética notificação só se levantava em relação a estes casos.

Entende TAIPA DE CARVALHO no que toca “às prestações deduzidas e declaradas parecia que não tinha qualquer sentido a notificação a que se referia o n.º 6 do art. 105.º do RGIT. Uma vez que as respectivas não entregas só se convertem em crime no trigésimo primeiro dia posterior à notificação: estabelecendo a actual alínea b) do n.º 4 a exigência da notificação como co-fundamento da punibilidade criminal da não entrega da prestação tributária mesmo que de valor elevadíssimo, por igual ou até por maioria de razão, tal exigência também se aplicava às prestações que não ultrapassassem € 2000.

Portanto, a notificação é causa do nascimento da responsabilidade criminal (alínea b) do n.º 4) e não condição da morte desta. Donde resultou a conclusão de que o n.º 6, pelo menos em relação às prestações deduzidas e declaradas, mesmo que não excedesse € 2000, deixou de ter qualquer sentido, pois não tinha campo de aplicação”<sup>32</sup>.

Já COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA explicitam que “apesar da introdução da nova alínea b) do n.º 4, continuava a haver lugar para a notificação referida no n.º 6, mesmo relativamente às prestações deduzidas e comunicadas, desde que, obviamente, não ultrapassassem os € 2000”<sup>33</sup>.

Uma outra opinião é a de ISABEL MARQUES DA SILVA. Para esta “a notificação a que se referia o n.º 6 era efectuada posteriormente à notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4. Ou seja, depois de terem decorrido os 90 dias acrescidos dos 30 dias da alínea b) haverá lugar a uma nova notificação e mais 30 dias”<sup>34</sup>. Parece-nos que esta teoria era pouco eficaz, pois fazia depender prazos complexos de contingências próprias de uma Administração burocratizada e pouco célere.

---

<sup>31</sup> AIRES DE SOUSA, SUSANA, *Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, p. 145

<sup>32</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.p. 23-24.

<sup>33</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Lisboa, Ano 17, nº 1, Janeiro – Março 2007, p.60 ss.

<sup>34</sup> MARQUES DA SILVA, ISABEL, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, nº 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 226-227.

## Capítulo III - As condições de punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social

---

As condições de punibilidade é uma das matérias ainda pouco exploradas pela doutrina e pela jurisprudência.

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, fruto das alterações introduzidas pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007, e da discussão que se despoletou, a punibilidade foi alvo de atenção, dando origem a diversas decisões judiciais.

Abordaremos a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, e alterou o n.º 1 e revogou o n.º 6 do art. 105.º do RGIT. Há também que apurar se o limite de € 7500 estabelecido no n.º 1 do art. 105.º do RGIT no crime de abuso de confiança fiscal tem aplicação em sede do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

### **1. O decurso de 90 dias após o termo do prazo legal de entrega da prestação**

Não é pacífica a posição de que o decurso de tal prazo legal seja um pressuposto de punibilidade, existindo quem entenda que se está perante um elemento do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal ou então perante uma condição objectiva da punibilidade deste crime. Contudo, uma coisa é certa: quer se considere que a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT constitui um elemento do tipo ilícito, quer se entenda que constitui uma condição objectiva de punibilidade, a consequência jurídico-penal será sempre a mesma: a *despenalização* dos factos em relação aos quais não se verificou esta nova exigência da punibilidade criminal da não entrega da prestação tributária.

Nas palavras do juiz TIAGO MILHEIRO, na punibilidade “trata-se de um facto exterior à omissão (de não entrega das prestações à Administração Tributária e/ou Segurança Social), ilícita e culposa, de que o legislador faz depender a punição,

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

entendendo que para se atingir uma imagem global do ilícito suficientemente grave ao ponto de justificar uma reacção criminal, não basta a omissão de entrega da prestação a que o agente estava obrigado (IRS, IVA, IRC ou contribuições e quotizações para a Segurança Social), mas será sim necessária uma mora qualificada, ou seja, o decurso de um prazo fixado legalmente sem ser liquidado o débito, que objectivamente terá que decorrer para que se sancione a conduta”<sup>35</sup>. O juiz de direito considera que “o decurso deste período temporal sem que o agente tenha reponderado a sua conduta e ressarcido o Estado ou a Segurança Social do prejuízo que a não entrega das prestações devidas lhes causou, torna a sua atitude, num cômputo geral, digna de pena, ou seja, merecedora de um mecanismo sancionatório estadual”<sup>36</sup>.

FIGUEIREDO DIAS chega a ponderar que a punibilidade constitui uma “autónoma categoria da infracção criminal, a juntar às categorias da ilicitude típica e da culpa”<sup>37</sup>. O mesmo autor escreve que «com o tipo de ilícito e o tipo de culpa não se esgota o conteúdo do sistema do facto penal, antes se torna indispensável completá-lo com uma outra categoria, que bem poderá chamar-se a “punibilidade”. E se se perguntar qual é a ideia-mestra que dentro desta categoria actua e lhe empresta unidade, sentido político-criminal e consistência dogmática, essa ideia parece ser a da *dignidade penal*». O mesmo autor prossegue que “pode acontecer que a punição acabe por não dever efectivar-se por razões que já nada têm a ver com a doutrina do facto punível, mas autonomamente com a doutrina da consequência jurídica”<sup>38</sup>.

No 26.º capítulo, procura analisar e fundamentar a sua “categoria” da punibilidade. Neste sentido FIGUEIREDO DIAS escreve: “uma exposição sistemática da doutrina do facto punível não pode considerar-se completa antes que se preste atenção à categoria dos *pressupostos (adicionais) de punibilidade*. Trata-se de um conjunto de pressupostos que, se bem que se não liguem nem à ilicitude, nem à culpa, todavia decidem ainda da punibilidade do facto; e que, juntando as condições objectivas de punibilidade às causas de exclusão da pena, englobaria elementos tão diferentes”<sup>39</sup>.

Para FIGUEIREDO DIAS, a ideia da dignidade penal assume-se como elemento fundamentador e compreensivo por excelência da categoria dos pressupostos de punibilidade. Portanto, «o facto em que se verifica o tipo de ilícito e o tipo de culpa é em princípio também um facto digno de pena; mas pode acontecer que excepcionalmente o não seja se, por falta de uma condição de punibilidade, se revele que o facto como um todo, na sua unidade, na sua imagem global, não atinge os limiares mínimos da exigência preventiva da punição, em suma, da dignidade penal».

---

<sup>35</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 60-61.

<sup>36</sup> *Ibidem*

<sup>37</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE, in *Direito Penal, Parte Geral – Tomo I*, Coimbra Editora, 2004, pp. 264-265.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 264 ss.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 617 ss.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

TAIPA DE CARVALHO tem uma posição diferente. Para este autor “a punibilidade não é uma categoria geral do crime; simplesmente acontece que, em relação a determinados crimes, o legislador faz depender a sua punibilidade e, conseqüentemente, a responsabilidade penal do agente da verificação de determinadas circunstâncias adicionais à ilicitude típica da acção e à culpa do agente”<sup>40</sup>.

Para o autor do Porto, «a punibilidade depende “somente” da ilicitude da conduta e da culpa do agente; há, porém, alguns crimes cuja punibilidade depende ainda da verificação de determinadas circunstâncias que são designadas *pressupostos adicionais de punibilidade*. Estes pressupostos adicionais e, portanto, as condições objectivas de punibilidade não têm que ver com a chamada “dignidade penal”, mas sim com a “necessidade penal”. Isto é, pode haver casos em que o legislador considere que, apesar de o facto ser ilícito e culposo, todavia, só no caso de se verificar uma determinada circunstância, é que deve ser punível penalmente»<sup>41</sup>. TAIPA DE CARVALHO acaba por referir que «a dependência da punibilidade da verificação de uma determinada circunstância, ou seja, a criação de pressupostos adicionais de punibilidade fundamentar-se-á em razões político-criminais, isto é, na (ausência da) chamada “necessidade penal”». Acaba por contestar a qualificação da nova alínea como “condição de punibilidade”, antes entendendo como “um elemento integrante do tipo de ilícito”, mas considera que essa qualificação não releva para efeitos de determinação das consequências jurídico-penais da alteração pois, em ambos os casos, estar-se-á perante uma lei despenalizadora.

Já para SUSANA AIRES DE SOUSA “o n.º 4 do art. 105º do RGIT prevê um pressuposto de punibilidade que corresponde a uma *causa de exclusão da punição*. São sobretudo razões de política criminal que sustentam aquele preceito legislativo. Desde logo, e em primeiro lugar, o legislador terá atendido ao facto da entrega, ainda que fora do prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; por outro lado, aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar os custos que o procedimento criminal acarreta para a administração fiscal; por último, esta alteração legislativa foi sensível à necessidade de um certo lapso temporal que permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente que dizem respeito ao não cumprimento dos deveres fiscais”<sup>42</sup>.

Também a favor da *causa de exclusão da punibilidade* encontra-se TIAGO MILHEIRO. Para o autor “importa salientar que uma vez que a não verificação deste

---

<sup>40</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 33-34

<sup>41</sup> *Ibidem*, p.34

<sup>42</sup> AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *Os Crimes Fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, pp. 136-137.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

pressuposto de punibilidade está unicamente na dependência do agente, já que implica o não pagamento das prestações durante um prazo de 90 dias, estamos perante uma *causa de exclusão da punibilidade*<sup>43</sup>.

A doutrina é praticamente unânime na defesa da condição objectiva de punibilidade<sup>44</sup>.

A quantidade de opiniões diversas e de acórdãos contraditórios resultou que fosse fixada jurisprudência pelo STJ no seu acórdão uniformizador de 9 de Abril de 2008<sup>45</sup>. O sumário deste acórdão de uniformização do STJ relata que «a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma *nova condição objectiva de punibilidade* [...], deve o agente ser *notificado* nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT)».

Entendeu então o legislador, por motivos de política criminal e outros, que nos casos em que os agentes procederam à entrega das declarações, as suas condutas só serão merecedoras de pena, após uma notificação no sentido previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, uma vez que só assim se poderá distinguir daqueles agentes que nem sequer declararam à Administração Tributária e à Segurança Social as prestações a entregar, revelando uma atitude mais gravosa e lesiva.

### **2. O pressuposto previsto no artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

O art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007 (LOE 2007), introduziu uma alteração ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT, passando a vigorar a seguinte redacção:

“Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

---

<sup>43</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 62

<sup>44</sup> No sentido de que se está perante uma condição objectiva de punibilidade encontra-se LOPES DE SOUSA, JORGE e SIMAS SANTOS, MANUEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 746 ss; TOLDA PINTO, ANTÓNIO e REIS BRAVO, JORGE, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra Editora, 2002, p. 333; RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2012, pp. 835-837; LUMBRALES, NUNO, in *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14 (2003), p. 93; e MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, nº 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 228-230.

<sup>45</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 2 de Dezembro de 2012: Processo nº 07P4080

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito”.

A redacção anterior à entrada em vigor do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, dispunha que “Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação”.

Conclui-se que a inovação consistiu na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, aplicável aos crimes de abuso de confiança fiscal e aos crimes de abuso de confiança contra a Segurança Social, por remissão do art. 107.º, n.º 2 do RGIT.

Nas palavras de PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO, “a alteração fundamental introduzida na estrutura normativa do crime de abuso de confiança fiscal reside no facto de o legislador, a partir de agora, apenas considerar criminalmente responsável o contribuinte que, para além do decurso do prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, tiver feito a entrega à administração tributária da declaração de imposto devida, embora falte ao seu pagamento no prazo de 30 dias, após a notificação para o efeito”<sup>46</sup>.

### **2.1. A qualificação jurídica do normativo previsto na alínea b) do número 4 do artigo 105.º do RGIT – A aplicação do artigo 2.º, número 2 ou a aplicação do artigo 2.º, número 4 do Código Penal?**

A introdução da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, visou aliviar os tribunais de situações de meros atrasos nas entregas de impostos nos casos em que tenha havido *declaração* do montante devido, sem o envio do respectivo meio de pagamento, evitando assim a proliferação de procedimentos criminais, bem como distinguir em lei expressa o comportamento do arguido cumpridor das suas obrigações declarativas perante a Administração Tributária e a Segurança Social daqueles outros que ocultam tal informação, por não serem actuações valoradas de forma igual<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Nº 3, p. 1195.

<sup>47</sup> Tal encontra-se no Relatório do Orçamento de Estado para 2007, página 57, consultado em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt) no qual se escreveu que “A entrega da prestação tributária (retenção de IR/selo e IVA) está actualmente associada à obrigação de apresentação de uma declaração de liquidação/pagamento. A falta de entrega da prestação tributária pode estar associada ao incumprimento declarativo ou decorrer apenas da falta de pagamento do imposto liquidado na referida declaração. Quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo já não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Em virtude da introdução da nova condição de punibilidade, há uma grande controvérsia à volta da interpretação do novo pressuposto introduzido pela LOE para 2007 (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), designadamente saber se se está perante uma *lei despenalizadora* ou se foi adicionado um *novo elemento de punibilidade*.

Os tribunais que entendiam que o disposto na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT se tratava de um elemento do ilícito dos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso contra a Segurança Social, consideraram que o legislador tinha *descriminalizado* todas as condutas anteriores à entrada em vigor da lei.

Quem sufragava tratar-se de um novo elemento de punibilidade, a questão colocou-se a nível de sucessão de leis penais, considerando maioritariamente a jurisprudência estar-se na presença de uma lei nova mais favorável por dar possibilidade ao arguido de através da sua actuação arquivar o processo.

Todavia, tem que se ter em conta que a questão apenas se coloca relativamente aos arguidos que comuniquem à Administração Tributária ou à Segurança Social as prestações em dívida, através das correspondentes declarações, como resulta da leitura da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, já que quanto aos restantes não é aplicável o normativo.

Várias foram as interpretações da nova lei publicamente conhecidas. Desde logo houve a posição do 2º Juízo de Competência Especializada do Tribunal Judicial de Leiria a favor da despenalização<sup>48</sup>, seguido do despacho do Juiz de Círculo de Santarém, segundo o qual a publicação da LOE para 2007 não despenalizava o crime de abuso de confiança fiscal, devendo proceder-se à notificação prevista no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, de harmonia com o art. 2.º, n.º 4 do CP, aplicando-se a coima pelo seu mínimo<sup>49</sup>. Também houve um trabalho jurídico de um Técnico Superior que secundava a posição do Círculo de Santarém, com a diferença que entendia que a coima a aplicar não deveria ser pelo mínimo, mas determinada segundo as regras gerais pelo tribunal, excepto se já estivesse fixada pela Administração Tributária<sup>50</sup>.

---

vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva. Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências, devem ser valoradas criminalmente de forma diferente. Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que tendo assumido as suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a “proliferação” de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto”.

<sup>48</sup> CARDOSO DA SILVA, GIL VICENTE, in *Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007.

<sup>49</sup> MIRANDA PEDRO, MANUEL JOSÉ, in *Abuso de confiança fiscal: nova condição de punibilidade*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007, entendendo que se está na presença de uma nova condição de punibilidade aplicável aos processos pendentes por mais favorável, nos termos do art. 2.º, n.º 4 do CP.

<sup>50</sup> MONTEIRO DA COSTA, JORGE MANUEL, in *Despenalização da não entrega da prestação tributária? O novo número 4 do art. 105.º do RGIT*, Verbo Jurídico, Fevereiro de 2007, considerando que se está perante uma condição de não punibilidade, aplicável aos processos pendentes ao abrigo do art. 2.º, n.º 4 do CP por conceder aos arguidos uma possibilidade de não serem punidos criminalmente pelos factos que cometeram.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Logo após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, mais especificamente a 7 de Fevereiro de 2007, o STJ<sup>51</sup> pronunciou-se sobre esta matéria considerando tratar-se de uma lei penal mais favorável, que introduziu nova condição objectiva de punibilidade, cabendo a notificação ao tribunal<sup>52</sup>. Contudo, esta posição do STJ após a entrada em vigor da alteração legislativa não foi suficiente para firmar jurisprudência uniforme nos tribunais, bem como na doutrina, mantendo-se acesa a controvérsia sobre o tema. Assim, têm surgido diversas interpretações:

a) Começando pelo Acórdão de 7 de Fevereiro de 2007 (Processo n.º 4086/06-3) este menciona que “trata-se de uma *condição objectiva de punibilidade*, pelo que não tendo havido uma modificação dos respectivos elementos constitutivos do tipo, não ocorre nenhuma hipótese de descriminalização. Mas por ser uma nova condição mais benéfica para o arguido, mediante aplicação da lei mais favorável<sup>53</sup>, dever-se-á conceder-lhe essa nova possibilidade de pagamento, notificando-o para o efeito, mediante o reenvio dos autos à primeira instância<sup>54</sup> ou oficiar-se à Administração Fiscal para que proceda a essa notificação<sup>55</sup>”. Com a mesma opinião, PAULO MARQUES refere “Em virtude da introdução desta nova condição de punibilidade (art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT), pensamos que não existiu a descriminalização ou despenalização das condutas anteriores do arguido de não entrega dolosa<sup>56</sup>”.

b) Segundo um Acórdão da Relação do Porto<sup>57</sup> e Acórdãos da Relação de Coimbra<sup>58</sup> “há uma configuração de uma condição objectiva de punibilidade que também está sujeita ao princípio da legalidade, o que implica a proibição da retroactividade desfavorável ao agente. Não se verificando, nos processos pendentes, a

---

<sup>51</sup> Consultado em [www.stj.pt](http://www.stj.pt) em 7 de Dezembro de 2012: Processo n.º 4086/06-3

<sup>52</sup> Neste acórdão escreveu-se que “O que está em causa não é a mora, mas sim a conduta daquele que perante a Administração Tributária omite um dos seus deveres fundamentais na sua relação com o Estado. Assim, entendemos que, perante esta alteração legal nos encontramos perante uma *condição objectiva de punibilidade*, na medida em que se alude a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, mas que não pertence nem ao tipo de ilícito nem à culpa”.

<sup>53</sup> O Acórdão do Tribunal da Relação de Évora com data de 6 de Novembro de 2007 (Processo n.º 2210/07) refere que “O crime de abuso de confiança fiscal é um crime que se consuma no momento em que o agente não cumpre a obrigação tributária. A condição objectiva de punibilidade a que alude o n.º 4 do art. 105.º do RGIT, não constitui despenalização, o contribuinte que trinta dias após a notificação não regularizar a sua situação tributária será criminalmente punido. Por aplicação do princípio da lei mais favorável, este regime aplica-se aos processos pendentes”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 7 de Dezembro.

<sup>54</sup> Também neste sentido estão os seguintes acórdãos: Acórdão da Relação de Coimbra de 21 de Março de 2007 (Processo n.º 232/04.2IDGRD.C1), Acórdão da Relação do Porto de 14 de Fevereiro de 2007 (Recurso n.º 0043/04), Acórdão da Relação de Guimarães de 25 de Junho de 2007 (Recursos n.º 2498/06).

<sup>55</sup> Já neste sentido encontram-se os acórdãos: Acórdãos da Relação de Coimbra de 21 de Março de 2007 (Processos n.º 232/04.2IDGRD, 825/98.5TALRA).

<sup>56</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 137.

<sup>57</sup> Acórdão de 6 de Junho de 2007: Recurso n.º 0384/04.

<sup>58</sup> Acórdãos de 28 de Março de 2007: Processo n.º 5905/4IDCTB, 178/04.4IDACB.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º, a aplicação da lei nova leva à descriminalização dos correspondentes factos”.

c) Para TAIPA DE CARVALHO a nova exigência representa um alargamento do tipo de ilícito. Para o autor “uma lei que acrescente uma condição objectiva de punibilidade é uma lei despenalizadora (e não apenas uma lei com um regime mais favorável) e, como tal, aplica-se *retroactivamente* aos factos anteriores à sua entrada em vigor, em relação aos quais não se verificou a notificação agora prevista, mesmo que a sentença tenha sido transitada em julgado (art. 29.º, n.º 4, 2ª parte da Constituição da República Portuguesa e art. 2.º, n.º 2 do CP). Pelo contrário, se a lei retira uma condição objectiva de punibilidade é uma lei penalizadora e só pode aplicar-se aos factos praticados depois da sua entrada em vigor (art. 29.º, n.º 1 da CRP e arts. 1.º, n.º 1 e 2.º, n.º 1 do CP)”<sup>59</sup>.

Também para PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO, “A consequência, está bem de ver, não pode ser outra do que a constatação da existência de uma situação de sucessão de leis no tempo e ainda a compreensão de que a lei nova importa a despenalização das condutas anteriores que não realizem a *fattispecie* actualmente punida, quer se entenda que essa alteração releva do tipo da culpa, quer se pense que tal transforma o tipo do facto ou as condições de punibilidade”<sup>60</sup>.

d) Para outros autores como COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, “A alteração legislativa modificou o ilícito do abuso de confiança fiscal, introduzindo um regime específico e autónomo para os casos em que as prestações deduzidas e declaradas não foram entregues, fazendo depender o seu preenchimento da desobediência por parte do agente a uma notificação da Administração Tributária para “pagar” as prestações deduzidas e declaradas. [...] Condutas que antes eram punidas criminalmente configuram agora uma mera infracção tributária sancionada com uma coima. Em relação a estas condutas dá-se uma descriminalização, nos termos e para efeitos do n.º 2 do art. 2.º do CP”<sup>61</sup>.

“Querendo ou não, o legislador de 2006 descriminalizou condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Trata-se de condutas que persistem proibidas e sancionadas. Mas fora do ordenamento jurídico-criminal: no âmbito do direito sancionatório administrativo.

---

<sup>59</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 35.

<sup>60</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Nº 3, p. 1204

<sup>61</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 71-72

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Por ser assim, não vemos que possa afastar-se a aplicação do art. 2.º, n.º 2 do CP: uma vez que a nova lei elimina do âmbito criminal a conduta daquele que declarou mas não entregou as quantias deduzidas, *devem cessar a execução e os efeitos penais* decorrentes da condenação”<sup>62</sup>.

Em suma, estes dois autores afirmam que a nova lei é uma lei descriminalizadora, tendo de se aplicar retroactivamente, mesmo que já haja sentença condenatória transitada em julgado e em relação aos casos pendentes (ou seja, cujo processo penal ainda está em curso), a notificação, a que se refere a nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, deve ser feita pela Administração Tributária, e não pelo Tribunal. Ambos acreditam que esta modificação legislativa se projecta sobre o abuso de confiança contra a Segurança Social.

e) O Acórdão da Relação do Porto de 11 de Abril de 2007<sup>63</sup> dizia tratar-se de uma condição de procedibilidade, sem relevo quanto ao vencimento da obrigação tributária, nem quanto ao início do prazo de mora.

f) Vários acórdãos<sup>64</sup> foram da opinião que se estava perante uma *condição de exclusão de punibilidade*. A regularização da situação tributária conduz à desnecessidade da pena, estando essa faculdade na disponibilidade do agente, muito embora haja uma vertente adjectiva, isto é, a sua notificação para pagar a prestação tributária que devia ter sido entregue. Nestes casos e em virtude da lei nova prever uma possibilidade de afastar a punição deverá proceder-se a essa notificação.

Em suma, a alteração legislativa causou interpretações variadas e díspares, o que motivou um comunicado de esclarecimento do Ministério das Finanças e da Administração Pública, no dia 7 de Fevereiro de 2007, tentando esclarecer a intenção da alteração, nos seguintes termos:

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

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

---

<sup>62</sup> *Ibidem*, pp. 64-65

<sup>63</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 8 de Dezembro de 2012: Processo n.º 0647201

<sup>64</sup> Acórdãos da Relação do Porto de 11 de Julho de 2007 (Recurso n.º 3147/07), de 10 de Outubro de 2007 (Recurso n.º 2154/07) e de 5 de Dezembro de 2007 (Processo n.º 0416130). Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 8 de Dezembro de 2012

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

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

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

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

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

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

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

Tal comunicado foi feito no sentido das teses que defendiam a existência de um elemento adicional de punibilidade.

Um ano mais tarde, a 9 de Abril de 2008, devido à quantidade de acórdãos e doutrina divergente, resultou que fosse fixada jurisprudência pelo STJ no seu acórdão uniformizador – Acórdão n.º 6/2008<sup>65</sup>. Este acórdão apaziguou a discussão e fixou jurisprudência:

“A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma *nova condição objectiva de punibilidade* que, nos termos do art. 2.º, n.º 4 do CP, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a obrigação de

---

<sup>65</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 9 de Dezembro de 2012: Processo n.º 07P4080

Orientação defendida por MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, N.º 5, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 229-230.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

declaração, deve o agente ser *notificado* nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT”.

Segundo o acórdão n.º 6/2008 “O presente pedido de fixação de jurisprudência tem na sua génese a alteração originada pela nova redacção atribuída ao art. 105.º do RGIT e constante do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006 (LOE).

Desde o início da vigência da alteração normativa foi possível detectar, fundamentalmente, a existência de duas linhas de orientação relativamente à sua interpretação.

A primeira considera que aquele art. 95.º, ao alterar a redacção do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, manteve a anterior condição de punibilidade agora plasmada na al. a). Paralelamente, conclui pela existência de uma nova condição com a manutenção do recorte do tipo legal do crime.

Entendem os defensores desta posição que, não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal se consuma com a omissão da entrega, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária e que, em sede de tipicidade, aquela lei orçamental nada alterou. Todavia, ressalvam a aplicabilidade do disposto no art. 2.º, n.º 4 do CP, uma vez que o regime actualmente em vigor é mais favorável para o agente, quer sob o prisma da extinção da punibilidade pelo pagamento, quer na óptica da punibilidade da conduta.

Esta posição tem sido uniformemente adoptada pelo STJ nas sucessivas vezes que tem sido chamado a pronunciar-se sobre a questão objecto do presente Acórdão.

Numa outra perspectiva se colocam aqueles para quem, no regime anteriormente vigente, o tipo de ilícito se reconduzia a uma situação de mora qualificada no tempo (90 dias), sendo a mora simples punida como contra-ordenação, ilícito de menor gravidade. [...] Aditam que não é o facto de o legislador afirmar “só são puníveis se” que torna líquida a existência de uma condição objectiva de punibilidade. É antes a necessidade de o legislador pretender caracterizar uma determinada mora.

Nesta perspectiva, a caracterização do facto ilícito criminalmente punível impõe agora a determinação que o agente não entregue à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar pelo decurso de prazo superior a 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao pagamento da prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.

Em suma, o legislador até aqui criminalizou uma situação de mora qualificada relativamente a um objecto material do crime, o imposto, atendendo aos fins deste. Agora, pretendeu estabelecer como crime uma situação de mora específica e num contexto relacional qualificado. Consequentemente, concluem pela despenalização<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> Na argumentação expendida neste sentido, e em termos doutrinários, situa-se Américo Taipa de Carvalho, Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Acaba por ser a primeira linha de orientação que vinga neste Acórdão de Uniformização de Jurisprudência.

O Pleno das Secções Criminais do STJ afirmou que “Na verdade, e no que concerne à situação sob análise, foi intenção publicitada do legislador, expressa e de forma inequívoca na letra da lei, o objectivo de conceder uma última possibilidade de o agente evitar a punição da sua conduta omissiva. A nova lei é mais favorável para o agente pois que lhe proporciona a possibilidade de, por acto dependente exclusivamente da sua vontade, preencher uma condição que provoca o afastamento da punição por desnecessidade de aplicação de uma pena.

A conclusão da aplicação da lei nova é iniludível face ao art. 2.º, n.º 4 do Código Penal”.

Como se sabe, o princípio da aplicação retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável ao agente do crime encontra-se consagrado no art. 29.º, n.º 4, 2ª parte da CRP e melhor explicitado no art. 2.º, n.º 4 do CP.

Nas palavras de PAULO MARQUES, “Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinja o limite máximo da pena prevista na lei posterior (art. 2.º, n.º 4 do CP)”<sup>67</sup>.

O Conselheiro MAIA GONÇALVES explicita que “sucendo-lhe várias leis no tempo sobre a incriminação do delinquentes até ao trânsito em julgado da sentença, o juiz terá de fazer o cômputo da situação perante cada uma dessas leis, optando depois por aplicar, em bloco, a lei que lhe for mais favorável”<sup>68</sup>. Na lição de CAVALEIRO DE FERREIRA ensinava que “O regime mais favorável é o da lei entre as que se sucedem no tempo, cuja aplicação ao caso concreto dê lugar a pena mais leve.

[...]

As leis sucessivas a tomar em consideração devem ser aquelas que entraram em vigor entre o momento da prática do crime (*tempus delicti*) e o trânsito em julgado da sentença condenatória”<sup>69</sup>.

Apesar do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência (Acórdão n.º 6/2008), pensamos que quem melhor resolve toda esta questão é COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA. De acordo com estes dois autores, encontramos-nos perante uma descriminalização do crime de abuso de confiança fiscal por força do art.

---

<sup>67</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 139.

<sup>68</sup> LOPES MAIA GONÇALVES, MANUEL, in *Código Penal Português – Anotado e Comentado*, 14ª Edição, 2001, Coimbra, Almedina, p. 56.

<sup>69</sup> CAVALEIRO DE FERREIRA, MANUEL, in *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1987, pp. 69-70.

## **As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal**

2.º, n.º 2 do CP, uma vez que a mera não entrega das prestações declaradas não é hoje crime sem antes ocorrer a notificação por parte da Administração Tributária.

O próprio legislador pretendeu descriminalizar os factos nos casos em que tendo havido declaração da prestação, não acompanhada do pagamento, este vem a ser efectuado após notificação da Administração Tributária para que o contribuinte regularize a sua situação tributária, como condição de não accionamento do procedimento criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal<sup>70</sup>.

No entanto, se graças à uniformização de jurisprudência, a questão da qualificação da nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT ficou pacificada, existe um conjunto de questões que se suscitam com tal alteração legal.

### **2.2. A notificação constante do artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

Uniformizada jurisprudência no sentido de que a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, configura uma *condição objectiva de punibilidade*, o que exige a notificação do contribuinte nos termos e para os efeitos do referido normativo nos processos pendentes, caso aquele tivesse cumprido a obrigação de declaração, contudo outras questões se levantam.

#### **2.2.1. A entidade que poderá proceder à notificação**

Com a entrada em vigor do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT e uniformizada jurisprudência no sentido da necessidade de proceder à notificação de forma a dar possibilidade ao agente de ver excluída a sua punibilidade, colocou-se a questão de saber quem deveria proceder a tal *notificação nos processos pendentes*.

O grande problema surgiu quando os processos já estavam sob a égide de um tribunal, em instrução, julgamento ou recurso.

---

<sup>70</sup> Nesta matéria, vale referir o teor do Despacho proferido em 13 de Março de 2007 pelo Procurador-Geral da República, FERNANDO JOSÉ PINTO MONTEIRO, no qual se conclui que “verificando-se que existem divergências de entendimento e de actuação no âmbito do Ministério Público, determino, ao abrigo do disposto no art. 12.º, n.º 2, al. b) do Estatuto do Ministério Público que os Senhores Magistrados e Agentes do Ministério Público observem e sustentem o seguinte: a) na fase de inquérito, providenciem junto da Administração Fiscal ou da Segurança Social pela notificação agora imposta na lei; b) nas fases de instrução e julgamento, promovam a realização dessa diligência à autoridade jurisdicional que superintender no processo; c) impugnem para o tribunal superior as decisões que determinem o imediato arquivamento do procedimento criminal pela mera falta de antecedente notificação do contribuinte para efectuar os pagamentos necessários e que considerem o facto despenalizado”. Consultado em [www.pgr.pt](http://www.pgr.pt) em 10 de Dezembro de 2012.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA vêem a nova lei como uma lei descriminalizadora e por isso tem de ser aplicada retroactivamente, mesmo que as omissões em causa já tenham sido objecto de sentença condenatória transitada em julgado. Para os autores levanta-se “[...] o problema de saber como há-de proceder-se face aos casos pendentes nos tribunais judiciais a que é aplicável esta nova alínea. Trata-se fundamentalmente de saber se os tribunais se podem substituir à administração na notificação e na fixação da coima aplicável. Louvando-se porventura de pertinentes e compreensíveis razões de celeridade processual, alguns tribunais têm optado por proceder, eles próprios, à notificação, fixando a coima mínima aplicável à falta de entrega da prestação tributária. Neste sentido se pronunciou, por exemplo, o Tribunal de Santarém, parecendo ser também esse o entendimento do STJ”<sup>71</sup>.

Todavia, os mesmos autores, apesar de compreenderem as razões associadas à eficácia e celeridade processual, optam nos casos pendentes nos tribunais judiciais que a notificação seja feita pela Administração Tributária e não pelo Tribunal. Para eles é necessário ter presente que nestes casos ainda não existe uma infracção criminal punível, mas simplesmente um ilícito contra-ordenacional (já punível), que poderá (ou não) converter-se em ilícito penal. O que só acontecerá se o agente vier a desobedecer a uma futura e eventual notificação da Administração Tributária. Em causa está, em qualquer caso, um facto único e não um concurso de crime e de contra-ordenação.

Analisando a norma prevista no art. 78.º do RGIT que fixa o “pagamento voluntário” da coima, requerido pelo agente, e determina a redução para 75% do montante fixado, não podendo a coima a pagar ser inferior ao montante mínimo respectivo. O que corresponde a dizer que a aplicação desta norma pressupõe a determinação concreta da coima aplicável, sendo a determinação dos factores da sua medida da competência da Administração Tributária. Defendendo os autores que “não se compreenderia que nos processos pendentes nos tribunais judiciais (por acusação criminal de abuso de confiança fiscal) a sanção fosse fixada no limite mínimo, enquanto nos restantes processos contra-ordenacionais a coima é fixada segundo os critérios estabelecidos no RGIT. Em síntese conclusiva, inclinamo-nos a acreditar que tanto razões de legalidade como de igualdade parecem contrariar uma solução que cometeria aos tribunais a tarefa de substituir a administração tributária na fixação daquela coima. Tudo, pelo contrário, parece sugerir que, face aos processos pendentes, o Tribunal deva remeter o processo à administração tributária, para efeitos de notificação e (sendo caso disso) decisão da coima aplicável”<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 68-69

<sup>72</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 68-69

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Em suma, os dois autores defendem que nos casos pendentes o Tribunal não deve substituir-se à Administração Tributária na notificação. O Tribunal deve remeter o processo à Administração Tributária para esta efectuar a notificação.

TAIPA DE CARVALHO acompanha a opinião de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, mas, quanto à notificação nos casos pendentes, aquele não concorda com os professores de Coimbra. O professor diz que “Depois de terem afirmado – e bem – que a nova lei (plasmada na nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT) é uma lei descriminalizadora, e que, como tal, tem, quer se queira ou não, de se aplicar retroactivamente, mesmo que já haja sentença condenatória transitada em julgado, torna-se completamente incompreensível que se venha dizer que, em relação aos casos pendentes (isto é, cujo processo penal ainda está em curso), a notificação, a que se refere a nova alínea b), deve ser feita pela Administração Tributária, e não pelo Tribunal!<sup>73</sup>”. E, um pouco mais à frente, escreve: “[...] contradição em que caíram COSTA ANDRADE E SUSANA SOUSA, quando, depois de (correctamente) terem demonstrado que a Lei n.º 53-A/2006, art. 95.º (com a introdução da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), é uma lei descriminalizadora e que tem de aplicar-se retroactivamente (mesmo às omissões “praticadas” antes da sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2007, e já objecto de sentença condenatória transitada em julgado), vêm, depois, dizer que esta Lei se aplica aos processos pendentes!<sup>74</sup>”.

Para TAIPA DE CARVALHO a posição de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA não tem sentido, pois na sua perspectiva a mesma lei não pode “descriminalizar e recriminalizar”, ou então transformar a mesma disposição numa “condição de punibilidade e numa condição de prosseguibilidade dos processos”, em 1 de Janeiro de 2007, já iniciados.

Segundo o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 14 de Janeiro de 2009 (Processo n.º 0714675), “A entidade competente para determinar a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT é a entidade titular do procedimento ou do processo, ou seja, a Administração, o Ministério Público, o Tribunal de Instrução Criminal ou o Tribunal do Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação”<sup>75</sup>. Mais recentemente, o mesmo tribunal (Processo n.º 7944/08-4) afirmou que “I. Estando o processo pendente para além da fase de inquérito, é irrelevante que a notificação a que alude a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT seja feita pelo tribunal ou pela administração tributária, no caso de abuso de confiança fiscal, ou pela Segurança Social, no caso de abuso de confiança

---

<sup>73</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 37

<sup>74</sup> *Ibidem*, pp. 38-39

<sup>75</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 127

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

fiscal contra a Segurança Social. II. Essa notificação tem que conter, sob pena de irregularidade, de conhecimento oficioso, a indicação concreta das importâncias que o notificando deve pagar”<sup>76</sup>. Por sua vez, no Acórdão de 11 de Novembro de 2008 (Processo n.º 115/08) o Tribunal Constitucional entendeu que “Competente para determinar a notificação em causa é a entidade titular do procedimento ou do processo. Administração, Ministério Público, Tribunal de Instrução Criminal ou Tribunal de Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação, em nada colide com os preceitos constitucionais citados, nem mesmo com o princípio da separação de poderes, na perspectiva da constituição de uma reserva da administração”.

Contudo, ISABEL MARQUES DA SILVA menciona que as “As decisões adoptadas pelo Tribunal Constitucional nos Acórdãos em anotação<sup>77</sup> não nos suscitam grande crítica, mas deixam algumas interrogações no ar. Delas resulta inequivocamente que ficou constitucionalmente legitimada a possibilidade e a notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT ser efectuada pelo tribunal. Mas se assim é e se o tribunal notifica para pagamento sem dizer quanto tem o contribuinte de pagar, pressupondo que o contribuinte se dirija à Administração e aí se informe do *quantum* a pagar e aí pague, parece que se terá que reconhecer que o contribuinte disporá do prazo de 30 dias para pagamento contados não do momento da notificação pelo tribunal mas do momento em que disponha dos elementos que lhe permitem efectuar o pagamento do montante devido, sob pena do prazo concedido a uns e outros ser diferente, sem fundamentação razoável para a diferença (ou seja, com a violação do princípio da igualdade), consoante a notificação seja feita pela Administração, o que parece ser a solução mais razoável e mesmo a única admissível em relação aos processos posteriores a 1 de Janeiro de 2007, ou pelo tribunal”<sup>78</sup>.

TIAGO MILHEIRO defende que compete ao tribunal diligenciar pelo cumprimento da notificação relativamente aos processos pendentes na fase de instrução, julgamento ou de recurso. “Tratava-se, alias, de um poder/dever, já que estando na presença de uma lei mais favorável ao arguido, por imperativo constitucional plasmado no art. 29.º da Constituição e imposto pelo art. 18.º da Lei Fundamental, era dever do tribunal zelar pelo cumprimento de tal notificação.

Foi posição implícita no acórdão uniformizador, já que impondo que se efectuasse a dita notificação, e reenviando o processo à 1ª instância, parece de certo modo evidente que se pretendia uma actuação do tribunal no sentido de acautelar o

---

<sup>76</sup> LOPES DE SOUSA, JORGE, e SIMAS SANTOS, MANUEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4ª Edição, Áreas Editora, 2010, p. 760.

<sup>77</sup> Acórdãos do Tribunal Constitucional de 11 de Novembro de 2008 (Processo n.º 115/08) e de 31 de Julho de 2008 (Processo n.º 361/08).

<sup>78</sup> MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Notificação pelo tribunal de abuso de confiança fiscal – Anotação aos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 409/2008 e n.º 531/2008*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, Número 4, Inverno, IDEFF, Almedina, Lisboa, Janeiro de 2009, p. 310

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

cumprimento do formalismo processual previsto no art. 105.º n.º 4, alínea b) do RGIT”<sup>79</sup>.

A lógica da nova lei é evitar a proliferação de inquéritos, por isso está pensada para um momento antes da acusação.

Para TIAGO MILHEIRO, na fase de inquérito compete à Administração Fiscal, Segurança Social ou Ministério Público<sup>80</sup> proceder ao cumprimento de tal notificação. Contudo, o mais habitual é ser a Administração Fiscal ou a Segurança Social a proceder à notificação, pois estão munidos de todos os elementos. Estando na fase de instrução, julgamento ou recurso deveria o tribunal diligenciar pela notificação, ou oficiando a Administração Tributária ou Segurança Social para que fizesse tal notificação ou solicitando que estas remetessem informação nesse sentido, efectuando-se assim a notificação pelo tribunal<sup>81</sup>.

Uma coisa é certa, esta necessidade de notificação não só tem relevância nos processos pendentes em 1 de Janeiro de 2007, mas também nos processos instaurados após essa data<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 71.

<sup>80</sup> “A entidade competente para determinar a notificação prevista na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT é a entidade titular do procedimento ou do processo, ou seja, a Administração, o Ministério Público, o Tribunal de Instrução Criminal ou o Tribunal de Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação.”, Acórdão da Relação do Porto de 14 de Janeiro de 2009 (Processo n.º 0714675), RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 837

<sup>81</sup> Tiago Milheiro refere “Tal despacho de notificação poderia ser nos seguintes moldes:

Notifique os arguidos para, querendo, no prazo de 30 dias, proceder(em) ao pagamento da(s) prestação(ões) tributária(s) em dívida, acrescida(s) dos juros respectivos e do valor da coima aplicável de acordo com a informação da Administração Tributária/ Segurança Social que se junta, devendo ser pago junto destas instituições e, após, ser comprovado nos presentes autos, informando-o(s) de que o mencionado pagamento determinará do presente procedimento criminal”, MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p.73

<sup>82</sup> Ao abrigo da Lei n.º 53-A/2006 pode constatar-se que caso a notificação não seja feita poderá o tribunal suprir tal omissão (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/2008, publicado em DR, 2ª série, Nº 185 em 24 de Setembro de 2008 – consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 12 de Dezembro de 2012).

Também o Acórdão da Relação do Porto de 12 de Dezembro de 2007 (mencionado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/2008, publicado no DR, 2ª série, Nº 185.º, em 24 de Setembro de 2008) menciona: “Caso paguem, o problema termina. E termina ou na alçada da autoridade administrativa, ou na alçada do Ministério Público, se aquela já tiver comunicado o caso, ou termina na alçada do tribunal, caso já tenha sido proferida acusação. (...) Não fixando a lei competência para proceder à notificação, significa que a concede a qualquer das entidades mencionadas: parece-nos que será a melhor leitura a fazer da lei (...) Aqui, como o processo já estava no tribunal, aquela notificação foi validamente feita por este. A decisão de notificar não colide com nenhuma norma legal, nem com princípios imanentes ao sistema, nomeadamente o da separação de poderes. Em casos como o dos autos, entendemos não ser razoável que o processo regrida até à autoridade administrativa para que esta dê cumprimento àquela norma. Afinal, o que esta notificação significa é que os arguidos têm o prazo de 30 dias para junto da Administração Fiscal regularizem o pagamento a que alude a norma do art. 105.º, nº 4, al. b) do RGIT, comprovando-o, depois, nos autos, se estes já estiverem em fase judicial. Isto nada tem a ver com a entidade competente para determinar a notificação, que será a que, em cada caso, superintender no processo (autoridade fiscal, Ministério Público, juiz de instrução criminal ou juiz de julgamento) –

## **As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal**

O legislador, quer no Relatório do Orçamento, quer no esclarecimento posterior aludiu a uma “notificação especial” e na letra do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT utiliza a expressão “notificação para o efeito”, sem mencionar qual entidade que deverá proceder a tal notificação, tanto mais que no revogado n.º 6 do art. 105.º do RGIT mencionava qual a entidade que deveria efectuar a notificação, o qual não adveio nesta alteração.

### ***2.2.2. Da inconstitucionalidade do cumprimento do artigo. 105.º, número 4, alínea b) do RGIT pelo Tribunal***

Existe um dever do tribunal aplicar a lei mais favorável ao arguido, não padecendo esta interpretação de qualquer inconstitucionalidade. Tal questão foi objecto de decisão pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 409/2008, publicado no DR, 2ª série, N.º 185, em 24 de Setembro de 2008, que entendeu “Não julgar inconstitucional a norma constante do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção dada pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, interpretado no sentido de que pode o tribunal de julgamento determinar a notificação aí prevista”<sup>83</sup>.

Considerar qual a entidade competente para fazer a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT em nada colide com os preceitos constitucionais, princípios da legalidade e da separação de poderes, consagrados nos arts. 202.º e 219.º da CRP.

Afirma o aresto do Tribunal Constitucional: “Quando o Ministério Público, na fase do inquérito, determina essa notificação, ele visa, não a prossecução da tarefa de cobrança de receitas típica da Administração Tributária, mas o apuramento, que lhe incumbe enquanto titular da acção penal, da verificação dos requisitos que o habilitem a tomar uma decisão de acusação ou de não acusação. Similarmente, quando o juiz de instrução ou o juiz do julgamento determina idêntica notificação, ambos se limitam a praticar um acto instrumental necessário à comprovação da existência, ou não, de uma condição de punibilidade, que determinará a opção entre pronúncia ou não pronúncia e entre condenação ou absolvição (ou arquivamento). Isto é: em todas essas hipóteses, a determinação da notificação pelo Ministério Público ou por magistrados judiciais insere-se perfeitamente dentro das atribuições constitucionais dessas magistraturas (exercício da acção penal e administração da justiça, respectivamente), sem qualquer invasão da

---

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Junho de 2007, Processo n.º 983/07 (no mesmo sentido vide, entre outros, os acórdãos do STJ, de 21 de Fevereiro de 2007, Processo n.º 06P4097, e de 24 de Outubro de 2007, Processo n.º 0713235). Assim, não tem fundamento a pretensão exposta pelo recorrente: a decisão recorrida não extravasou a competência da entidade que a proferiu, pois que se limitou a determinar a notificação dos arguidos nos exactos termos constantes da lei”.

<sup>83</sup> No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 242/2009, de 12 de Maio de 2009. Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 13 de Dezembro de 2012.

## **As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal**

reserva da Administração, nem, conseqüentemente, com violação do princípio da separação de poderes”.

### ***2.2.3. Da concretização das quantias em dívida***

Tem havido debate na doutrina se a notificação pelo art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT impõe uma concretização das quantias a pagar para que se extinga a responsabilidade criminal ou se basta uma notificação genérica para que o contribuinte pague “as prestações, juros e coimas aplicáveis em 30 dias”, competindo a este diligenciar junto da Administração Tributária e Segurança Social para cumprimento de tal causa de exclusão de punibilidade, devendo tais instituições prestar toda a colaboração neste prazo de 30 dias.

A melhor interpretação do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT é no sentido de que o legislador pretendeu que a notificação contivesse de início a concretização dos montantes, pressupondo os 30 dias concedidos o conhecimento de tal informação, de modo a que o contribuinte use tal prazo legal para arranjar os meios de pagamento ou negociar com a Administração Tributária.

Portanto, o melhor procedimento consiste em atribuir legitimidade à Administração Tributária ou a Segurança Social para efectuarem a liquidação das quantias devidas para efeitos do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, e mais tarde o Tribunal procede à notificação, atribuindo a validade desta e remetendo o guia da liquidação.

Só assim o contribuinte terá 30 dias para proceder a tal pagamento.

Efectuada a notificação, cabe ao contribuinte optar pelo pagamento dos montantes que no entender da Administração Tributária ou Segurança Social estão em dívida ou não efectuar o mesmo, por vários motivos, como a impossibilidade financeira ou estratégia de defesa, prosseguindo o processo os seus trâmites legais.

Caso opte pelo pagamento deverá dirigir-se à Administração Tributária ou Segurança Social para regularizar a situação e apresentar a declaração de quitação, para assim comprovar a liquidação no prazo de 30 dias pós notificação, fazendo assim operar a causa de exclusão de punição e o arquivamento dos autos.

No entanto, se a concretização das quantias em dívida não constar de notificação está-se perante uma irregularidade processual, que deverá ser sanada pelo Tribunal nos termos do art. 123.º do CPP, efectuando nova notificação em conformidade.

## **As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal**

### ***2.2.4. A quem deve ser efectuada a notificação***

O(s) destinatário(s) da notificação prevista no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT deve(m) ser o(s) arguido(s), enquanto pessoas singulares e individualmente responsáveis, ou enquanto representantes de uma pessoa colectiva, se tal for o caso.

Todos os arguidos deverão ser notificados (autores, co-autores, cúmplices, sociedades arguidas, na pessoa dos seus legais representantes – administrador, gerente, administrador de insolvência, caso a sociedade tenha sido declarada insolvente). Acerca desta questão existe o Acórdão da Relação do Porto, de 13 de Maio de 2009 (Processo nº 142/05.6DPRT.P1)<sup>84</sup>, em cujo sumário se escreveu “Sendo arguidos a sociedade e o gerente, a notificação deste, na qualidade de representante legal daquela, para o efeito previsto no seu art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, não dispensa a mesma notificação em seu nome pessoal, pois são diversas as qualidades em que intervém no processo”. O Tribunal da Relação do Porto, já havia entendido no aresto de 26 de Março de 2008 (Processo nº 0716952) que “A notificação do arguido (gerente na data da prática dos factos) para efectuar o pagamento das quantias em dívida, nos termos do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, numa altura em que já tinha sido declarada a falência da sociedade (notificada na pessoa do liquidatário), não impede o arguido de fazer o pagamento pelo qual também é responsável”. Do mesmo modo, o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 11 de Novembro de 2008 (Processo nº 716/08) pronunciou-se no sentido de que “O arguido é a pessoa que representa estatutariamente a empresa, pelo que, é na sua pessoa que devem ser feitas as notificações”.

As notificações devem atender às circunstâncias individuais de cada agente do ilícito, sendo necessário que sejam susceptíveis de despoletar uma causa de exclusão de punibilidade de acordo com os ilícitos cometidos.

Por último, há que referir que nada impede que o pagamento seja repartido pelos vários agentes, sendo que se um deles pagar o montante que consta da notificação se exclui a punibilidade de todos.

---

<sup>84</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 16 de Dezembro de 2012

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

### 2.3. A conjugação dos requisitos de punibilidade previstos no artigo 105.º, número 4, alíneas a) e b) do RGIT

Coloca-se a questão de saber como conjugar os prazos previstos nas duas alíneas do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, uma vez que o legislador não determinou o momento da notificação prevista na alínea b).

Nas palavras de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA “Nada impõe que ela seja feita imediatamente a seguir ao termo do prazo legal para a entrega da prestação, uma vez que a alínea a) concede o prazo de 90 dias ao agente para regularizar a situação tributária. Assim, esta notificação pode ser feita (mas não tem de o ser) depois de decorridos os 90 dias previstos na alínea a). Por seu turno, até quando tem que ser feita a notificação? Parece que ela dependerá da normal gestão dos serviços tributários. Introduce-se, assim, um pressuposto da responsabilização criminal (como quer que ele seja concebido: momento do tipo ou condição objectiva de punibilidade) cujo momento de verificação é indeterminado e incerto. E cuja concreta ocorrência não está na disponibilidade do agente nem depende da sua vontade”<sup>85</sup>.

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, há que distinguir duas situações:

1. Se as prestações não foram comunicadas nos termos legais, então basta a verificação do elemento de punibilidade previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea a) do RGIT, ou seja, o decurso de um prazo de 90 dias desde o prazo em que deveria ter sido efectuado o pagamento do imposto ou da contribuição para a Segurança Social. Não obstante a sua actuação ser mais gravosa, entendeu o legislador conceder um período de reflexão em que poderia “voltar atrás”, ressarcindo o prejuízo do Estado, acto que a lei considera razoável para não aplicação de uma pena.

2. No caso das prestações terem sido declaradas mas o agente não procedeu ao seu pagamento impõe-se dois passos:

- É necessário aguardar o prazo de 90 dias previsto no art. 105.º, n.º, 4, alínea a) do RGIT;

- Após o decurso do prazo sem o pagamento deverá dar-se cumprimento à notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

Há quem pense que as alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT são cumulativas mas há também quem pense no sentido inverso. Por exemplo TIAGO MILHEIRO afirma tratar-se “de pressupostos cumulativos e sucessivos

---

<sup>85</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 66-67

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

temporalmente”<sup>86</sup>. Também TAIPA DE CARVALHO vai no mesmo sentido ao dizer, “Actualmente, portanto, a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só se converte e passa a constituir infracção criminalmente punível e, conseqüentemente, fundamento de responsabilidade penal do sujeito passivo tributário decorrido dois prazos: 90 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação + 30 dias a contar da notificação para a referida entrega”<sup>87</sup>.

Já o acórdão de fixação de jurisprudência do STJ (Acórdão n.º 6/2008) vai no sentido oposto, onde se escreve “As alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, serem entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso (alínea a) do n.º4 do art. 105.º do RGIT) trata-se de ocultação, que é sempre crime de abuso fiscal. Enquanto que na alínea b) trata-se de atraso na entrega do valor declarado. E este último caso apenas será considerado crime, caso essa entrega não ocorra no prazo constante da notificação enviada ao sujeito passivo.

Mas no caso de o contribuinte não ter procedido ao pagamento da prestação antes do decurso do prazo de 90 dias há quem afirme que o mesmo poderá ser notificado dentro dos 90 dias e há quem afirme que ele só poderá ser notificado após os 90 dias.

Já foi exposta anteriormente a opinião de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA sobre esta matéria; voltando a repetir, “Nada impõe que ela seja feita imediatamente a seguir ao termo do prazo legal para a entrega da prestação, uma vez que a alínea a) concede o prazo de 90 dias ao agente para regularizar a situação tributária. Assim, esta notificação pode ser feita (mas não tem de o ser) depois de decorridos os 90 dias previstos na alínea a)”.

TIAGO MILHEIRO, no caso da notificação dentro dos 90 dias, expressa que “(...), está-se a coarctar e a reduzir os prazos de pagamento do arguido, o que, na nossa óptica, configura uma irregularidade processual, por entendermos que a interpretação de tal normativo, pressupõe um cumprimento sequencial, que, por poder influenciar o desfecho do processo deve ser sanado nos termos do art. 123.º do CPP e implicar novo

---

<sup>86</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, N.º 11 (Maio – Agosto 2010), p. 84.

Também o Acórdão da Relação do Porto, datado de 24 de Outubro de 2007 (Processo n.º 0713760) envereda pelo mesmo sentido, onde se redigiu “Agora, com a introdução da al. b) ao n.º 4, a falta de entrega da prestação tributária só poderá constituir crime fiscal se tiverem decorrido 90 dias após o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efectuada e, além disso, é necessário que, decorrido tal prazo de 90 dias o omitente seja notificado para, em 30 dias, pagar a prestação, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável e que, decorridos esses 30 dias, tal pagamento não se mostre efectuado. As condições das al.s a) e b) do n.º 4 são cumulativas e material e temporalmente distintas. À condição da al. a) tem de acrescer (em momento temporal posterior aos 90 dias) a condição da al. b)...”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 20 de Dezembro de 2012.

<sup>87</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As conseqüências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.14

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

cumprimento da notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT”<sup>88</sup>. Isto é, nos casos em que as prestações são declaradas mas não são pagas, o legislador concede um novo prazo de pagamento, o que se entende ser uma nova oportunidade de reparar o mal do crime.

Se se afirmar que nestes casos os elementos de punibilidade das alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT são cumulativos, não se está a dizer que não se possam prefigurar casos em que não seja necessário o cumprimento do previsto naquela alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT<sup>89</sup>.

No caso de não haver notificação, existirá uma invalidade processual, por eliminar uma possibilidade do agente pôr termo ao processo, razão pela qual deverá ser sanada.

Pode-se afirmar que por uma questão de economia processual no caso de o pagamento ser efectuado nos 90 dias, o processo é arquivado e torna-se desnecessário dar cumprimento ao previsto na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

### **2.4. A omissão do cumprimento da notificação a que alude o artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

Conforme o acórdão uniformizador de jurisprudência do STJ (acórdão n.º 6/2008), nos processos pendentes compete ao tribunal competente (instrução, primeira instância ou de recurso) proceder à notificação, podendo também ser efectuada pelo Ministério Público, Administração Tributária ou Segurança Social. Mencionámos também já que COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA não concordam com esta teoria, afirmando que “relativamente aos casos pendentes nos tribunais judiciais, não nos parece que o julgador possa, menos ainda deva, substituir-se à Administração Tributária naquela notificação”<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 84.

<sup>89</sup> A propósito desta matéria não poderíamos deixar de falar do problema que existiu até à entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, em que se conjugava a al. b) do n.º 4 com o n.º 6 do mesmo art. 105.º (causa de extinção de responsabilidade criminal). Da conjugação das duas normas eram abrangidas as situações em que o valor das prestações deduzidas, declaradas e não entregues fosse inferior a 2000 euros. Interpretando a lei, nos casos em que as prestações fossem declaradas mas não fossem entregues após os 90 dias previstos na al. a) e os 30 dias após a notificação previstos na al. b), haveria ainda lugar a uma “segunda notificação e mais 30 dias caso o valor da prestação fosse inferior a 2000 euros (este valor era de 1000 euros na redacção original do RGIT. Foi modificado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)”.

COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), p.67

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 72

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Para TAIPA DE CARVALHO “As omissões de entrega das prestações tributárias deduzidas e comunicadas, em relação às quais o termo do prazo de 90 dias, previsto no n.º 4 do art. 105.º (redacção vigente até 31 de Dezembro de 2006), não ocorreu antes de 1 de Janeiro de 2007, nesta data ainda não constituíam crime, mas apenas contra-ordenação. [...] Estamos diante de omissões futuras (em relação a 31 de Dezembro de 2006), isto é, de omissões que, em 1 de Janeiro de 2007, não constituíam crime (mas apenas contra-ordenação) e que só se converterão em crime, no termo do prazo dos 30 dias após a notificação, no caso, evidentemente, de o “devedor” tributário persistir na não entrega da prestação”<sup>91</sup>. Nas suas palavras, o autor refere que “Isto é assim porque eu defendo que o crime omissivo de abuso de confiança fiscal tinha o seu “*tempus delicti*” no 1º dia após o termo do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo legal de entrega da prestação tributária (quer em relação às prestações deduzidas mas não comunicadas, quer em relação às prestações deduzidas e comunicadas); e, a partir de 1 de Janeiro de 2007, continua, em relação às prestações deduzidas e não comunicadas, a tê-lo nessa mesma data, enquanto que, em relação as prestações deduzidas e comunicadas, agora, a partir de 1 de Janeiro de 2007, o “*tempus delicti*” está no 1º dia após o termo do prazo de 30 dias contado a partir da notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º”<sup>92</sup>.

Outra questão é apurar se sobre o domínio da lei nova (art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006), caso não se cumpra a notificação imposta pelo art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, qual será a consequência e como proceder. Por outras palavras, se sob a égide da lei nova, estando já completamente em vigor a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, caso a notificação não seja feita, como deverá o tribunal actuar.

Estamos perante um elemento de punibilidade; e tanto para autores que defendem a exclusão da punibilidade, como para aqueles que defendem a condição objectiva de punibilidade, há uma dependência de um formalismo processual: a notificação constante na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

Para os autores que defendem a causa de exclusão de punibilidade, este formalismo processual pode ser imposto em benefício do arguido e não há vício formal ou substancial no caso de o agente renunciar ao cumprimento do acto do processo. Caso o faça, o agente simplesmente abdica da causa de exclusão de punibilidade, seja por não querer efectuar o pagamento ou por qualquer outro motivo.

Se o agente não renunciar à notificação (formalismo processual) o tribunal só poderá condenar o agente caso se tenha verificado o pressuposto de que a lei faz depender a punição, isto é, o não pagamento no prazo de 30 dias concedido para o efeito dos montantes referentes às prestações mencionadas no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT.

---

<sup>91</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 58-60

<sup>92</sup> *Ibidem*

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Contudo, não se pode olvidar que a falta de um pressuposto jurídico-material da punibilidade, na fase de julgamento, implica necessariamente a absolvição.

Como já foi referido o art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT não concretiza a entidade que deverá proceder à notificação e que tal actuação do tribunal não fere qualquer preceito constitucional, mais concretamente o princípio da separação de poderes.

Se a notificação não tiver sido feita no decurso do inquérito, deverá o tribunal de instrução criminal ou de julgamento<sup>93</sup> efectuar *ex officio* a notificação, devendo ainda os tribunais superiores efectuar a notificação caso não tenha sido cumprida na primeira instância<sup>94</sup>.

Cumprida a notificação e não efectuado o pagamento das prestações surge um novo facto em juízo que deverá constar da decisão condenatória<sup>95</sup>. Por outras palavras, para que os tribunais profiram uma sentença condenatória é necessário certificarem-se de que a notificação para o pagamento das prestações foi efectuada.

---

<sup>93</sup> Quer no momento em que recebe a acusação, até ao início da audiência, ou no decurso desta, o que é imposto pelo art. 340.º do CPP que impõe ao tribunal que efectue todas as diligências necessárias para a boa decisão da causa, sendo que para alguns autores tem capacidade para despoletar o art. 105.º, n.º 4, al. b) do RGIT.

<sup>94</sup> Acórdão da Relação de Coimbra, de 21 de Março de 2007 (Processo nº 825/98.5TALRA.C1), em que no sumário se escreve: “1. A punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal previsto na nova redacção do art. 105.º do RGIT, no caso de ter sido comunicada à Administração Tributária a correspondente declaração, depende da falta de pagamento da quantia correspondente e juros e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito. 2. Por isso, mesmo na fase do recurso após condenação, há que oficiar à administração fiscal para que proceda àquela notificação, para se verificar se ocorre ou não aquela condição de punibilidade, regime mais favorável ao arguido. Actualmente esta circunstância – constante da al. b) do nº 4 do referido art. 105.º do RGIT – faz agora também depender essa (manutenção da) punibilidade do não pagamento da prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito”. Mais especificamente no acórdão diz-se “Estamos perante matéria cuja verificação e eventual relevância exige diligências complementares, designadamente a efectivação da aludida notificação para pagamento do devido no novo prazo agora estipulado. O que, em casos como o dos autos – em que estamos em sede de recurso da respectiva decisão condenatória – poderá vir a implicar: ou a extinção do procedimento criminal e da condenação decretada, se ocorrer o referido pagamento, ou o prosseguimento dos autos para se conhecer, então, do recurso e eventual confirmação da decisão condenatória proferida em 1ª instância. [...] Por conseguinte, não pode este Tribunal conhecer, neste momento, do recurso instaurado, devendo previamente ser dado cumprimento ao disposto na al. b), do n.º 4, do art.º105.º, do RGIT, na redacção conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Face ao exposto, não conhecendo - para já - do recurso interposto, deve, pois, ser oficiado aos serviços competentes da Administração Fiscal para que proceda à notificação a que se alude na al. b), do nº 4, do art. 105.º, do RGIT, nos termos supra referidos, e para que informe, oportunamente, se na sequência da referida notificação, o arguido/recorrente pagou ou não a prestação devida”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 24 de Dezembro de 2012.

<sup>95</sup> A este propósito consultar o Acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009 (Processo nº 0847944), onde se escreve “Para se aquilatar das consequências de tal asserção, devemos, desde já referir que, para porventura melhor se atingir o seu real efeito, que nos processos novos, este elemento objectivo da punibilidade, deve passar a constar da acusação, da pronúncia (se for o caso) e, naturalmente da sentença, como de resto já acontecia, com a desde sempre prevista, outra condição objectiva de punibilidade, consagrada na al. a) da mesma norma legal”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 24 de Dezembro de 2012.

## **As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal**

Efectuada a notificação pelo tribunal (de instrução criminal, 1ª instância ou de recurso) e não efectuado o pagamento pelo agente surge um novo facto que deverá ser punido, pois o agente não procedeu ao pagamento das prestações. Nestas situações, tal facto é introduzido em juízo sem necessidade de qualquer acto processual, constando decisão condenatória.

Em conclusão, o crime consuma-se com a omissão da entrega. Toda esta situação é despoletada pelo agente. Este teve 90 dias sobre o termo do prazo legal para entregar a prestação e ainda de mais 30 dias após a notificação e mesmo assim o agente opta por não pagar à Administração Tributária ou à Segurança Social as prestações em causa. Nas palavras de FREDERICO ISASCA, “A valoração social e a imagem social daquele pedaço da vida que é julgado continua a ser representado e valorado da mesma forma do ponto de vista do homem médio, já que o cerne assenta na omissão de entrega de impostos ao Estado ou contribuições à Segurança Social”<sup>96</sup>.

---

<sup>96</sup> ISASCA, FREDERICO, in *Alteração Substancial dos Factos e sua Relevância no Processo Penal Português*, Coimbra, Livraria Almedina, 1992.

## Capítulo IV - Alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)

---

### *1. Alterações efectuadas ao nível do número 1 do artigo 105.º do RGIT*

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009) que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, consagrou algumas alterações no Regime Geral das Infracções Tributárias, nomeadamente no referente ao art. 105.º. Artigo este que importa aqui analisar.

Um das alterações, de acordo com o art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, foi a introdução do valor da prestação tributária deduzida (superior a € 7500) no que respeita ao crime de abuso de confiança fiscal tipificado no art. 105.º do RGIT.

Assim, o número 1 do art. 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho passou a ter a seguinte redacção:

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

Confrontando o regime anterior com o actual (após a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008) constata-se que o facto só é criminalmente punível no caso de o agente não ter entregue à Administração Tributária uma prestação de valor superior a € 7500.

Introduziu-se um limite quantitativo no ilícito. Trata-se de um limiar mínimo de ilicitude, a partir do qual se considerou necessário existir uma reacção criminal. Assim, para evitar a prática de um ilícito criminal, o agente terá de prever se as prestações não entregues são (ou não) superiores a 7500€, sendo que se terá de atender não ao montante global, mas às prestações consideradas individualmente, conforme impõe o art. 105.º, n.º 7 do RGIT. Neste sentido vai o acórdão da Relação do Porto, de 25 de Fevereiro de 2009<sup>97</sup>, em cujo sumário se escreve “Com a entrada em vigor da nova redacção do n.º 1

---

<sup>97</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 27 de Dezembro de 2012

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

do art. 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não se preenche o crime de abuso de confiança fiscal se cada uma das prestações tributárias não entregues for de valor não superior a € 7500, ainda que o valor de todas elas exceda esse montante”. Acrescenta ainda “Conjugando esta nova redacção com o teor do n.º 7 do mesmo preceito [art. 105.º do RGIT], entendemos que a melhor interpretação e a correcta é a que considera aquele montante de 7500 euros como correspondente a cada uma das prestações individuais, que foram declaradas e não pagas à administração tributária, que tanto pode ser uma única, como várias e não a sua soma total. O que significa que se se tratar de uma só prestação superior a 7500 euros, continua a ser crime. Mas se se tratar de uma ou várias prestações, sendo cada uma delas inferior a 7500 euros, pese embora o seu total ultrapasse largamente aquele montante, não existe crime. Foi uma opção legislativa, mais concretamente uma opção de política fiscal do Estado”.

Segundo FREDERICO SOARES VIEIRA e TIAGO MILHEIRO, juizes de Direito, “Verifica-se que existe uma *continuidade normativa* quando o valor é superior a € 7.500,00, já não é assim quando a prestação não ultrapassa aquele valor, caso em que se verifica uma verdadeira despenalização, impondo-se aplicar o preceituado no art. 2.º, n.º 2 do C. Penal”<sup>98</sup>. Para estes autores, afigura-se que o n.º 7 do art. 105.º do RGIT é claro no sentido de que se atende às prestações individuais e não ao montante global.

## *2. O crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social previsto no artigo 107.º do RGIT*

Importa agora aferir se a referida despenalização é aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Mais uma vez as alterações introduzidas pela LOE para 2009 criaram divisões na jurisprudência, tendo sido necessária a elaboração de um acórdão de uniformização de jurisprudência para pacificar a discussão e criar uma interpretação uniforme.

Perfilam-se, desde logo, duas teses:

1. Uma no sentido de que o novo limite introduzido no n.º 1 do art. 105.º para o crime de abuso de confiança fiscal aplica-se aos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social;

---

<sup>98</sup> SOARES VIEIRA, FREDERICO e MILHEIRO, TIAGO, in *Das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31.12, aos arts. 105.º e 107.º do RGIT: efeitos, consequências práticas e interpretação*, Boletim do ASJP, VI Série, nº 1, Junho de 2009, p. 152.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

2. Outra, no sentido de que o limite de 7500€ previsto no n.º 1 do art. 105.º não tem aplicação no crime previsto no art. 107.º do RGIT.

Como se sabe é frequente aproveitar-se a LOE para introduzir as mais diversas alterações. Os crimes fiscais não têm fugido a esta regra.

Já foi falada, durante este trabalho, a polémica que existiu com a alteração do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que motivou uma vasta produção de doutrina e jurisprudência e que culminou com um acórdão de fixação de jurisprudência (acórdão n.º 6/2008, de 15 de Maio), que fixou jurisprudência no sentido de se considerar a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT como condição objectiva de punibilidade.

Ao contrário da LOE para 2007, em cujo relatório se abordava o porquê da alteração ao n.º 4 do art. 105.º, o relatório do Orçamento de Estado para 2009 foi omissivo.

Uma coisa é certa, o legislador não introduziu expressamente no art. 107.º, n.º 1 do RGIT uma expressão idêntica à que fez constar no art. 105.º, n.º 1 do RGIT, isto é, “de valor superior a 7500€”. Portanto, há autores que defendem que o legislador pretendeu deste modo, que tal alteração apenas fosse aplicável ao tipo previsto no art. 105.º, n.º 1 do RGIT.

FREDERICO SOARES VIEIRA e TIAGO MILHEIRO são da opinião de que o n.º 1 do art. 105.º se aplica aos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT). Nas palavras destes dois autores, eles referem que “Na realidade, afigura-se-nos que tal interpretação é excessivamente literal e que uma interpretação de acordo com a hermenêutica jurídica, tomando como ponto de partida a letra, mas buscando o espírito, a teleologia da alteração normativa, a componente histórica e a inserção sistemática, apenas poderão conduzir a que se conclua que tal “liminar mínimo de ilicitude” também é exigível nos crimes contra a Segurança Social. Mais adiante voltam a dizer “Entendemos, assim, que uma interpretação de acordo com a *ratio* só poderá concluir que o tal “liminar mínimo de ilicitude” é aplicável aos crimes contra a segurança social, evitando-se a perseguição criminal a omissões que o Estado considerou não serem susceptíveis de atingir o limiar mínimo de afectação de valores essenciais da comunidade e, conseguindo-se, uma “lufada de ar fresco” na gestão das pequenas e médias empresas, de modo a conseguir a sua manutenção e sobrevivência numa crise económica e social que alastra a todo o mundo”<sup>99</sup>.

Já JOSÉ MANUEL DA CRUZ BUCHO defende que o limite de €7500 a que alude o n.º 1 do art. 105.º do RGIT não é aplicável ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art. 107.º do RGIT. Isto também foi afirmado no

---

<sup>99</sup> *Ibidem*, pp. 156-157

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

Acórdão da Relação de Guimarães, de 23 de Março de 2009 (Processo n.º 2378/08-2ª), quando refere que “Numa interpretação puramente literal, a não alteração do n.º 1 do art. 107.º ou a falta de remessa para o novo valor inscrito no n.º 1 do art. 105.º, encerram, sem mais, as portas à aplicação da restrição agora introduzida ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social”<sup>100</sup>.

O entendimento segundo o qual o limite de 7500€, do crime de abuso de confiança fiscal é também aplicável ao crime de abuso contra a Segurança Social constituiria um factor de grave desequilíbrio na unidade do sistema, pondo em causa, segundo BAPTISTA MACHADO, a “coerência intrínseca do ordenamento”<sup>101</sup>.

No que toca ao *elemento teleológico*, como já referimos, ao contrário da LOE para 2007, em que o relatório abordava o porquê da alteração efectuada no n.º 4 do art. 105.º do RGIT, o relatório da LOE para 2009 foi omissivo.

No que se refere ao *elemento histórico*, desde a introdução do art. 107.º do RGIT e devido às suas remissões para o art. 105.º do RGIT, houve uma preocupação do legislador em equiparar as duas normas em termos e valores monetários. Uma coisa é certa, os tipos objectivos divergem pelo facto de no art. 105.º do RGIT estarem em causa omissões de entrega de IRS, IRC e IVA à Administração Tributária e no art. 107.º do RGIT estar em causa a omissão de entrega de contribuições retidas aos trabalhadores à Segurança Social. Contudo, os crimes equiparam-se nas condições de punibilidade e nos montantes do ilícito.

Numa *interpretação literal e sistemática*, como já foi dito, o facto de o legislador não ter introduzido uma expressão idêntica à utilizada no art. 105.º, n.º 1 do RGIT no art. 107.º do RGIT, poderia com isto querer dizer que neste tipo legal, não pretendeu deixar de punir as omissões de entrega iguais ou inferiores a 7500€.

Em suma, muitos dos aspectos normativos do art. 105.º são aplicáveis por remissão no art. 107.º do RGIT.

No acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15 de Julho de 2009 decidiu-se que o limite de € 7500 fixado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT se deveria aplicar nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Já no acórdão da Secção Criminal do Tribunal da Relação de Coimbra, de 4 de Março de 2009<sup>102</sup> este havia defendido solução contrária. Isto é, a de que o limite de €

---

<sup>100</sup> CRUZ BUCHO, JOSÉ MANUEL DA, in *A Lei do OE 2009 e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Tribunal da Relação de Guimarães, 14 de Abril de 2009. Consultado em [www.trg.pt](http://www.trg.pt) em 28 de Dezembro de 2012.

<sup>101</sup> BAPTISTA MACHADO, JOÃO, in *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, p. 183.

<sup>102</sup> Processo n.º 257/03.5TAVIS.CI. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 28 de Dezembro de 2012.

Também neste sentido, acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 9 de Dezembro de 2009 (Processo n.º 1497/03.2TACBR.CI) que afirma no seu sumário: “1. O tipo de crime abuso de confiança contra a segurança social é autónomo, independente do do crime de abuso de confiança fiscal e um outro destes crimes tutelam bens jurídicos distintos. 2. Uma vez que a remissão para o crime de abuso de

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

7500 não abrangia o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, o qual mantinha a sua tipificação autónoma na previsão do art. 107.º do RGIT.

Devido a tanta controvérsia a nível doutrinal e jurisprudencial foi necessária a elaboração de um acórdão de uniformização de jurisprudência por parte do STJ para dessa forma pacificar a discussão e gerar uma interpretação consensual. O acórdão que fixou jurisprudência foi o acórdão do STJ n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010<sup>103</sup>.

Este acórdão de uniformização de jurisprudência foi no sentido de o limite de 7500€ previsto no n.º 1 do art. 105.º do RGIT não ter aplicação no crime previsto no art. 107.º do RGIT (crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social).

No duto acórdão, o próprio Instituto de Segurança Social afirma que “À luz do que vem alegado, a segurança social portuguesa propõe que no caso concreto seja fixada jurisprudência no seguinte sentido: o limite de € 7500 a que alude o n.º 1 do art. 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não integra o elemento objectivo do crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto no art. 107.º do RGIT, de forma autónoma e completa, embora punível com as penas previstas para o crime de abuso de confiança fiscal”.

“A alteração legal introduzida pelo art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31-12, não conduziu à descriminalização dos crimes de abuso de confiança contra a segurança social, ainda que as quantias retidas (não entregues) não ultrapassem o montante de € 7.500,00”<sup>104</sup>.

Posto isto, resulta uma diferença entre o regime sancionatório estando em causa a falta de entrega dolosa de imposto ou de contribuição para a Segurança Social, conduzindo a que nas situações em que o mesmo contribuinte tenha de entregar uma prestação de IVA, IR OU ISELO não superior a 7500€ e uma contribuição para a Segurança Social, não hesitará em cumprir apenas as obrigações perante a Segurança Social, temendo os mecanismos criminais preceituados no art. 107.º do RGIT.

---

confiança fiscal apenas respeita às penas, não pode de modo algum entender-se que o n.º 1 do art. 105º do RGIT se aplicava na totalidade, por força do disposto no art. 107º, aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social. Aliás se assim se entendesse, tal consistiria numa quase total despenalização dos factos integradores do crime de abuso de confiança contra a segurança social, pois que com a revogação do n.º 6 do referido art. 105º, ficaria totalmente despenalizado (nem contra-ordenação) o abuso contra a segurança social em que a dívida fosse inferior ou igual a 7500 €. 3. A alteração introduzida pelo art.113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao art.105.º, n.º1 do RGIT, não descriminalizou a não entrega total ou parcial, à segurança social de prestação igual ou inferior a € 7500”. O Tribunal da Relação de Guimarães no acórdão proferido em 11 de Janeiro de 2010 (Processo n.º 2692/08.3TABRG.G1) asseverou que “O limite de € 7500 a que alude o n.º 1 do art. 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo art. 113º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não é aplicável ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art. 107º do RGIT”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 6 de Janeiro de 2013.

<sup>103</sup> Processo n.º 6463/07.6TDLSB, publicado em DR, 1ª Série, N.º 186, 23 de Setembro de 2010. Consultado em [www.dre.pt](http://www.dre.pt)

<sup>104</sup> Acórdão da Relação do Porto de 11 de Novembro de 2009 (Processo n.º 485/02.0TAVLG.P1). RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 851

## Capítulo V - Os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social na legislação estrangeira

---

Para terminar, um apontamento de direito comparado. Fundamentalmente para demonstrar que a solução do RGIT – não entrega dolosa à Administração Tributária - não colhe os favores dos ordenamentos europeus.

No que respeita aos ordenamentos jurídicos estrangeiros não existe o crime de abuso de confiança fiscal. Este crime nos outros ordenamentos é remetido para o regime geral do abuso de confiança (simples). Segundo alguma doutrina portuguesa, também em Portugal, deveria ser aplicável o regime de abuso de confiança presente no art. 205.º do CP e não o art. 105.º do RGIT.

Privilegiaremos a referência ao direito alemão e ao direito espanhol. O primeiro, pela influência que a sua jurisprudência e doutrina têm sobre o direito português; o segundo, pela proximidade geográfica e cultural.

### *1. Direito Alemão*

No que toca ao direito alemão, as coisas são bastante claras no campo do direito fiscal. O simples facto, doloso ou negligente, de o contribuinte não fazer a dedução ou, depois de feita a dedução e retenção, não entregar as prestações na correcta instância, é tipificado e sancionado como contra-ordenação. Isto nos termos do § 380 da Abgabenordnung (Código Tributário alemão) que entrou em vigor em 1977, que prescrevia: “pratica uma contra-ordenação quem, com dolo ou negligência, não cumpre ou não cumpre integral e tempestivamente o seu dever de reter e de entregar a prestação tributária”. Segundo KOHLMANN a contra-ordenação do § 380 era aplicável a todos os casos em que, por força do regime fiscal, alguém esteja obrigado “a reter impostos alheios e a entregá-los à administração financeira”<sup>105</sup>. Actualmente, no direito germânico o não pagamento ou o não pagamento total das prestações fiscais retidas com

---

<sup>105</sup> KOHLMANN, G. in *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht. Kommentar*, Bonn, Status 1994, “Die strafrechliche Grundbegriffe”, Rn. 4, *Apud* COSTA ANDRADE, MANUEL DA, in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 323

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

obrigação de as entregar às entidades competentes só configura ilícito criminal no contexto e nos termos da fraude fiscal (*Steuerhinterziehung*, § 370 da AO). Ou seja, para além da não entrega, o agente tem de manter a Administração Tributária em desconhecimento, por falta de comunicação ou por comunicação errada ou incompleta, sobre as prestações retidas ou a reter.

Relativamente à Segurança Social alemã o quadro normativo é diferente. O legislador impôs no CP alemão (1986) uma incriminação autónoma (§ 266 a), a punir o empresário que não entrega à Segurança Social no prazo devido as prestações correspondentes às cotizações descontadas aos seus trabalhadores. À semelhança do que acontece com o nosso art. 107.º do RGIT, também no direito alemão se basta com a simples omissão de pagamento (*vorenthalten*) à Segurança Social. Contudo, as semelhanças terminam aqui. Escreve COSTA ANDRADE, “Isto porquanto a regulamentação da lei penal alemã integra um conjunto de dispositivos complementares que acabam por ditar a não punibilidade da não entrega desacompanhada da apropriação, como acontece paradigmaticamente nos casos em que o agente reconhece a dívida, mantém o propósito de pagar e continua a deter condições objectivas para o fazer. É o que resulta do n.º 5 do § 266 a) do StGB, segundo o qual o tribunal pode isentar de pena o agente que, antes do prazo de pagamento ou imediatamente a seguir, assumir por escrito a dívida e o seu montante, e indicar as razões do não pagamento. Aditando-se que o tribunal tem de absolver o acusado se ele efectuar o pagamento num prazo adequado que lhe venha a ser dado pela Segurança Social”<sup>106</sup>.

No que respeita à Segurança Social alemã, há duas faces: uma positiva e uma negativa. Pela positiva, há um regime que determina a não punibilidade, uma vez que o agente reconhece a dívida, tem o propósito de pagar e condições objectivas para o fazer. Pela negativa, a mera não entrega dolosa desacompanhada da apropriação não determina a punição do agente.

## 2. Direito Espanhol

O legislador espanhol optou por integrar os crimes fiscais no Código Penal, apesar das várias propostas da doutrina no sentido da inserção dos crimes fiscais na Ley General Tributaria ou a sua inclusão numa lei *ad hoc* em conjunto com as sanções fiscais. Os *delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* encontram-se no Título XIV do Livro II do CP espanhol. Os arts. 305.º e 307.º incriminam, respectivamente, os atentados contra o fisco e contra a Segurança Social<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA, *ob. Cit.*, p. 324

<sup>107</sup> RANCAÑO MARTÍN, MARIA ASUNCIÓN, in *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 33

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

O crime previsto no art. 305.º é um crime de resultado cuja sua consumação exige a produção de um prejuízo económico para o fisco. É, segundo alguma doutrina, um delito especial, no sentido de que não pode ser cometido por qualquer pessoa. Autor daquela infracção é o sujeito passivo da obrigação tributária; o titular da vantagem fiscal ilegítima; o substituto (retenedor) fiscal; e aquele que obtenha reembolsos ilegítimos<sup>108</sup>. Entende-se que apenas aquele que tem o dever de pagar o tributo está numa situação jurídica capaz de defraudar a Fazenda Pública<sup>109</sup>.

O quadro normativo que surgiu em 1995 (ano da aprovação do novo CP espanhol) está longe de assegurar resposta às variadas questões de natureza prático-jurídica. Assim, no que respeita à Segurança Social, começam a surgir dúvidas sobre se o art. 307.º se limita às contribuições patronais, deixando de fora do âmbito de tutela a parte correspondente às cotizações dos trabalhadores, precisamente as que reclamam e merecem tutela. E que, a não pertencerem à área de tutela do art. 307.º ou serão protegidas no contexto do abuso de confiança (art. 252.º - apropiación indebida) ou não gozarão de protecção penal<sup>110</sup>.

Quer seja infracção fiscal (art. 305.º), quer seja infracção relativamente à Segurança Social (art. 307.º) há sempre um momento de defraudação (defraudación) que, vendo bem, aproxima as incriminações da lei penal espanhola dos crimes de fraude fiscal (art. 103.º RGIT) e de fraude contra a Segurança Social (art. 106.º do RGIT). Em ambos os casos o que define as incriminações da lei penal espanhola é a produção de “um prejuízo patrimonial causado mediante engano”<sup>111</sup>.

Assim se pode concluir que as incriminações do CP espanhol nada têm em comum com as incriminações que se encontram no RGIT português sob as rubricas de abuso de confiança fiscal (art. 105.º) e abuso de confiança contra a Segurança Social (art. 107.º). Em suma, a solução apresentada pelo RGIT, ou seja, a criminalização da mera não entrega dolosa desacompanhada da apropriação não é partilhada pelo ordenamento jurídico espanhol.

---

Esta autora defende a inclusão destas normas incriminadoras no CP espanhol, invocando como principais argumentos a afirmação da natureza penal daquelas normas e consequente aplicação dos princípios de direito penal plasmados no Código.

<sup>108</sup> SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS J., in *Compendio de Derecho Penal*. Vol. II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, p. 605

<sup>109</sup> Esta é a tese seguida pela maioria da doutrina e também pelo Tribunal Supremo.

<sup>110</sup> MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, 11ª Edición, Valencia, 1996, p. 909

<sup>111</sup> MORILLAS CUEVA, LORENZO in CARMONA SALGADO/GONZÁLEZ MORILLAS CUEVA/POLAINO NAVARRETE/PORTILLA CONTRERAS, *Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial*, I, Dykinson, Madrid, 1996, p. 868

## Conclusão

---

As mutações legislativas produzidas no quadro do Regime Geral das Infracções Tributárias lançam sobre o legislador e o intérprete a incerteza e a dúvida, levando a que ambos tenham que desbravar tais confusas formulações.

Assim, assiste-se cada vez mais a uma ausência de “legisprudência”, originando um caos interpretativo.

Um exemplo das sucessivas mutações legislativas é o crime de abuso de confiança fiscal que se encontra no art. 105.º do RGIT, em que condutas que antes eram punidas criminalmente configuram agora uma mera infracção tributária sancionada com coima. Ao longo da sua existência e da sua história, a figura do abuso de confiança fiscal esteve constantemente exposta às intempéries das sucessivas reformas, suportando contínuas vicissitudes que atingiam os seus momentos estruturais e sofrendo constantes e profundas metamorfoses.

A grande alteração deste art. 105.º do RGIT foi efectuada pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE para 2007) que introduziu uma nova alínea no n.º 4 do mesmo artigo. A alteração legislativa em nada simplificou o regime legal do crime de abuso de confiança fiscal e do crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Para a maioria da doutrina criou-se uma nova condição objectiva de punibilidade. Contudo, para alguns autores o que se criou foi uma causa de exclusão de punibilidade, havendo ainda uma pequena minoria que afirmou que se criou um novo elemento do tipo de ilícito.

Na generalidade da doutrina quem defende que se criou uma nova condição objectiva de punibilidade diz que se deve aplicar o regime concretamente mais favorável ao agente (art. 2.º, n.º 4 do CP). Também foi esta a posição do acórdão de uniformização de jurisprudência do STJ, de 15 de Maio de 2008. Há autores que defendem que, apesar de se ter criado uma nova condição objectiva de punibilidade, há uma despenalização/descriminalização operada por força do art. 2.º, n.º 2 do CP. E há ainda aqueles que discordam da classificação mas atribuem a mesma solução, ou seja, uma causa de exclusão de punibilidade que leva à despenalização/descriminalização (art. 2.º, n.º 2 do CP).

Nos processos pendentes acresce ainda a questão de saber qual a entidade que deve proceder à notificação nos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Uns defendem que a notificação pode ser efectuada pelo tribunal, Ministério Público, Administração Tributária ou Segurança Social; enquanto outros defendem que só a Administração Tributária ou a Segurança Social têm competência para proceder à notificação.

Uma última questão que se levantou foi a de saber se o limite quantitativo de €7500 do crime de abuso de confiança fiscal enunciado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT é

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Perante tantas dúvidas, qual será o caminho a seguir, qual destas teorias é a correcta, ou a mais correcta?

De algo tem-se a certeza, até à data o STJ, sempre que foi chamado a resolver estas questões, seguiu e defendeu a mesma ideia.

Quanto à nova alínea do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, o STJ foi sempre da opinião de que se encontra uma nova condição de punibilidade e isso está expresso no acórdão de fixação de jurisprudência, de 15 de Maio de 2008 (Processo n.º 07P4080). Apesar do acórdão de fixação de jurisprudência do STJ, pensamos que a melhor posição será a de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, uma vez que nos encontramos perante uma descriminalização do crime de abuso de confiança fiscal por força do art. 2.º, n.º 2 do CP, pois a mera não entrega das prestações declaradas não é hoje crime sem antes ocorrer a notificação por parte da Administração Tributária para efectuar o pagamento. Nas próprias palavras dos dois autores “Por ser assim, não vemos que possa afastar-se a aplicação do art. 2.º, n.º 2 do Código Penal: uma vez que a nova lei elimina do âmbito criminal a conduta daquele que declarou mas não entregou as quantias deduzidas, devem cessar a execução e os efeitos penais decorrentes da condenação”<sup>112</sup>.

No que toca aos processos pendentes (processos já iniciados em 1 de Janeiro de 2007), defendemos que ela possa ser feita não só pela Administração Tributária e Segurança Social, mas também pelos Tribunais ou pelo Ministério Público, sobretudo por motivos de celeridade processual. É, aliás, a posição implícita no acórdão de uniformização, já que impondo que se efectue a notificação, e reenviando o processo à 1ª instância, parece que se pretende uma actuação do tribunal no sentido de acautelar o cumprimento do formalismo processual previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT. No entanto, compreendemos que, caso não conste nos autos informação nesse sentido, dever-se-á oficiar à Administração Tributária ou à Segurança Social para proceder à referida notificação, ou que informe o tribunal das quantias que devem ser pagas pelo agente, permitindo, com base nessa liquidação, o tribunal dar cumprimento ao art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT.

Por último, quanto ao limite quantitativo de € 7500 fixado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT poder ser aplicável ou não ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT) houve imensa controvérsia doutrinal e jurisprudencial. Controvérsia que levou o STJ a fixar jurisprudência (acórdão n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010<sup>113</sup>) no sentido de que aquele limite não se aplica ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Também a nossa opinião

---

<sup>112</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), p. 65

<sup>113</sup> Processo n.º 6463/07.6TDLSB, publicado em DR, 1ª Série, N.º 186, 23 de Setembro de 2010. Consultado em [www.dre.pt](http://www.dre.pt)

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

é no sentido do acórdão de fixação de jurisprudência do STJ, uma vez que o art. 107.º, n.º 1 do RGIT remete apenas para as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do art. 105.º do RGIT e não para o limite de € 7500.

Contudo, não se pode olvidar que nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social, por via de remissão do n.º 2 do art. 107.º, se aplica o n.º 4 do art. 105.º. Portanto a alteração legislativa da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE 2007) aplica-se também ao abuso de confiança contra a Segurança Social. É também este o entendimento de COSTA ANDRADE e de SUSANA AIRES DE SOUSA. Os próprios referem que “Não pode, por último, esquecer-se que esta modificação legislativa se projecta igualmente sobre o abuso de confiança contra a Segurança Social. Só que de forma mais radical: condutas antes punidas criminalmente perdem não só a relevância criminal como qualquer valência sancionatória, uma vez que não são (porque nunca foram) sancionadas administrativamente. É que o Decreto-Lei n.º 64/89, de 25 de Fevereiro, que prevê as contra-ordenações contra a Segurança Social, não tipifica como tal a falta de entrega das contribuições deduzidas e detidas”<sup>114</sup>.

Pretendi produzir uma obra enriquecedora para a Universidade de Coimbra e ordem jurídica e sociedade portuguesas. E se esse objectivo tiver atingido pelo menos metade das expectativas, considero este texto uma vitória.

De todo o modo, poderei sempre dizer, independentemente dos olhares aprovadores ou reprovadores, dos comentários de exaltação ou de escárnio, dos ouvidos atentos ou dos bocejos, de qualquer avaliação positiva, negativa ou de pura indiferença, poucas foram as vezes que me dediquei tanto a um trabalho meu e poucas foram as vezes que o fiz com tanto interesse, entusiasmo e simultâneo desespero.

De uma coisa tenho a certeza: enriqueci a título pessoal com esta obra. Assim, dificilmente imagino melhor forma de colocar o fim a esta etapa da minha vida. Com estas últimas linhas junto-me a tantos outros e dou os passos finais por esta Casa e Vida que são a Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Fica o saber, o orgulho, a amizade e a saudade.

---

<sup>114</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), p. 72

## Bibliografia

---

ANDRADE, Manuel da Costa – *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002.

ANDRADE, Manuel da Costa/SOUSA, Susana Aires de – *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto: Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março 2007).

BARATA, Dora Cristina Marques – *O crime de abuso de confiança fiscal: problemática das alterações legislativas*, Dissertação de mestrado em Ciências-Jurídico Criminais apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2009.

BUCHO, José Manuel da Cruz - *A Lei do OE 2009 e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Tribunal da Relação de Guimarães, 14 de Abril de 2009. Consultado em [www.trg.pt](http://www.trg.pt)

CANOTILHO, J. J. Gomes/MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa: anotada*. 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

CARVALHO, Américo Taipa de – *Direito Penal: Parte Geral*, Volume II, Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004.

- *O crime de Abuso de Confiança Fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

- *Sucessão de Leis Penais*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

CATARINO, João Ricardo/VITORINO, Nuno – *Infracções Tributárias: Anotações ao Regime Geral*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012.

CONDE, Francisco Muñoz - *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, 11ª Edición, Valencia, 1996.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

COSTA, Jorge Manuel Monteiro da – *Despenalização da não entrega da prestação tributária? O novo n.º 4 do artigo 105.º do RGIT*, Compilações Doutrinárias Verbo Jurídico, Fevereiro 2007. Consultado em [www.verbojuridico.com](http://www.verbojuridico.com)

CUEVA, Lorenzo Morillas - *Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial*, I, Dykinson, Madrid, 1996.

DIAS, Augusto Silva – *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 394, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, Abril – Junho 1999.

- *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro): Considerações dogmáticas e político-criminais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu, Coimbra Editora, Coimbra 1999.

DIAS, Jorge de Figueiredo – *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, Tomo II*, Arts. 202.º a 307.º, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

- *Direito Penal: Parte Geral*, Tomo I, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

- *Direito Penal Português - Parte Geral II – As consequências jurídicas do crime*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

FERRA, Andreia Valadares – *Sentença do Tribunal Judicial de Vila Viçosa: Crimes fiscais – condenação na forma continuada versus caso julgado/princípio ne bis in idem e continuação criminosa*, Compilações Doutrinárias, Verbo Jurídico, Abril 2012. Consultado em [www.verbojuridico.com](http://www.verbojuridico.com)

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de – *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1987.

GOMES, Nuno Sá – *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 168, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993.

- *O princípio “non bis in idem” face à criminalização das infracções fiscais não aduaneiras*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995.

- *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, 9.ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

GONÇALVES, Manuel Maia – *O Código Penal Português: Anotado e Comentado*, 14.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2001.

GONZÁLES, CARLOS J. SUÁREZ - *Compendio de Derecho Penal*. Vol. II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998.

ISASCA, Frederico - *Alteração Substancial dos Factos e sua Relevância no Processo Penal Português*, Almedina, Coimbra, 1992.

KOHLMANN, G. – *Steuerstraf - und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht. Kommentar*, Bonn, Status 1994.

LOMBA, Pedro/MACEDO, Joaquim Shearman de – *Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, III, Lisboa, Dezembro 2007.

LOPES, Bento Sousa – *Análise da controvérsia jurisprudencial gerada pela introdução da alínea b) ao n.º 4 do artigo 105.º do RGIT*, III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Ano lectivo 2006/2007. Consultado em [www.cije.up.pt](http://www.cije.up.pt)

LUMBRALES, Nuno – *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.

MACHADO, João Baptista – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1983.

MARQUES, Paulo – *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012.

- *Infracções Tributárias – Volume I – Investigação Criminal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2007.

- *Infracções Tributárias – Volume II – Contra-ordenações*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2007.

MARTÍN, Maria Asunción Rancaño - *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

MILHEIRO, Tiago – *Da Punibilidade nos Crimes de Abuso de Confiança e de Abuso de Confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Número 11, Maio – Agosto 2010.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – *Simplificação do Sistema Fiscal Português*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 201, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2007.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – *Esclarecimento sobre despenalização da não entrega da prestação tributária*, Fevereiro 2007. Consultado em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt)

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DIRECÇÃO-GERAL DO ORÇAMENTO – *Relatório do Orçamento Geral do Estado para 2007*, Fevereiro 2007. Consultado em [www.dgo.pt](http://www.dgo.pt)

NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 2004.

- *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

OLIVEIRA, André da Costa Fontes de - *A Volubilidade do Crime de Abuso de Confiança Fiscal: o crime de abuso de confiança fiscal e as alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Tese do III Curso da Pós-Graduação em Direito Fiscal, Ano lectivo 2006/2007. Consultado em [www.cije.up.pt](http://www.cije.up.pt)

PEDRO, Manuel José Miranda - *Abuso de confiança fiscal: nova condição de punibilidade*, Compilações Doutrinárias, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007. Consultado em [www.verbojuridico.com](http://www.verbojuridico.com)

PINTO, António Augusto Tolda/BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis – *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

REIS, Alcindo Ferreira dos, - *O crime de abuso de confiança fiscal: Ou a razão do Estado contra a razão da verdade?*, Vida Económica, 2003.

SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

SANTOS, Manuel Simas/SOUSA, Jorge Lopes de – *Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado*, 4.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2010.

## As condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal

SILVA, Germano Marques da – *Direito Penal Português – Parte Geral I, Introdução e Teoria da Lei Penal*, 3.<sup>a</sup> Edição, Editorial Verbo, Lisboa, 2010.

- *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.

SILVA, Gil Vicente Cardoso da - *Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?*, Compilações Doutrinárias, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007. Consultado em [www.verbojuridico.com](http://www.verbojuridico.com)

SILVA, Isabel Marques da – *O Regime Geral das Infracções Tributárias e as Infracções contra a Segurança Social*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

- *Notificação pelo tribunal de abuso de confiança – anotação aos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 409/2008 e n.º 531/2008*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, Número 4, Inverno, IDEFF, Almedina, Lisboa, 2009

- *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

TRÁBULO, Marta – *Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, Tese do III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Ano lectivo 2006/2007. Consultado em [www.cije.up.pt](http://www.cije.up.pt)

VIEIRA, Frederico Soares/MILHEIRO, Tiago – *Das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31.12, aos arts. 105.º e 107.º do RGIT: Efeitos, consequências práticas e interpretação*, Boletim da ASJP, VI Série, n.º 1, Junho 2009.

# Introdução

---

*“O direito fiscal conhece normas cuja função é a de qualificar certos comportamentos, traduzidos em acções ou omissões dos contribuintes ou de terceiros e a de estabelecer as correspondentes sanções. Ou seja, o direito fiscal integra no seu seio um sector de direito sancionatório – o chamado direito penal fiscal em sentido amplo, que tem a sua disciplina presentemente condensada no RGIT”<sup>1</sup>. – JOSÉ CASALTA NABAIS.*

O imposto é na nossa civilização um dever fundamental de todos os cidadãos e é também um direito à eficácia fiscal. Nas palavras de CASALTA NABAIS através dos impostos “podem ser prosseguidos, directa e autonomamente as tarefas constitucionalmente imputadas ao Estado, sejam de ordenação económica, sejam de conformação social<sup>2</sup>”, daí a sua evidente supremacia sobre os interesses próprios do infractor. Nas situações mais gravosas de incumprimento fiscal, a lei sanciona criminalmente o comportamento do contribuinte faltoso, tipificando a conduta como crime de abuso de confiança fiscal (art. 105.º Regime Geral das Infracções Tributárias) e delegando aos poderes públicos estaduais a sua prevenção, investigação e punição.

O grande número de processos nos tribunais não pode ser explicado por razões conjunturais ou pelas crises da economia portuguesa, mas essencialmente por razões culturais. O dever fundamental de pagar impostos é ainda considerado por muitos como um dever menor, pouco fundamental. O motivo de tantos crimes é ainda a incompreensão do fundamento do dever, aliada à convicção da impunidade dos incumpridores a que acresce a ideia de esbanjamento das receitas fiscais por parte dos governantes.

A incompreensão referida manifesta-se também ao nível da norma incriminadora e para a qual tem contribuído o próprio legislador com as sucessivas alterações do art. 105.º do RGIT.

Neste sentido, o tema que nos propomos abordar é respeitante à problemática aplicação da nova redacção do art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (crime de abuso de confiança fiscal), mais concretamente quanto às condições de punibilidade no crime de abuso de confiança fiscal. Com efeito, a Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho alterou de forma radical a configuração típica do crime de abuso de confiança fiscal. O Regime Geral das Infracções Tributárias tem sido alvo do legislador, pois desde a sua entrada em vigor já sofreu dezoito alterações legislativas. Perante esta

---

<sup>1</sup> CASALTA NABAIS, JOSÉ, in *Manual de Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 453

<sup>2</sup> CASALTA NABAIS, JOSÉ, in *O dever fundamental de pagar impostos*, Teses, Almedina, Coimbra 1998, p. 233.

avalanche legislativa assola-nos o conceito de “legisprudência”, explanado por TAIPA DE CARVALHO<sup>3</sup>.

Tais mutações legislativas constantes resultam invariavelmente em caos interpretativo.

Uma das mais recentes alterações criou turbulência dogmática e jurisprudencial e teve o seu epicentro na nova redacção da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT introduzida pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE de 2007). “A nova redacção manteve na alínea a) a exigência do decurso de 90 dias como condição de punibilidade da não entrega das prestações deduzidas no prazo legal. Acrescentando uma nova alínea, segundo a qual só há punição se «a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida de juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito». Foi uma total novação legislativa que fez subir a complexidade com que o intérprete e o aplicador da lei se vêem agora confrontados”<sup>4</sup>.

Por último, abordaremos a também recente alteração introduzida pela LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) que modificou o n.º 1 e revogou o n.º 6 do art. 105.º do RGIT, questionando-se assim se o n.º 1 do art. 105.º tem ou não aplicação nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

O que o crime de abuso de confiança fiscal tutela é o leal exercício de uma função pública, delegada no substituto, no cobrador do imposto, e por isso também que seja de duvidosa racionalidade o valor superior a € 7.500 como elemento de incriminação estabelecido pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Tentaremos descortinar ao longo deste trabalho o sentido e alcance desta nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, tal como a determinação dos seus reflexos no plano da sanção e também sobre a possibilidade de aplicação do n.º 1 do art. 105.º ao art. 107.º do RGIT.

---

<sup>3</sup> «Não pode haver uma jurisprudência penal justa e eficaz, se esta – a jurisprudência – não for precedida de uma jurisprudência. Legisprudência pressupõe e significa bom senso, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo do direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua. Digamos que, tal como a jurisprudência – aplicação da lei -, também a legisprudência pressupõe a virtude da “prudência”, isto é, uma “arte” e uma “sabedoria”, ou, se preferirmos, uma técnica legislativa (-) e um saber jurídico. Ora, legisprudência é o que, efectivamente, não tem acontecido entre nós». TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *Sucessão de Leis Penais*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pág. 27 e 28.

<sup>4</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 54 – 55.

# Capítulo I - Noções gerais sobre o crime de abuso de confiança fiscal

---

O crime de abuso de confiança fiscal é um crime tipificado actualmente no art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (enquadra-se no Capítulo III – Crimes Fiscais), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Este crime tem em vista, segundo GERMANO MARQUES DA SILVA, penalista que presidiu à Comissão de Revisão do Regime Geral das Infracções Tributárias, a tutela do “sistema fiscal na perspectiva patrimonial: arrecadação dos tributos recebidos ou retidos pelo substituto de imposto”<sup>5</sup>. Neste sentido, entendeu o STJ no aresto proferido em 4 de Dezembro de 2008 ao afirmar que “Os crimes fiscais, em particular os crimes especiais de “abuso de confiança”, embora não constituam, na essência, crimes contra o património, especialmente na mais recente descrição típica, mas contra os interesses fiscais ou parafiscais do Estado, participam, em muito, na construção típica e na dogmática, da natureza dos crimes contra o património – aqui no sentido de *património público* constituído pelo valor e utilidade pública fundamental da integridade das receitas fiscais”<sup>6</sup>. Do mesmo modo, se pronunciam PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO ao defenderem que “O tipo 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”<sup>7</sup>. Por outro lado, contestando esta concepção patrimonialista da criminalização fiscal, NUNO SÁ GOMES observa que “esta formulação é excessiva, pois outros crimes não estritamente fiscais ofendem o património público fiscal”<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> MARQUES DA SILVA, GERMANO, in *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pág. 243.

De igual modo, Nuno Lumbrales sustenta que “a incriminação constante no art. 105.º do RGIT tutela exclusivamente o erário público, ficando a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo reservada à contra-ordenação p.p. art. 114.º do RGIT” (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. 97).

<sup>6</sup> Processo n.º 06P4079. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 27 de Novembro de 2012

<sup>7</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, III, Lisboa, Dezembro de 2007, pp. 1213-1214.

<sup>8</sup> SÁ GOMES, NUNO in *O princípio “non bis in idem” face à criminalização das infracções fiscais não aduaneiras*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p. 475.

O crime fiscal de abuso de confiança constitui actualmente um *crime omissivo puro*, pois o facto tipicamente ilícito consiste em *não entregar*<sup>9</sup>.

O crime de abuso de confiança fiscal constitui também um *crime público*, não dependendo o respectivo procedimento criminal de queixa, contrariamente ao que ocorre em relação ao crime de abuso de confiança comum (art. 205.º do CP).

Comete o crime de abuso de confiança fiscal, conforme o art. 105.º, n.º 1 do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida no termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”. O legislador menciona no art. 105.º do RGIT a «entrega» e não precisamente o pagamento do tributo. Pode então constatar-se que o facto só é criminalmente punível, se a prestação que deva ser entregue à Administração Tributária for de valor superior a € 7500.

O limite quantitativo constante no n.º 1 do art. 105.º do RGIT (€ 7500) não tem aplicação em sede de crime de abuso de confiança contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

O crime de abuso de confiança fiscal sofreu uma grande alteração através do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007. Foi conferida uma nova redacção ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT. A redacção actual do RGIT diz o seguinte: «Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito.»

Tendo em conta esta actual redacção, no caso de não haver entrega de imposto declarado<sup>10</sup> pelo contribuinte à administração tributária, o crime de abuso de confiança fiscal reveste a natureza de um crime de desobediência, atenta a condição objectiva de punibilidade na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT (redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) em que se prevê a aplicação da sanção criminal caso o contribuinte não entregue o montante em falta e não pague os juros respectivos e a coima aplicável

---

<sup>9</sup> Neste sentido, LUMBRALES, NUNO, in *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14, Janeiro-Abril 2003, pp. 86-87; COSTA ANDRADE, MANUEL DA in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*”, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 311; AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *Os Crimes Fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 123.

<sup>10</sup> Segundo o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 28 de Março de 2007 (Processo n.º 96/04.6) “A condição de punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal prevista no n.º 4 da nova redacção do art. 105.º do RGIT não opera se não tiver sido comunicada à administração tributária a correspondente declaração”. Mais tarde, o STJ num Acórdão de Fixação de Jurisprudência de 9 de Abril de 2008 reiterou a decisão tomada no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra.

no prazo de 30 dias a contar da notificação efectuada pelos serviços tributários para o efeito. Segundo MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA “nos casos em que as prestações declaradas não foram entregues, a conduta típica analisa-se hoje: num primeiro momento, na *não entrega* das prestações e, num segundo (e novo) momento, na *desobediência à notificação* da administração tributária<sup>11</sup>”. Segundo estes autores a nova alínea b) resulta como “cristalização do propósito legislativo de reconformar o tipo”. Portanto, a simples não entrega das prestações declaradas não constitui hoje crime sem antes ocorrer a notificação da Administração Tributária para pagar a dívida. Chega-se assim à conclusão de que o legislador *descriminalizou* condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Toda esta matéria será aprofundada ao longo deste trabalho.

---

<sup>11</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL e AIRES DE SOUSA, SUSANA in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 64 - 65

# Capítulo II - Problemática do artigo 105.º do RGIT

---

## *1. O Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA)*

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que estabeleceu o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), alterou de forma radical a configuração típica do crime de abuso de confiança fiscal, até então previsto no art. 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras – daqui para a frente designado pela sigla RJIFNA.

O crime de abuso de confiança fiscal tem a sua *genesis* no art. 24.º do RJIFNA aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro. Iniciamos este ponto do trabalho referindo-nos ao art. 24.º do RJIFNA (diploma revogado com a entrada em vigor do RGIT).

O RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, preceituava no seu art. 24.<sup>o12</sup> que “Quem se *apropriar*, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que se possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido” (redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro)<sup>13</sup>. Havia, portanto, no RJIFNA uma ideia de

---

<sup>12</sup> Este artigo originariamente estabelecia: 1 - Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa até 1 000 dias. 2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considerasse também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. 3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. 4 - Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 50 000\$, a pena será a de multa até 180 dias, e se for superior a 1 000 000\$, a pena não será inferior a 700 dias de multa. 5 - Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. 6 - Se a obrigação da entrega da prestação for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação.

<sup>13</sup> Tal como explica Nuno Sá Gomes, “o crime de abuso de confiança fiscal, e tal como sucede no crime comum de abuso de confiança, só se consuma com a “apropriação”, total ou parcial, da prestação tributária (art. 24.º, nº 1), o que parece só ocorrer se o infractor *inverter o título da posse e fizer sua a prestação tributária retida ou recebida*, incorporando-a no seu património. Sendo assim, não basta a não entrega da prestação tributária, após o decurso do prazo previsto na lei, como sucedia na redacção inicial do art. 24.º RJIFNA”. SÁ GOMES, NUNO, in *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2ª edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa 2000, p. 264.

Augusto Silva Dias menciona que “é necessário que essa não entrega seja acompanhada de apropriação, isto é, que o agente faça a sua prestação, que a integre na sua esfera patrimonial, à semelhança do que se

*apropriação* total ou parcial por parte do agente, ou seja, a efectiva integração da prestação tributária não entregue no património do agente.

A configuração típica do art. 24.º do RJIFNA aproxima-se do crime de abuso de confiança do art. 205.º do CP, pois é fundamental que a não entrega da prestação seja acompanhada de apropriação, ou seja, que o agente faça sua a prestação, que a integre na sua esfera patrimonial. Nas palavras de AUGUSTO SILVA DIAS “A transformação do abuso de confiança fiscal num crime de apropriação é merecedora de aplauso, pois contribui para a acentuação da lesão patrimonial como resultado típico”<sup>14</sup>.

Defendiam FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE que «entre o abuso de confiança do Código Penal e o abuso de confiança fiscal medeia ... uma relação de sobreposição total, tanto no que toca ao desvalor da acção, como no que respeita ao desvalor do resultado». Ou seja, sempre que uma se verifica, a outra verifica-se também<sup>15</sup>.

FIGUEIREDO DIAS explicita que “torna-se em todo o caso indispensável que o agente tenha detido a coisa (que a coisa “lhe tenha sido *entregue* por título não translativo da propriedade” – art. 205.º, n.º 1 do CP)<sup>16</sup>. Da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, decorria que o tipo legal do art. 24.º do RJIFNA exigia o recebimento prévio da prestação tributária por um agente económico, a título não translativo de propriedade. Depois de verificado esse recebimento, o infractor apropriava-se ilicitamente da importância recebida, dispondo como se fosse sua, não entregando a prestação tributária ao Estado.

## 2. *O Regime Geral das Infracções Tributárias*

É com a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que entra em vigor o Regime Geral das Infracções Tributárias e que se revoga o RJIFNA.

O crime de abuso de confiança fiscal do art. 24.º do RJIFNA encontra-se agora previsto no art. 105.º do RGIT, artigo este já inúmeras vezes alterado. Actualmente o n.º 1 do art. 105.º menciona “Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos

---

passa no art. 205.º do Código Penal”. SILVA DIAS, AUGUSTO, in *Crimes e Contra-Ordenações Fiscais*, Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, 1999, p. 461.

<sup>14</sup> SILVA DIAS, AUGUSTO, in *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 394, Abril – Junho 1999, pp. 64-65.

<sup>15</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE e COSTA ANDRADE, MANUEL DA, in *O crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6 (1996), pp. 71-110.

<sup>16</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE, in *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, Tomo II*, Arts. 202.º a 307.º, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pp. 95 – 100.

ou multa até 360 dias” (redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)<sup>17</sup>. O art. 105.º do RGIT basta-se com a mera não entrega atempada da prestação tributária.

O legislador deixa de referir a “apropriação”, passando a aludir à *falta de entrega dolosa de tributo*, voltando a assemelhar-se à versão originária do n.º 1 do art. 24.º do RJFNA que preceituava “Quem, com *intenção de obter* para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa até 1 000 dias”. Todavia, a actual lei não alude a qualquer elemento subjectivo específico (“a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial”)<sup>18</sup>.

Com o abandono pelo legislador do conceito de “apropriação” deixa de estar em causa a averiguação da violação de um dever, colocando-se a tónica no simples facto da verificação de um resultado, ou seja, a entrega ou não entrega das prestações tributárias. O RGIT transpõe assim para uma dialéctica credor/devedor, pelo que, ao prever a aplicação da pena de prisão a tal facto, pode conduzir a uma verdadeira “prisão por dívidas”.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a questão de saber se a norma incriminadora do abuso de confiança fiscal violava ou não o princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela simples razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, consagrado no art. 27.º da CRP. A questão foi analisada no acórdão n.º 312/2000, de 20 de Junho<sup>19</sup> e o mesmo Tribunal entendeu que «a norma penal incriminadora do abuso de confiança não viola o princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, implicado no art. 27.º, n.º 1, da Constituição».

Mais tarde, o Tribunal Constitucional foi chamado novamente a pronunciar-se sobre esta questão (acórdão n.º 54/04, de 20 de Janeiro de 2004<sup>20</sup>), os juízes entenderam que a fundamentação usada nos acórdãos anteriores se mantém aplicável apesar das alterações que foram introduzidas no crime de abuso de confiança fiscal do RGIT.

O Tribunal da Relação de Guimarães considerou no Acórdão proferido em 23 de Novembro de 2009<sup>21</sup> que “A conduta incriminadora do crime de confiança fiscal

---

<sup>17</sup> O n.º 1 do art. 105.º do RGIT, originariamente estabelecia que “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária nos termos da lei e que estava obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”.

<sup>18</sup> A Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA refere que “a substituição do verbo (*apropriar* para *não entregar*), obviamente intencional, afasta o crime de abuso de confiança tributário do correspondente crime de abuso de confiança comum, previsto no art. 205.º do Código Penal, em que a apropriação constitui *elemento do tipo objectivo de ilícito*, traduzindo-se na *inversão do título de posse ou detenção*. Esta alteração, que tem sido objecto de crítica por parte da doutrina, mais não fez, contudo, que verter em letra da lei o entendimento jurisprudencial segundo o qual quem não entrega no prazo a prestação tributária deduzida ou cobrada, usando-a para um fim diferente do legalmente previsto, dela se apropria, tendo, por isso, intuito clarificador”. MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, n.º 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 225-226.

<sup>19</sup> Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 29 de Novembro de 2012

<sup>20</sup> Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 29 de Novembro de 2012

<sup>21</sup> Processo n.º 21403.1LDBRG. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 29 de Novembro de 2012

consiste na mera *não entrega à administração fiscal*, dentro de determinado prazo, das quantias pecuniárias envolvidas, por falta de referência expressa do art. 105.º do RGIT à apropriação total ou parcial das quantias deduzidas”. Também o Tribunal da Relação de Coimbra esclareceu no acórdão proferido em 21 de Outubro de 2009<sup>22</sup> que “A consumação do crime de abuso de confiança fiscal não depende da apropriação, bastando a *não entrega da prestação tributária deduzida*, decorridos noventa dias sobre o termo do prazo legalmente estabelecido para o efeito”.

Assim sendo, COSTA ANDRADE reflecte que “No contexto do RGIT, o crime de abuso de confiança (fiscal) passa agora a esgotar-se na mera não entrega, um comportamento passivo e formal”<sup>23</sup>.

Na óptica de COSTA ANDRADE e de SUSANA AIRES DE SOUSA “A conduta agora sancionada penalmente já não corresponde a uma *apropriação* de bens patrimoniais alheios, não configurando aquela danosidade social própria da figura do abuso de confiança. Nem sequer se exige uma intenção de apropriação. Para se consumir o crime basta agora a mera violação do dever legal de entrega tempestiva das prestações deduzidas ou retidas”<sup>24</sup>.

Segundo GERMANO MARQUES DA SILVA, a redacção do art. 105.º do RGIT afasta-se da do art. 205.º do CP ao não contemplar como neste o elemento *apropriação ilegítima*<sup>25</sup>.

NUNO LUMBRALES tem defendido 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, exige-se que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida pelo agente”<sup>26</sup>.

Chegados aqui, não podemos então deixar de referir a grande alteração que o crime de abuso de confiança fiscal sofreu através do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007. Foi conferida uma nova redacção ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT. A redacção actual do RGIT diz o seguinte: «Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

---

<sup>22</sup>Processo n.º 12/08.6ID.GRD.C1. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 29 de Novembro de 2012.

<sup>23</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 312

<sup>24</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Lisboa, Ano 17, n.º 1, Janeiro – Março 2007, p. 54.

<sup>25</sup> MARQUES DA SILVA, GERMANO, in *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 242.

<sup>26</sup> LUMBRALES, NUNO 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.

b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito.»<sup>27</sup>

Na actual redacção (a partir de 1 de Janeiro de 2007), a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só é punível criminalmente, desde que tenham decorrido *mais de 90 dias* sobre o termo do prazo legal de entrega da respectiva prestação e desde que o devedor tributário tenha sido notificado pela Administração Fiscal e, apesar desta notificação, não pague a respectiva prestação *no prazo de 30 dias após a notificação para pagar*.

A punibilidade criminal do não pagamento da prestação tributária e a consequente responsabilidade penal do “devedor” passou a depender, não apenas da circunstância de terem decorrido mais do que os 90 dias referidos (alínea a) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), mas ainda do facto de o “devedor”, apesar de notificado (interpelado, avisado, advertido) pela Administração Tributária, não entregar a prestação no prazo de 30 dias após a notificação para o fazer (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT).

Nas palavras de TAIPA DE CARVALHO “a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só se converte e passa a constituir *infracção criminalmente punível* e, consequentemente, fundamento da responsabilidade penal do sujeito passivo tributário, quando tiverem decorrido dois prazos: 90 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação *mais 30 dias* a contar da notificação para a referida entrega”<sup>28</sup>. Para o autor, “só no momento em que se esgotar este segundo prazo é que a infracção, omissão da entrega da prestação, se converte em infracção criminalmente punível e, consequentemente, o “devedor” tributário omitente incorre em responsabilidade penal”.

Surge, portanto, com a nova lei uma nova exigência (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT) – exige-se que a Administração Tributária notifique o agente tributário para que este pague no prazo de 30 dias após a notificação e que este, apesar de interpelado, não entregue a prestação. Torna-se inequívoco que não basta agora o decurso do prazo de 90 dias, é preciso que a Administração Tributária faça uma notificação ao contribuinte faltoso para que este pague no prazo de 30 dias e que, apesar da notificação, o agente persista na omissão da entrega da prestação dentro do prazo de 30 dias.

Mais adiante abordaremos com mais profundidade esta questão, mas não podemos deixar de mencionar que a nova lei (art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de

---

<sup>27</sup> Na versão primitiva o n.º 4 do art. 105.º do RGIT previa que “*Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação*”. Nesta versão verificava-se que o não pagamento da prestação tributária (deduzida, sendo indiferente que tivesse sido declarada ou não) era (e só era) punível criminalmente, desde que tivessem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da respectiva prestação.

<sup>28</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 13

Dezembro), que acrescentou a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, é uma *lei despenalizadora*.

Actualmente revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (LOE para 2009), o n.º 6 do art. 105.º do RGIT já esteve intimamente relacionado com o n.º 4 do mesmo artigo.

O n.º 6 do art. 105.º dizia o seguinte: “Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder os € 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária” (redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro – LOE para 2006)<sup>29</sup>.

Ora bem, já antes do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006 introduzir a referência à notificação pela Administração Tributária (art. 105º, n.º 4, al. b) do RGIT), ele já se referia a uma notificação – àquela que estava mencionada n.º 6 do art. 105º do RGIT. Segundo TAIPA DE CARVALHO “só que, enquanto a notificação, no n.º 6 era uma causa de extinção da responsabilidade criminal, já a notificação da alínea b) do n.º 4 é uma causa, uma condição da própria existência da responsabilidade criminal”<sup>30</sup>. No que tocava ao antigo n.º 6, SUSANA AIRES DE SOUSA também considerava que este é uma causa de extinção da responsabilidade criminal. Segundo a autora para que a causa de extinção da responsabilidade criminal funcionasse era necessária “a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: i) que o valor da prestação em falta não exceda os € 2000; ii) que o pagamento da prestação em dívida, respectivos juros e valor mínimo da coima aplicável (nos termos do art. 114º do RGIT) sejam pagos; iii) que este pagamento seja realizado pelo agente, para tal notificado, no prazo de 30 dias. Por maioria de razão, este regime de extinção da responsabilidade penal era de aplicar aos casos em que o substituto efectuava o pagamento de forma espontânea, anteriormente à notificação pela administração fiscal. [...] Esta interpretação era a favor do agente, e não servia para fundamentar ou agravar a respectiva responsabilidade criminal”<sup>31</sup>. O n.º 6 era então uma causa de anulação de pena.

Questões se levantaram a partir de 1 de Janeiro de 2007: podia haver lugar em relação ao mesmo caso a duas notificações? Ou considerava-se que a notificação a que se refere o n.º 6 deixou de ter aplicação? Ou então que, embora não houvesse a dupla notificação, o n.º 6 continuava a manter algum campo de aplicação?

---

<sup>29</sup> Contudo, a redacção original dada pela Lei nº 15/2001, de 5 de Junho deste n.º 6 do art. 105.º do RGIT era a seguinte: “Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder € 1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária”.

<sup>30</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 22.

<sup>31</sup> AIRES DE SOUSA, SUSANA, *Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, p. 145

O n.º 6 do art. 105.º do RGIT apenas extinguiu a responsabilidade criminal nos casos em que a prestação tributária não excedesse os € 2000, o que levava a crer que o problema de uma hipotética notificação só se levantava em relação a estes casos.

Entende TAIPA DE CARVALHO no que toca “às prestações deduzidas e declaradas parecia que não tinha qualquer sentido a notificação a que se referia o n.º 6 do art. 105.º do RGIT. Uma vez que as respectivas não entregas só se convertem em crime no trigésimo primeiro dia posterior à notificação: estabelecendo a actual alínea b) do n.º 4 a exigência da notificação como co-fundamento da punibilidade criminal da não entrega da prestação tributária mesmo que de valor elevadíssimo, por igual ou até por maioria de razão, tal exigência também se aplicava às prestações que não ultrapassassem € 2000.

Portanto, a notificação é causa do nascimento da responsabilidade criminal (alínea b) do n.º 4) e não condição da morte desta. Donde resultou a conclusão de que o n.º 6, pelo menos em relação às prestações deduzidas e declaradas, mesmo que não excedesse € 2000, deixou de ter qualquer sentido, pois não tinha campo de aplicação”<sup>32</sup>.

Já COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA explicitam que “apesar da introdução da nova alínea b) do n.º 4, continuava a haver lugar para a notificação referida no n.º 6, mesmo relativamente às prestações deduzidas e comunicadas, desde que, obviamente, não ultrapassassem os € 2000”<sup>33</sup>.

Uma outra opinião é a de ISABEL MARQUES DA SILVA. Para esta “a notificação a que se referia o n.º 6 era efectuada posteriormente à notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4. Ou seja, depois de terem decorrido os 90 dias acrescidos dos 30 dias da alínea b) haverá lugar a uma nova notificação e mais 30 dias”<sup>34</sup>. Parece-nos que esta teoria era pouco eficaz, pois fazia depender prazos complexos de contingências próprias de uma Administração burocratizada e pouco célere.

---

<sup>32</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal – as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.p. 23-24.

<sup>33</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Lisboa, Ano 17, nº 1, Janeiro – Março 2007, p.60 ss.

<sup>34</sup> MARQUES DA SILVA, ISABEL, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, nº 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 226-227.

# Capítulo III - As condições de punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social

---

As condições de punibilidade é uma das matérias ainda pouco exploradas pela doutrina e pela jurisprudência.

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, fruto das alterações introduzidas pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007, e da discussão que se despoletou, a punibilidade foi alvo de atenção, dando origem a diversas decisões judiciais.

Abordaremos a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, e alterou o n.º 1 e revogou o n.º 6 do art. 105.º do RGIT. Há também que apurar se o limite de € 7500 estabelecido no n.º 1 do art. 105.º do RGIT no crime de abuso de confiança fiscal tem aplicação em sede do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

## **1. O decurso de 90 dias após o termo do prazo legal de entrega da prestação**

Não é pacífica a posição de que o decurso de tal prazo legal seja um pressuposto de punibilidade, existindo quem entenda que se está perante um elemento do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal ou então perante uma condição objectiva da punibilidade deste crime. Contudo, uma coisa é certa: quer se considere que a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT constitui um elemento do tipo ilícito, quer se entenda que constitui uma condição objectiva de punibilidade, a consequência jurídico-penal será sempre a mesma: a *despenalização* dos factos em relação aos quais não se verificou esta nova exigência da punibilidade criminal da não entrega da prestação tributária.

Nas palavras do juiz TIAGO MILHEIRO, na punibilidade “trata-se de um facto exterior à omissão (de não entrega das prestações à Administração Tributária e/ou Segurança Social), ilícita e culposa, de que o legislador faz depender a punição, entendendo que para se atingir uma imagem global do ilícito suficientemente grave ao ponto de justificar uma reacção criminal, não basta a omissão de entrega da prestação a

que o agente estava obrigado (IRS, IVA, IRC ou contribuições e quotizações para a Segurança Social), mas será sim necessária uma mora qualificada, ou seja, o decurso de um prazo fixado legalmente sem ser liquidado o débito, que objectivamente terá que decorrer para que se sancione a conduta”<sup>35</sup>. O juiz de direito considera que “o decurso deste período temporal sem que o agente tenha reponderado a sua conduta e ressarcido o Estado ou a Segurança Social do prejuízo que a não entrega das prestações devidas lhes causou, torna a sua atitude, num cômputo geral, digna de pena, ou seja, merecedora de um mecanismo sancionatório estadual”<sup>36</sup>.

FIGUEIREDO DIAS chega a ponderar que a punibilidade constitui uma “autónoma categoria da infracção criminal, a juntar às categorias da ilicitude típica e da culpa”<sup>37</sup>. O mesmo autor escreve que «com o tipo de ilícito e o tipo de culpa não se esgota o conteúdo do sistema do facto penal, antes se torna indispensável completá-lo com uma outra categoria, que bem poderá chamar-se a “punibilidade”. E se se perguntar qual é a ideia-mestra que dentro desta categoria actua e lhe empresta unidade, sentido político-criminal e consistência dogmática, essa ideia parece ser a da *dignidade penal*». O mesmo autor prossegue que “pode acontecer que a punição acabe por não dever efectivar-se por razões que já nada têm a ver com a doutrina do facto punível, mas autonomamente com a doutrina da consequência jurídica”<sup>38</sup>.

No 26.º capítulo, procura analisar e fundamentar a sua “categoria” da punibilidade. Neste sentido FIGUEIREDO DIAS escreve: “uma exposição sistemática da doutrina do facto punível não pode considerar-se completa antes que se preste atenção à categoria dos *pressupostos (adicionais) de punibilidade*. Trata-se de um conjunto de pressupostos que, se bem que se não liguem nem à ilicitude, nem à culpa, todavia decidem ainda da punibilidade do facto; e que, juntando as condições objectivas de punibilidade às causas de exclusão da pena, englobaria elementos tão diferentes”<sup>39</sup>.

Para FIGUEIREDO DIAS, a ideia da dignidade penal assume-se como elemento fundamentador e compreensivo por excelência da categoria dos pressupostos de punibilidade. Portanto, «o facto em que se verifica o tipo de ilícito e o tipo de culpa é em princípio também um facto digno de pena; mas pode acontecer que excepcionalmente o não seja se, por falta de uma condição de punibilidade, se revele que o facto como um todo, na sua unidade, na sua imagem global, não atinge os limiares mínimos da exigência preventiva da punição, em suma, da dignidade penal».

TAIPA DE CARVALHO tem uma posição diferente. Para este autor “a punibilidade não é uma categoria geral do crime; simplesmente acontece que, em relação a determinados crimes, o legislador faz depender a sua punibilidade e,

---

<sup>35</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 60-61.

<sup>36</sup> *Ibidem*

<sup>37</sup> FIGUEIREDO DIAS, JORGE, in *Direito Penal, Parte Geral – Tomo I*, Coimbra Editora, 2004, pp. 264-265.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 264 ss.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 617 ss.

consequentemente, a responsabilidade penal do agente da verificação de determinadas circunstâncias adicionais à ilicitude típica da acção e à culpa do agente”<sup>40</sup>.

Para o autor do Porto, «a punibilidade depende “somente” da ilicitude da conduta e da culpa do agente; há, porém, alguns crimes cuja punibilidade depende ainda da verificação de determinadas circunstâncias que são designadas *pressupostos adicionais de punibilidade*. Estes pressupostos adicionais e, portanto, as condições objectivas de punibilidade não têm que ver com a chamada “dignidade penal”, mas sim com a “necessidade penal”. Isto é, pode haver casos em que o legislador considere que, apesar de o facto ser ilícito e culposo, todavia, só no caso de se verificar uma determinada circunstância, é que deve ser punível penalmente»<sup>41</sup>. TAIPA DE CARVALHO acaba por referir que «a dependência da punibilidade da verificação de uma determinada circunstância, ou seja, a criação de pressupostos adicionais de punibilidade fundamentar-se-á em razões político-criminais, isto é, na (ausência da) chamada “necessidade penal”». Acaba por contestar a qualificação da nova alínea como “condição de punibilidade”, antes entendendo como “um elemento integrante do tipo de ilícito”, mas considera que essa qualificação não releva para efeitos de determinação das consequências jurídico-penais da alteração pois, em ambos os casos, estar-se-á perante uma lei despenalizadora.

Já para SUSANA AIRES DE SOUSA “o n.º 4 do art. 105º do RGIT prevê um pressuposto de punibilidade que corresponde a uma *causa de exclusão da punição*. São sobretudo razões de política criminal que sustentam aquele preceito legislativo. Desde logo, e em primeiro lugar, o legislador terá atendido ao facto da entrega, ainda que fora do prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; por outro lado, aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar os custos que o procedimento criminal acarreta para a administração fiscal; por último, esta alteração legislativa foi sensível à necessidade de um certo lapso temporal que permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente que dizem respeito ao não cumprimento dos deveres fiscais”<sup>42</sup>.

Também a favor da *causa de exclusão da punibilidade* encontra-se TIAGO MILHEIRO. Para o autor “importa salientar que uma vez que a não verificação deste pressuposto de punibilidade está unicamente na dependência do agente, já que implica o não pagamento das prestações durante um prazo de 90 dias, estamos perante uma *causa de exclusão da punibilidade*”<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 33-34

<sup>41</sup> *Ibidem*, p.34

<sup>42</sup> AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *Os Crimes Fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, pp. 136-137.

<sup>43</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 62

A doutrina é praticamente unânime na defesa da condição objectiva de punibilidade<sup>44</sup>.

A quantidade de opiniões diversas e de acórdãos contraditórios resultou que fosse fixada jurisprudência pelo STJ no seu acórdão uniformizador de 9 de Abril de 2008<sup>45</sup>. O sumário deste acórdão de uniformização do STJ relata que «a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma *nova condição objectiva de punibilidade* [...], deve o agente ser *notificado* nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT)».

Entendeu então o legislador, por motivos de política criminal e outros, que nos casos em que os agentes procederam à entrega das declarações, as suas condutas só serão merecedoras de pena, após uma notificação no sentido previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, uma vez que só assim se poderá distinguir daqueles agentes que nem sequer declararam à Administração Tributária e à Segurança Social as prestações a entregar, revelando uma atitude mais gravosa e lesiva.

## **2. O pressuposto previsto no artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

O art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007 (LOE 2007), introduziu uma alteração ao n.º 4 do art. 105.º do RGIT, passando a vigorar a seguinte redacção:

“Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação, comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a *notificação* para o efeito”.

A redacção anterior à entrada em vigor do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, dispunha que “Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis

---

<sup>44</sup> No sentido de que se está perante uma condição objectiva de punibilidade encontra-se LOPES DE SOUSA, JORGE e SIMAS SANTOS, MANUEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 746 ss; TOLDA PINTO, ANTÓNIO e REIS BRAVO, JORGE, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra Editora, 2002, p. 333; RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2012, pp. 835-837; LUMBRALES, NUNO, in *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14 (2003), p. 93; e MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Cadernos IDEFF, n.º 5, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 228-230.

<sup>45</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 2 de Dezembro de 2012: Processo n.º 07P4080

se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação”.

Conclui-se que a inovação consistiu na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, aplicável aos crimes de abuso de confiança fiscal e aos crimes de abuso de confiança contra a Segurança Social, por remissão do art. 107.º, n.º 2 do RGIT.

Nas palavras de PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO, “a alteração fundamental introduzida na estrutura normativa do crime de abuso de confiança fiscal reside no facto de o legislador, a partir de agora, apenas considerar criminalmente responsável o contribuinte que, para além do decurso do prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, tiver feito a entrega à administração tributária da declaração de imposto devida, embora falte ao seu pagamento no prazo de 30 dias, após a notificação para o efeito”<sup>46</sup>.

## **2.1. A qualificação jurídica do normativo previsto na alínea b) do número 4 do artigo 105.º do RGIT – A aplicação do artigo 2.º, número 2 ou a aplicação do artigo 2.º, número 4 do Código Penal?**

A introdução da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, visou aliviar os tribunais de situações de meros atrasos nas entregas de impostos nos casos em que tenha havido *declaração* do montante devido, sem o envio do respectivo meio de pagamento, evitando assim a proliferação de procedimentos criminais, bem como distinguir em lei expressa o comportamento do arguido cumpridor das suas obrigações declarativas perante a Administração Tributária e a Segurança Social daqueles outros que ocultam tal informação, por não serem actuações valoradas de forma igual<sup>47</sup>.

Em virtude da introdução da nova condição de punibilidade, há uma grande controvérsia à volta da interpretação do novo pressuposto introduzido pela LOE para

---

<sup>46</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Nº 3, p. 1195.

<sup>47</sup> Tal encontra-se no Relatório do Orçamento de Estado para 2007, página 57, consultado em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt) no qual se escreveu que “A entrega da prestação tributária (retenção de IR/selo e IVA) está actualmente associada à obrigação de apresentação de uma declaração de liquidação/pagamento. A falta de entrega da prestação tributária pode estar associada ao incumprimento declarativo ou decorrer apenas da falta de pagamento do imposto liquidado na referida declaração. Quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo já não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva. Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências, devem ser valoradas criminalmente de forma diferente. Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que tendo assumido as suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a “proliferação” de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto”.

2007 (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), designadamente saber se se está perante uma *lei despenalizadora* ou se foi adicionado um *novo elemento de punibilidade*.

Os tribunais que entendiam que o disposto na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT se tratava de um elemento do ilícito dos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso contra a Segurança Social, consideraram que o legislador tinha *descriminalizado* todas as condutas anteriores à entrada em vigor da lei.

Quem sufragava tratar-se de um novo elemento de punibilidade, a questão colocou-se a nível de sucessão de leis penais, considerando maioritariamente a jurisprudência estar-se na presença de uma lei nova mais favorável por dar possibilidade ao arguido de através da sua actuação arquivar o processo.

Todavia, tem que se ter em conta que a questão apenas se coloca relativamente aos arguidos que comuniquem à Administração Tributária ou à Segurança Social as prestações em dívida, através das correspondentes declarações, como resulta da leitura da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, já que quanto aos restantes não é aplicável o normativo.

Várias foram as interpretações da nova lei publicamente conhecidas. Desde logo houve a posição do 2º Juízo de Competência Especializada do Tribunal Judicial de Leiria a favor da despenalização<sup>48</sup>, seguido do despacho do Juiz de Círculo de Santarém, segundo o qual a publicação da LOE para 2007 não despenalizava o crime de abuso de confiança fiscal, devendo proceder-se à notificação prevista no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, de harmonia com o art. 2.º, n.º 4 do CP, aplicando-se a coima pelo seu mínimo<sup>49</sup>. Também houve um trabalho jurídico de um Técnico Superior que secundava a posição do Círculo de Santarém, com a diferença que entendia que a coima a aplicar não deveria ser pelo mínimo, mas determinada segundo as regras gerais pelo tribunal, excepto se já estivesse fixada pela Administração Tributária<sup>50</sup>.

Logo após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, mais especificamente a 7 de Fevereiro de 2007, o STJ<sup>51</sup> pronunciou-se sobre esta matéria considerando tratar-se de uma lei penal mais favorável, que introduziu nova condição objectiva de punibilidade, cabendo a notificação ao tribunal<sup>52</sup>. Contudo, esta posição do STJ após a entrada em vigor da alteração legislativa não foi suficiente para firmar

---

<sup>48</sup> CARDOSO DA SILVA, GIL VICENTE, in *Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007.

<sup>49</sup> MIRANDA PEDRO, MANUEL JOSÉ, in *Abuso de confiança fiscal: nova condição de punibilidade*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007, entendendo que se está na presença de uma nova condição de punibilidade aplicável aos processos pendentes por mais favorável, nos termos do art. 2.º, n.º 4 do CP.

<sup>50</sup> MONTEIRO DA COSTA, JORGE MANUEL, in *Despenalização da não entrega da prestação tributária? O novo número 4 do art. 105.º do RGIT*, Verbo Jurídico, Fevereiro de 2007, considerando que se está perante uma condição de não punibilidade, aplicável aos processos pendentes ao abrigo do art. 2.º, n.º 4 do CP por conceder aos arguidos uma possibilidade de não serem punidos criminalmente pelos factos que cometeram.

<sup>51</sup> Consultado em [www.stj.pt](http://www.stj.pt) em 7 de Dezembro de 2012: Processo n.º 4086/06-3

<sup>52</sup> Neste acórdão escreveu-se que “O que está em causa não é a mora, mas sim a conduta daquele que perante a Administração Tributária omite um dos seus deveres fundamentais na sua relação com o Estado. Assim, entendemos que, perante esta alteração legal nos encontramos perante uma *condição objectiva de punibilidade*, na medida em que se alude a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, mas que não pertence nem ao tipo de ilícito nem à culpa”.

jurisprudência uniforme nos tribunais, bem como na doutrina, mantendo-se acesa a controvérsia sobre o tema. Assim, têm surgido diversas interpretações:

a) Começando pelo Acórdão de 7 de Fevereiro de 2007 (Processo n.º 4086/06-3) este menciona que “trata-se de uma *condição objectiva de punibilidade*, pelo que não tendo havido uma modificação dos respectivos elementos constitutivos do tipo, não ocorre nenhuma hipótese de descriminalização. Mas por ser uma nova condição mais benéfica para o arguido, mediante aplicação da lei mais favorável<sup>53</sup>, dever-se-á conceder-lhe essa nova possibilidade de pagamento, notificando-o para o efeito, mediante o reenvio dos autos à primeira instância<sup>54</sup> ou oficiar-se à Administração Fiscal para que proceda a essa notificação<sup>55</sup>”. Com a mesma opinião, PAULO MARQUES refere “Em virtude da introdução desta nova condição de punibilidade (art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT), pensamos que não existiu a descriminalização ou despenalização das condutas anteriores do arguido de não entrega dolosa<sup>56</sup>”.

b) Segundo um Acórdão da Relação do Porto<sup>57</sup> e Acórdãos da Relação de Coimbra<sup>58</sup> “há uma configuração de uma condição objectiva de punibilidade que também está sujeita ao princípio da legalidade, o que implica a proibição da retroactividade desfavorável ao agente. Não se verificando, nos processos pendentes, a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º, a aplicação da lei nova leva à descriminalização dos correspondentes factos”.

c) Para TAIPA DE CARVALHO a nova exigência representa um alargamento do tipo de ilícito. Para o autor “uma lei que acrescente uma condição objectiva de punibilidade é uma lei despenalizadora (e não apenas uma lei com um regime mais favorável) e, como tal, aplica-se *retroactivamente* aos factos anteriores à sua entrada em vigor, em relação aos quais não se verificou a notificação agora prevista, mesmo que a sentença tenha sido transitada em julgado (art. 29.º, n.º 4, 2ª parte da Constituição da República Portuguesa e art. 2.º, n.º 2 do CP). Pelo contrário, se a lei retira uma condição objectiva de punibilidade é uma lei penalizadora e só pode aplicar-se aos factos

---

<sup>53</sup> O Acórdão do Tribunal da Relação de Évora com data de 6 de Novembro de 2007 (Processo n.º 2210/07) refere que “O crime de abuso de confiança fiscal é um crime que se consuma no momento em que o agente não cumpre a obrigação tributária. A condição objectiva de punibilidade a que alude o n.º 4 do art. 105.º do RGIT, não constitui despenalização, o contribuinte que trinta dias após a notificação não regularizar a sua situação tributária será criminalmente punido. Por aplicação do princípio da lei mais favorável, este regime aplica-se aos processos pendentes”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 7 de Dezembro.

<sup>54</sup> Também neste sentido estão os seguintes acórdãos: Acórdão da Relação de Coimbra de 21 de Março de 2007 (Processo n.º 232/04.2IDGRD.C1), Acórdão da Relação do Porto de 14 de Fevereiro de 2007 (Recurso n.º 0043/04), Acórdão da Relação de Guimarães de 25 de Junho de 2007 (Recursos n.º 2498/06).

<sup>55</sup> Já neste sentido encontram-se os acórdãos: Acórdãos da Relação de Coimbra de 21 de Março de 2007 (Processos n.º 232/04.2IDGRD, 825/98.5TALRA).

<sup>56</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 137.

<sup>57</sup> Acórdão de 6 de Junho de 2007: Recurso n.º 0384/04.

<sup>58</sup> Acórdãos de 28 de Março de 2007: Processo n.º 5905/4IDCTB, 178/04.4IDACB.

praticados depois da sua entrada em vigor (art. 29.º, n.º 1 da CRP e arts. 1.º, n.º 1 e 2.º, n.º 1 do CP)”<sup>59</sup>.

Também para PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO, “A consequência, está bem de ver, não pode ser outra do que a constatação da existência de uma situação de sucessão de leis no tempo e ainda a compreensão de que a lei nova importa a despenalização das condutas anteriores que não realizem a *fattispecie* actualmente punida, quer se entenda que essa alteração releva do tipo da culpa, quer se pense que tal transforma o tipo do facto ou as condições de punibilidade”<sup>60</sup>.

d) Para outros autores como COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, “A alteração legislativa modificou o ilícito do abuso de confiança fiscal, introduzindo um regime específico e autónomo para os casos em que as prestações deduzidas e declaradas não foram entregues, fazendo depender o seu preenchimento da desobediência por parte do agente a uma notificação da Administração Tributária para “pagar” as prestações deduzidas e declaradas. [...] Condutas que antes eram punidas criminalmente configuram agora uma mera infracção tributária sancionada com uma coima. Em relação a estas condutas dá-se uma descriminalização, nos termos e para efeitos do n.º 2 do art. 2.º do CP”<sup>61</sup>.

“Querendo ou não, o legislador de 2006 descriminalizou condutas que, antes da sua intervenção legislativa, eram directamente subsumíveis no tipo legal de abuso de confiança fiscal. Trata-se de condutas que persistem proibidas e sancionadas. Mas fora do ordenamento jurídico-criminal: no âmbito do direito sancionatório administrativo. Por ser assim, não vemos que possa afastar-se a aplicação do art. 2.º, n.º 2 do CP: uma vez que a nova lei elimina do âmbito criminal a conduta daquele que declarou mas não entregou as quantias deduzidas, *devem cessar a execução e os efeitos penais* decorrentes da condenação”<sup>62</sup>.

Em suma, estes dois autores afirmam que a nova lei é uma lei descriminalizadora, tendo de se aplicar retroactivamente, mesmo que já haja sentença condenatória transitada em julgado e em relação aos casos pendentes (ou seja, cujo processo penal ainda está em curso), a notificação, a que se refere a nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, deve ser feita pela Administração Tributária, e não pelo Tribunal. Ambos acreditam que esta modificação legislativa se projecta sobre o abuso de confiança contra a Segurança Social.

---

<sup>59</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 35.

<sup>60</sup> LOMBA, PEDRO e SHEARMAN DE MACEDO, JOAQUIM, in *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Nº 3, p. 1204

<sup>61</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 71-72

<sup>62</sup> *Ibidem*, pp. 64-65

e) O Acórdão da Relação do Porto de 11 de Abril de 2007<sup>63</sup> dizia tratar-se de uma condição de procedibilidade, sem relevo quanto ao vencimento da obrigação tributária, nem quanto ao início do prazo de mora.

f) Vários acórdãos<sup>64</sup> foram da opinião que se estava perante uma *condição de exclusão de punibilidade*. A regularização da situação tributária conduz à desnecessidade da pena, estando essa faculdade na disponibilidade do agente, muito embora haja uma vertente adjectiva, isto é, a sua notificação para pagar a prestação tributária que devia ter sido entregue. Nestes casos e em virtude da lei nova prever uma possibilidade de afastar a punição deverá proceder-se a essa notificação.

Em suma, a alteração legislativa causou interpretações variadas e díspares, o que motivou um comunicado de esclarecimento do Ministério das Finanças e da Administração Pública, no dia 7 de Fevereiro de 2007, tentando esclarecer a intenção da alteração, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

4. As alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, serem entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso [alínea a) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT] trata-se de ocultação, que é

---

<sup>63</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 8 de Dezembro de 2012: Processo n.º 0647201

<sup>64</sup> Acórdãos da Relação do Porto de 11 de Julho de 2007 (Recurso n.º 3147/07), de 10 de Outubro de 2007 (Recurso n.º 2154/07) e de 5 de Dezembro de 2007 (Processo n.º 0416130). Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 8 de Dezembro de 2012

sempre crime de abuso fiscal. Já na alínea b) trata-se de atraso na entrega do valor declarado. E este último caso apenas será considerado crime, caso essa entrega não ocorra no prazo constante da notificação enviada ao sujeito passivo;

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

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

Tal comunicado foi feito no sentido das teses que defendiam a existência de um elemento adicional de punibilidade.

Um ano mais tarde, a 9 de Abril de 2008, devido à quantidade de acórdãos e doutrina divergente, resultou que fosse fixada jurisprudência pelo STJ no seu acórdão uniformizador – Acórdão n.º 6/2008<sup>65</sup>. Este acórdão apaziguou a discussão e fixou jurisprudência:

“A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma *nova condição objectiva de punibilidade* que, nos termos do art. 2.º, n.º 4 do CP, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a obrigação de declaração, deve o agente ser *notificado* nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT)”.

Segundo o acórdão n.º 6/2008 “O presente pedido de fixação de jurisprudência tem na sua génese a alteração originada pela nova redacção atribuída ao art. 105.º do RGIT e constante do art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006 (LOE).

Desde o início da vigência da alteração normativa foi possível detectar, fundamentalmente, a existência de duas linhas de orientação relativamente à sua interpretação.

A primeira considera que aquele art. 95.º, ao alterar a redacção do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, manteve a anterior condição de punibilidade agora plasmada na al. a). Paralelamente, conclui pela existência de uma nova condição com a manutenção do recorte do tipo legal do crime.

Entendem os defensores desta posição que, não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal se consuma com a omissão da entrega, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária e que, em sede de tipicidade, aquela lei orçamental nada alterou. Todavia, ressalvam a aplicabilidade do disposto no art. 2.º, n.º 4 do CP, uma vez que o regime actualmente em vigor é mais favorável para o agente, quer sob o prisma da extinção da punibilidade pelo pagamento, quer na óptica da punibilidade da conduta.

---

<sup>65</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 9 de Dezembro de 2012: Processo n.º 07P4080

Orientação defendida por MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, N.º 5, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 229-230.

Esta posição tem sido uniformemente adoptada pelo STJ nas sucessivas vezes que tem sido chamado a pronunciar-se sobre a questão objecto do presente Acórdão.

Numa outra perspectiva se colocam aqueles para quem, no regime anteriormente vigente, o tipo de ilícito se reconduzia a uma situação de mora qualificada no tempo (90 dias), sendo a mora simples punida como contra-ordenação, ilícito de menor gravidade. [...] Aditam que não é o facto de o legislador afirmar “só são puníveis se” que torna líquida a existência de uma condição objectiva de punibilidade. É antes a necessidade de o legislador pretender caracterizar uma determinada mora.

Nesta perspectiva, a caracterização do facto ilícito criminalmente punível impõe agora a determinação que o agente não entregue à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar pelo decurso de prazo superior a 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao pagamento da prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.

Em suma, o legislador até aqui criminalizou uma situação de mora qualificada relativamente a um objecto material do crime, o imposto, atendendo aos fins deste. Agora, pretendeu estabelecer como crime uma situação de mora específica e num contexto relacional qualificado. Consequentemente, concluem pela despenalização<sup>66</sup>.

Acaba por ser a primeira linha de orientação que vinga neste Acórdão de Uniformização de Jurisprudência.

O Pleno das Secções Criminais do STJ afirmou que “Na verdade, e no que concerne à situação sob análise, foi intenção publicitada do legislador, expressa e de forma inequívoca na letra da lei, o objectivo de conceder uma última possibilidade de o agente evitar a punição da sua conduta omissiva. A nova lei é mais favorável para o agente pois que lhe proporciona a possibilidade de, por acto dependente exclusivamente da sua vontade, preencher uma condição que provoca o afastamento da punição por desnecessidade de aplicação de uma pena.

A conclusão da aplicação da lei nova é iniludível face ao art. 2.º, n.º 4 do Código Penal”.

Como se sabe, o princípio da aplicação retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável ao agente do crime encontra-se consagrado no art. 29.º, n.º 4, 2ª parte da CRP e melhor explicitado no art. 2.º, n.º 4 do CP.

Nas palavras de PAULO MARQUES, “Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação ainda que transitada em julgado, cessam a execução

---

<sup>66</sup> Na argumentação expendida neste sentido, e em termos doutrinários, situa-se Américo Taipa de Carvalho, Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa.

e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinja o limite máximo da pena prevista na lei posterior (art. 2.º, n.º 4 do CP)”<sup>67</sup>.

O Conselheiro MAIA GONÇALVES explicita que “sucendo-lhe várias leis no tempo sobre a incriminação do delincente até ao trânsito em julgado da sentença, o juiz terá de fazer o cômputo da situação perante cada uma dessas leis, optando depois por aplicar, em bloco, a lei que lhe for mais favorável”<sup>68</sup>. Na lição de CAVALEIRO DE FERREIRA ensinava que “O regime mais favorável é o da lei entre as que se sucedem no tempo, cuja aplicação ao caso concreto dê lugar a pena mais leve.

[...]

As leis sucessivas a tomar em consideração devem ser aquelas que entraram em vigor entre o momento da prática do crime (*tempus delicti*) e o trânsito em julgado da sentença condenatória”<sup>69</sup>.

Apesar do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência (Acórdão n.º 6/2008), pensamos que quem melhor resolve toda esta questão é COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA. De acordo com estes dois autores, encontramos-nos perante uma descriminalização do crime de abuso de confiança fiscal por força do art. 2.º, n.º 2 do CP, uma vez que a mera não entrega das prestações declaradas não é hoje crime sem antes ocorrer a notificação por parte da Administração Tributária.

O próprio legislador pretendeu descriminalizar os factos nos casos em que tendo havido declaração da prestação, não acompanhada do pagamento, este vem a ser efectuado após notificação da Administração Tributária para que o contribuinte regularize a sua situação tributária, como condição de não accionamento do procedimento criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal<sup>70</sup>.

No entanto, se graças à uniformização de jurisprudência, a questão da qualificação da nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT ficou pacificada, existe um conjunto de questões que se suscitam com tal alteração legal.

---

<sup>67</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 139.

<sup>68</sup> LOPES MAIA GONÇALVES, MANUEL, in *Código Penal Português – Anotado e Comentado*, 14ª Edição, 2001, Coimbra, Almedina, p. 56.

<sup>69</sup> CAVALEIRO DE FERREIRA, MANUEL, in *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1987, pp. 69-70.

<sup>70</sup> Nesta matéria, vale referir o teor do Despacho proferido em 13 de Março de 2007 pelo Procurador-Geral da República, FERNANDO JOSÉ PINTO MONTEIRO, no qual se conclui que “verificando-se que existem divergências de entendimento e de actuação no âmbito do Ministério Público, determino, ao abrigo do disposto no art. 12.º, n.º 2, al. b) do Estatuto do Ministério Público que os Senhores Magistrados e Agentes do Ministério Público observem e sustentem o seguinte: a) na fase de inquérito, providenciem junto da Administração Fiscal ou da Segurança Social pela notificação agora imposta na lei; b) nas fases de instrução e julgamento, promovam a realização dessa diligência à autoridade jurisdicional que superintender no processo; c) impugnem para o tribunal superior as decisões que determinem o imediato arquivamento do procedimento criminal pela mera falta de antecedente notificação do contribuinte para efectuar os pagamentos necessários e que considerem o facto despenalizado”. Consultado em [www.pgr.pt](http://www.pgr.pt) em 10 de Dezembro de 2012.

## **2.2. A notificação constante do artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

Uniformizada jurisprudência no sentido de que a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, configura uma *condição objectiva de punibilidade*, o que exige a notificação do contribuinte nos termos e para os efeitos do referido normativo nos processos pendentes, caso aquele tivesse cumprido a obrigação de declaração, contudo outras questões se levantam.

### **2.2.1. A entidade que poderá proceder à notificação**

Com a entrada em vigor do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT e uniformizada jurisprudência no sentido da necessidade de proceder à notificação de forma a dar possibilidade ao agente de ver excluída a sua punibilidade, colocou-se a questão de saber quem deveria proceder a tal *notificação nos processos pendentes*.

O grande problema surgiu quando os processos já estavam sob a égide de um tribunal, em instrução, julgamento ou recurso.

COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA vêem a nova lei como uma lei descriminalizadora e por isso tem de ser aplicada retroactivamente, mesmo que as omissões em causa já tenham sido objecto de sentença condenatória transitada em julgado. Para os autores levanta-se “[...] o problema de saber como há-de proceder-se face aos casos pendentes nos tribunais judiciais a que é aplicável esta nova alínea. Trata-se fundamentalmente de saber se os tribunais se podem substituir à administração na notificação e na fixação da coima aplicável. Louvando-se porventura de pertinentes e compreensíveis razões de celeridade processual, alguns tribunais têm optado por proceder, eles próprios, à notificação, fixando a coima mínima aplicável à falta de entrega da prestação tributária. Neste sentido se pronunciou, por exemplo, o Tribunal de Santarém, parecendo ser também esse o entendimento do STJ”<sup>71</sup>.

Todavia, os mesmos autores, apesar de compreenderem as razões associadas à eficácia e celeridade processual, optam nos casos pendentes nos tribunais judiciais que a notificação seja feita pela Administração Tributária e não pelo Tribunal. Para eles é necessário ter presente que nestes casos ainda não existe uma infracção criminal punível, mas simplesmente um ilícito contra-ordenacional (já punível), que poderá (ou não) converter-se em ilícito penal. O que só acontecerá se o agente vier a desobedecer a uma futura e eventual notificação da Administração Tributária. Em causa está, em qualquer caso, um facto único e não um concurso de crime e de contra-ordenação.

Analizando a norma prevista no art. 78.º do RGIT que fixa o “pagamento voluntário” da coima, requerido pelo agente, e determina a redução para 75% do

---

<sup>71</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 68-69

montante fixado, não podendo a coima a pagar ser inferior ao montante mínimo respectivo. O que corresponde a dizer que a aplicação desta norma pressupõe a determinação concreta da coima aplicável, sendo a determinação dos factores da sua medida da competência da Administração Tributária. Defendendo os autores que “não se compreenderia que nos processos pendentes nos tribunais judiciais (por acusação criminal de abuso de confiança fiscal) a sanção fosse fixada no limite mínimo, enquanto nos restantes processos contra-ordenacionais a coima é fixada segundo os critérios estabelecidos no RGIT. Em síntese conclusiva, inclinamo-nos a acreditar que tanto razões de legalidade como de igualdade parecem contrariar uma solução que cometeria aos tribunais a tarefa de substituir a administração tributária na fixação daquela coima. Tudo, pelo contrário, parece sugerir que, face aos processos pendentes, o Tribunal deva remeter o processo à administração tributária, para efeitos de notificação e (sendo caso disso) decisão da coima aplicável”<sup>72</sup>.

Em suma, os dois autores defendem que nos casos pendentes o Tribunal não deve substituir-se à Administração Tributária na notificação. O Tribunal deve remeter o processo à Administração Tributária para esta efectuar a notificação.

TAIPA DE CARVALHO acompanha a opinião de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, mas, quanto à notificação nos casos pendentes, aquele não concorda com os professores de Coimbra. O professor diz que “Depois de terem afirmado – e bem – que a nova lei (plasmada na nova alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT) é uma lei descriminalizadora, e que, como tal, tem, quer se queira ou não, de se aplicar retroactivamente, mesmo que já haja sentença condenatória transitada em julgado, torna-se completamente incompreensível que se venha dizer que, em relação aos casos pendentes (isto é, cujo processo penal ainda está em curso), a notificação, a que se refere a nova alínea b), deve ser feita pela Administração Tributária, e não pelo Tribunal!<sup>73</sup>”. E, um pouco mais à frente, escreve: “[...] contradição em que caíram COSTA ANDRADE E SUSANA SOUSA, quando, depois de (correctamente) terem demonstrado que a Lei n.º 53-A/2006, art. 95.º (com a introdução da alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT), é uma lei descriminalizadora e que tem de aplicar-se retroactivamente (mesmo às omissões “praticadas” antes da sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2007, e já objecto de sentença condenatória transitada em julgado), vêm, depois, dizer que esta Lei se aplica aos processos pendentes!<sup>74</sup>”.

Para TAIPA DE CARVALHO a posição de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA não tem sentido, pois na sua perspectiva a mesma lei não pode “descriminalizar e recriminalizar”, ou então transformar a mesma disposição numa

---

<sup>72</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, nº 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 68-69

<sup>73</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 37

<sup>74</sup> *Ibidem*, pp. 38-39

“condição de punibilidade e numa condição de prosseguibilidade dos processos”, em 1 de Janeiro de 2007, já iniciados.

Segundo o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 14 de Janeiro de 2009 (Processo n.º 0714675), “A entidade competente para determinar a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT é a entidade titular do procedimento ou do processo, ou seja, a Administração, o Ministério Público, o Tribunal de Instrução Criminal ou o Tribunal do Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação”<sup>75</sup>. Mais recentemente, o mesmo tribunal (Processo n.º 7944/08-4) afirmou que “I. Estando o processo pendente para além da fase de inquérito, é irrelevante que a notificação a que alude a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT seja feita pelo tribunal ou pela administração tributária, no caso de abuso de confiança fiscal, ou pela Segurança Social, no caso de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. II. Essa notificação tem que conter, sob pena de irregularidade, de conhecimento officioso, a indicação concreta das importâncias que o notificando deve pagar”<sup>76</sup>. Por sua vez, no Acórdão de 11 de Novembro de 2008 (Processo n.º 115/08) o Tribunal Constitucional entendeu que “Competente para determinar a notificação em causa é a entidade titular do procedimento ou do processo. Administração, Ministério Público, Tribunal de Instrução Criminal ou Tribunal de Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação, em nada colide com os preceitos constitucionais citados, nem mesmo com o princípio da separação de poderes, na perspectiva da constituição de uma reserva da administração”.

Contudo, ISABEL MARQUES DA SILVA menciona que as “As decisões adoptadas pelo Tribunal Constitucional nos Acórdãos em anotação<sup>77</sup> não nos suscitam grande crítica, mas deixam algumas interrogações no ar. Delas resulta inequivocamente que ficou constitucionalmente legitimada a possibilidade e a notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT ser efectuada pelo tribunal. Mas se assim é e se o tribunal notifica para pagamento sem dizer quanto tem o contribuinte de pagar, pressupondo que o contribuinte se dirija à Administração e aí se informe do *quantum* a pagar e aí pague, parece que se terá que reconhecer que o contribuinte disporá do prazo de 30 dias para pagamento contados não do momento da notificação pelo tribunal mas do momento em que disponha dos elementos que lhe permitem efectuar o pagamento do montante devido, sob pena do prazo concedido a uns e outros ser diferente, sem fundamentação razoável para a diferença (ou seja, com a violação do princípio da igualdade), consoante a notificação seja feita pela Administração, o que parece ser a

---

<sup>75</sup> MARQUES, PAULO, in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal: Problemas do actual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 127

<sup>76</sup> LOPES DE SOUSA, JORGE, e SIMAS SANTOS, MANUEL, in *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4ª Edição, Áreas Editora, 2010, p. 760.

<sup>77</sup> Acórdãos do Tribunal Constitucional de 11 de Novembro de 2008 (Processo n.º 115/08) e de 31 de Julho de 2008 (Processo n.º 361/08).

solução mais razoável e mesmo a única admissível em relação aos processos posteriores a 1 de Janeiro de 2007, ou pelo tribunal”<sup>78</sup>.

TIAGO MILHEIRO defende que compete ao tribunal diligenciar pelo cumprimento da notificação relativamente aos processos pendentes na fase de instrução, julgamento ou de recurso. “Tratava-se, alias, de um poder/dever, já que estando na presença de uma lei mais favorável ao arguido, por imperativo constitucional plasmado no art. 29.º da Constituição e imposto pelo art. 18.º da Lei Fundamental, era dever do tribunal zelar pelo cumprimento de tal notificação.

Foi posição implícita no acórdão uniformizador, já que impondo que se efectuasse a dita notificação, e reenviando o processo à 1ª instância, parece de certo modo evidente que se pretendia uma actuação do tribunal no sentido de acautelar o cumprimento do formalismo processual previsto no art. 105.º n.º 4, alínea b) do RGIT”<sup>79</sup>.

A lógica da nova lei é evitar a proliferação de inquéritos, por isso está pensada para um momento antes da acusação.

Para TIAGO MILHEIRO, na fase de inquérito compete à Administração Fiscal, Segurança Social ou Ministério Público<sup>80</sup> proceder ao cumprimento de tal notificação. Contudo, o mais habitual é ser a Administração Fiscal ou a Segurança Social a proceder à notificação, pois estão munidos de todos os elementos. Estando na fase de instrução, julgamento ou recurso deveria o tribunal diligenciar pela notificação, ou oficiando a Administração Tributária ou Segurança Social para que fizesse tal notificação ou solicitando que estas remetessem informação nesse sentido, efectuando-se assim a notificação pelo tribunal<sup>81</sup>.

Uma coisa é certa, esta necessidade de notificação não só tem relevância nos processos pendentes em 1 de Janeiro de 2007, mas também nos processos instaurados após essa data<sup>82</sup>.

---

<sup>78</sup> MARQUES DA SILVA, ISABEL, in *Notificação pelo tribunal de abuso de confiança fiscal – Anotação aos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 409/2008 e n.º 531/2008*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, Número 4, Inverno, IDEFF, Almedina, Lisboa, Janeiro de 2009, p. 310

<sup>79</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p. 71.

<sup>80</sup> “A entidade competente para determinar a notificação prevista na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT é a entidade titular do procedimento ou do processo, ou seja, a Administração, o Ministério Público, o Tribunal de Instrução Criminal ou o Tribunal de Julgamento, consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação.”, Acórdão da Relação do Porto de 14 de Janeiro de 2009 (Processo n.º 0714675), RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 837

<sup>81</sup> Tiago Milheiro refere “Tal despacho de notificação poderia ser nos seguintes moldes:

Notifique os arguidos para, querendo, no prazo de 30 dias, proceder(em) ao pagamento da(s) prestação(ões) tributária(s) em dívida, acrescida(s) dos juros respectivos e do valor da coima aplicável de acordo com a informação da Administração Tributária/ Segurança Social que se junta, devendo ser pago junto destas instituições e, apos, ser comprovado nos presentes autos, informando-o(s) de que o mencionado pagamento determinará do presente procedimento criminal”, MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, Nº 11 (Maio – Agosto 2010), p.73

<sup>82</sup> Ao abrigo da Lei n.º 53-A/2006 pode constatar-se que caso a notificação não seja feita poderá o tribunal suprir tal omissão (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/2008, publicado em DR, 2ª série,

O legislador, quer no Relatório do Orçamento, quer no esclarecimento posterior aludiu a uma “notificação especial” e na letra do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT utiliza a expressão “notificação para o efeito”, sem mencionar qual entidade que deverá proceder a tal notificação, tanto mais que no revogado n.º 6 do art. 105.º do RGIT mencionava qual a entidade que deveria efectuar a notificação, o qual não adveio nesta alteração.

### ***2.2.2. Da inconstitucionalidade do cumprimento do artigo. 105.º, número 4, alínea b) do RGIT pelo Tribunal***

Existe um dever do tribunal aplicar a lei mais favorável ao arguido, não padecendo esta interpretação de qualquer inconstitucionalidade. Tal questão foi objecto de decisão pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 409/2008, publicado no DR, 2ª série, N.º 185, em 24 de Setembro de 2008, que entendeu “Não julgar inconstitucional a norma constante do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção dada pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, interpretado no sentido de que pode o tribunal de julgamento determinar a notificação aí prevista”<sup>83</sup>.

Considerar qual a entidade competente para fazer a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT em nada colide com os preceitos constitucionais, princípios da legalidade e da separação de poderes, consagrados nos arts. 202.º e 219.º da CRP.

---

Nº 185 em 24 de Setembro de 2008 – consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 12 de Dezembro de 2012).

Também o Acórdão da Relação do Porto de 12 de Dezembro de 2007 (mencionado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/2008, publicado no DR, 2ª série, N.º 185.º, em 24 de Setembro de 2008) menciona: “Caso pague, o problema termina. E termina ou na alçada da autoridade administrativa, ou na alçada do Ministério Público, se aquela já tiver comunicado o caso, ou termina na alçada do tribunal, caso já tenha sido proferida acusação. (...) Não fixando a lei competência para proceder à notificação, significa que a concede a qualquer das entidades mencionadas: parece-nos que será a melhor leitura a fazer da lei (...) Aqui, como o processo já estava no tribunal, aquela notificação foi validamente feita por este. A decisão de notificar não colide com nenhuma norma legal, nem com princípios imanescentes ao sistema, nomeadamente o da separação de poderes. Em casos como o dos autos, entendemos não ser razoável que o processo regrida até à autoridade administrativa para que esta dê cumprimento àquela norma. Afinal, o que esta notificação significa é que os arguidos têm o prazo de 30 dias para junto da Administração Fiscal regularizem o pagamento a que alude a norma do art. 105.º, n.º 4, al. b) do RGIT, comprovando-o, depois, nos autos, se estes já estiverem em fase judicial. Isto nada tem a ver com a entidade competente para determinar a notificação, que será a que, em cada caso, superintender no processo (autoridade fiscal, Ministério Público, juiz de instrução criminal ou juiz de julgamento) – Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Junho de 2007, Processo nº 983/07 (no mesmo sentido vide, entre outros, os acórdãos do STJ, de 21 de Fevereiro de 2007, Processo nº 06P4097, e de 24 de Outubro de 2007, Processo nº 0713235). Assim, não tem fundamento a pretensão exposta pelo recorrente: a decisão recorrida não extravasou a competência da entidade que a proferiu, pois que se limitou a determinar a notificação dos arguidos nos exactos termos constantes da lei”.

<sup>83</sup> No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 242/2009, de 12 de Maio de 2009. Consultado em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) em 13 de Dezembro de 2012.

Afirma o aresto do Tribunal Constitucional: “Quando o Ministério Público, na fase do inquérito, determina essa notificação, ele visa, não a prossecução da tarefa de cobrança de receitas típica da Administração Tributária, mas o apuramento, que lhe incumbe enquanto titular da acção penal, da verificação dos requisitos que o habilitem a tomar uma decisão de acusação ou de não acusação. Similarmente, quando o juiz de instrução ou o juiz do julgamento determina idêntica notificação, ambos se limitam a praticar um acto instrumental necessário à comprovação da existência, ou não, de uma condição de punibilidade, que determinará a opção entre pronúncia ou não pronúncia e entre condenação ou absolvição (ou arquivamento). Isto é: em todas essas hipóteses, a determinação da notificação pelo Ministério Público ou por magistrados judiciais insere-se perfeitamente dentro das atribuições constitucionais dessas magistraturas (exercício da acção penal e administração da justiça, respectivamente), sem qualquer invasão da reserva da Administração, nem, conseqüentemente, com violação do princípio da separação de poderes”.

### ***2.2.3. Da concretização das quantias em dívida***

Tem havido debate na doutrina se a notificação pelo art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT impõe uma concretização das quantias a pagar para que se extinga a responsabilidade criminal ou se basta uma notificação genérica para que o contribuinte pague “as prestações, juros e coimas aplicáveis em 30 dias”, competindo a este diligenciar junto da Administração Tributária e Segurança Social para cumprimento de tal causa de exclusão de punibilidade, devendo tais instituições prestar toda a colaboração neste prazo de 30 dias.

A melhor interpretação do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT é no sentido de que o legislador pretendeu que a notificação contivesse de início a concretização dos montantes, pressupondo os 30 dias concedidos o conhecimento de tal informação, de modo a que o contribuinte use tal prazo legal para arranjar os meios de pagamento ou negociar com a Administração Tributária.

Portanto, o melhor procedimento consiste em atribuir legitimidade à Administração Tributária ou a Segurança Social para efectuarem a liquidação das quantias devidas para efeitos do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, e mais tarde o Tribunal procede à notificação, atribuindo a validade desta e remetendo o guia da liquidação.

Só assim o contribuinte terá 30 dias para proceder a tal pagamento.

Efectuada a notificação, cabe ao contribuinte optar pelo pagamento dos montantes que no entender da Administração Tributária ou Segurança Social estão em dívida ou não efectuar o mesmo, por vários motivos, como a impossibilidade financeira ou estratégia de defesa, prosseguindo o processo os seus trâmites legais.

Caso opte pelo pagamento deverá dirigir-se à Administração Tributária ou Segurança Social para regularizar a situação e apresentar a declaração de quitação, para

assim comprovar a liquidação no prazo de 30 dias pós notificação, fazendo assim operar a causa de exclusão de punição e o arquivamento dos autos.

No entanto, se a concretização das quantias em dívida não constar de notificação está-se perante uma irregularidade processual, que deverá ser sanada pelo Tribunal nos termos do art. 123.º do CPP, efectuando nova notificação em conformidade.

#### ***2.2.4. A quem deve ser efectuada a notificação***

O(s) destinatário(s) da notificação prevista no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT deve(m) ser o(s) arguido(s), enquanto pessoas singulares e individualmente responsáveis, ou enquanto representantes de uma pessoa colectiva, se tal for o caso.

Todos os arguidos deverão ser notificados (autores, co-autores, cúmplices, sociedades arguidas, na pessoa dos seus legais representantes – administrador, gerente, administrador de insolvência, caso a sociedade tenha sido declarada insolvente). Acerca desta questão existe o Acórdão da Relação do Porto, de 13 de Maio de 2009 (Processo nº 142/05.6DPRT.P1)<sup>84</sup>, em cujo sumário se escreveu “Sendo arguidos a sociedade e o gerente, a notificação deste, na qualidade de representante legal daquela, para o efeito previsto no seu art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, não dispensa a mesma notificação em seu nome pessoal, pois são diversas as qualidades em que intervém no processo”. O Tribunal da Relação do Porto, já havia entendido no aresto de 26 de Março de 2008 (Processo nº 0716952) que “A notificação do arguido (gerente na data da prática dos factos) para efectuar o pagamento das quantias em dívida, nos termos do art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, numa altura em que já tinha sido declarada a falência da sociedade (notificada na pessoa do liquidatário), não impede o arguido de fazer o pagamento pelo qual também é responsável”. Do mesmo modo, o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 11 de Novembro de 2008 (Processo nº 716/08) pronunciou-se no sentido de que “O arguido é a pessoa que representa estatutariamente a empresa, pelo que, é na sua pessoa que devem ser feitas as notificações”.

As notificações devem atender às circunstâncias individuais de cada agente do ilícito, sendo necessário que sejam susceptíveis de despoletar uma causa de exclusão de punibilidade de acordo com os ilícitos cometidos.

Por último, há que referir que nada impede que o pagamento seja repartido pelos vários agentes, sendo que se um deles pagar o montante que consta da notificação se exclui a punibilidade de todos.

---

<sup>84</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 16 de Dezembro de 2012

### **2.3. A conjugação dos requisitos de punibilidade previstos no artigo 105.º, número 4, alíneas a) e b) do RGIT**

Coloca-se a questão de saber como conjugar os prazos previstos nas duas alíneas do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, uma vez que o legislador não determinou o momento da notificação prevista na alínea b).

Nas palavras de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA “Nada impõe que ela seja feita imediatamente a seguir ao termo do prazo legal para a entrega da prestação, uma vez que a alínea a) concede o prazo de 90 dias ao agente para regularizar a situação tributária. Assim, esta notificação pode ser feita (mas não tem de o ser) depois de decorridos os 90 dias previstos na alínea a). Por seu turno, até quando tem que ser feita a notificação? Parece que ela dependerá da normal gestão dos serviços tributários. Introduce-se, assim, um pressuposto da responsabilização criminal (como quer que ele seja concebido: momento do tipo ou condição objectiva de punibilidade) cujo momento de verificação é indeterminado e incerto. E cuja concreta ocorrência não está na disponibilidade do agente nem depende da sua vontade”<sup>85</sup>.

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, há que distinguir duas situações:

1. Se as prestações não foram comunicadas nos termos legais, então basta a verificação do elemento de punibilidade previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea a) do RGIT, ou seja, o decurso de um prazo de 90 dias desde o prazo em que deveria ter sido efectuado o pagamento do imposto ou da contribuição para a Segurança Social. Não obstante a sua actuação ser mais gravosa, entendeu o legislador conceder um período de reflexão em que poderia “voltar atrás”, ressarcindo o prejuízo do Estado, acto que a lei considera razoável para não aplicação de uma pena.

2. No caso das prestações terem sido declaradas mas o agente não procedeu ao seu pagamento impõe-se dois passos:

- É necessário aguardar o prazo de 90 dias previsto no art. 105.º, n.º, 4, alínea a) do RGIT;

- Após o decurso do prazo sem o pagamento deverá dar-se cumprimento à notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

Há quem pense que as alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT são cumulativas mas há também quem pense no sentido inverso. Por exemplo TIAGO MILHEIRO afirma tratar-se “de pressupostos cumulativos e sucessivos

---

<sup>85</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), pp. 66-67

temporalmente”<sup>86</sup>. Também TAIPA DE CARVALHO vai no mesmo sentido ao dizer, “Actualmente, portanto, a não entrega da prestação tributária (deduzida e declarada) só se converte e passa a constituir infracção criminalmente punível e, conseqüentemente, fundamento de responsabilidade penal do sujeito passivo tributário decorrido dois prazos: 90 dias após o termo do prazo legal da entrega da prestação + 30 dias a contar da notificação para a referida entrega”<sup>87</sup>.

Já o acórdão de fixação de jurisprudência do STJ (Acórdão n.º 6/2008) vai no sentido oposto, onde se escreve “As alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, serem entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso (alínea a) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT) trata-se de ocultação, que é sempre crime de abuso fiscal. Enquanto que na alínea b) trata-se de atraso na entrega do valor declarado. E este último caso apenas será considerado crime, caso essa entrega não ocorra no prazo constante da notificação enviada ao sujeito passivo.

Mas no caso de o contribuinte não ter procedido ao pagamento da prestação antes do decurso do prazo de 90 dias há quem afirme que o mesmo poderá ser notificado dentro dos 90 dias e há quem afirme que ele só poderá ser notificado após os 90 dias.

Já foi exposta anteriormente a opinião de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA sobre esta matéria; voltando a repetir, “Nada impõe que ela seja feita imediatamente a seguir ao termo do prazo legal para a entrega da prestação, uma vez que a alínea a) concede o prazo de 90 dias ao agente para regularizar a situação tributária. Assim, esta notificação pode ser feita (mas não tem de o ser) depois de decorridos os 90 dias previstos na alínea a)”.

TIAGO MILHEIRO, no caso da notificação dentro dos 90 dias, expressa que “(...), está-se a coarctar e a reduzir os prazos de pagamento do arguido, o que, na nossa óptica, configura uma irregularidade processual, por entendermos que a interpretação de tal normativo, pressupõe um cumprimento sequencial, que, por poder influenciar o desfecho do processo deve ser sanado nos termos do art. 123.º do CPP e implicar novo cumprimento da notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT”<sup>88</sup>. Isto é, nos casos em que as prestações são declaradas mas não são pagas, o legislador

---

<sup>86</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, N.º 11 (Maio – Agosto 2010), p. 84.

Também o Acórdão da Relação do Porto, datado de 24 de Outubro de 2007 (Processo n.º 0713760) envereda pelo mesmo sentido, onde se redigiu “Agora, com a introdução da al. b) ao n.º 4, a falta de entrega da prestação tributária só poderá constituir crime fiscal se tiverem decorrido 90 dias após o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efectuada e, além disso, é necessário que, decorrido tal prazo de 90 dias o omitente seja notificado para, em 30 dias, pagar a prestação, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável e que, decorridos esses 30 dias, tal pagamento não se mostre efectuado. As condições das al.s a) e b) do n.º 4 são cumulativas e material e temporalmente distintas. À condição da al. a) tem de acrescer (em momento temporal posterior aos 90 dias) a condição da al. b)...”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 20 de Dezembro de 2012.

<sup>87</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.14

<sup>88</sup> MILHEIRO, TIAGO, in *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Revista Julgar, Lisboa, N.º 11 (Maio – Agosto 2010), p. 84.

concede um novo prazo de pagamento, o que se entende ser uma nova oportunidade de reparar o mal do crime.

Se se afirmar que nestes casos os elementos de punibilidade das alíneas a) e b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT são cumulativos, não se está a dizer que não se possam prefigurar casos em que não seja necessário o cumprimento do previsto naquela alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT<sup>89</sup>.

No caso de não haver notificação, existirá uma invalidade processual, por eliminar uma possibilidade do agente pôr termo ao processo, razão pela qual deverá ser sanada.

Pode-se afirmar que por uma questão de economia processual no caso de o pagamento ser efectuado nos 90 dias, o processo é arquivado e torna-se desnecessário dar cumprimento ao previsto na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

#### **2.4. A omissão do cumprimento da notificação a que alude o artigo 105.º, número 4, alínea b) do RGIT**

Conforme o acórdão uniformizador de jurisprudência do STJ (acórdão n.º 6/2008), nos processos pendentes compete ao tribunal competente (instrução, primeira instância ou de recurso) proceder à notificação, podendo também ser efectuada pelo Ministério Público, Administração Tributária ou Segurança Social. Mencionámos também já que COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA não concordam com esta teoria, afirmando que “relativamente aos casos pendentes nos tribunais judiciais, não nos parece que o julgador possa, menos ainda deva, substituir-se à Administração Tributária naquela notificação”<sup>90</sup>.

Para TAIPA DE CARVALHO “As omissões de entrega das prestações tributárias deduzidas e comunicadas, em relação às quais o termo do prazo de 90 dias, previsto no n.º 4 do art. 105.º (redacção vigente até 31 de Dezembro de 2006), não ocorreu antes de 1 de Janeiro de 2007, nesta data ainda não constituíam crime, mas apenas contra-ordenação. [...] Estamos diante de omissões futuras (em relação a 31 de Dezembro de 2006), isto é, de omissões que, em 1 de Janeiro de 2007, não constituíam crime (mas apenas contra-ordenação) e que só se converterão em crime, no termo do

---

<sup>89</sup> A propósito desta matéria não poderíamos deixar de falar do problema que existiu até à entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, em que se conjugava a al. b) do n.º 4 com o n.º 6 do mesmo art. 105.º (causa de extinção de responsabilidade criminal). Da conjugação das duas normas eram abrangidas as situações em que o valor das prestações deduzidas, declaradas e não entregues fosse inferior a 2000 euros. Interpretando a lei, nos casos em que as prestações fossem declaradas mas não fossem entregues após os 90 dias previstos na al. a) e os 30 dias após a notificação previstos na al. b), haveria ainda lugar a uma “segunda notificação e mais 30 dias caso o valor da prestação fosse inferior a 2000 euros (este valor era de 1000 euros na redacção original do RGIT. Foi modificado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)”.

COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), p.67

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 72

prazo dos 30 dias após a notificação, no caso, evidentemente, de o “devedor” tributário persistir na não entrega da prestação”<sup>91</sup>. Nas suas palavras, o autor refere que “Isto é assim porque eu defendo que o crime omissivo de abuso de confiança fiscal tinha o seu “*tempus delicti*” no 1º dia após o termo do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo legal de entrega da prestação tributária (quer em relação às prestações deduzidas mas não comunicadas, quer em relação às prestações deduzidas e comunicadas); e, a partir de 1 de Janeiro de 2007, continua, em relação às prestações deduzidas e não comunicadas, a tê-lo nessa mesma data, enquanto que, em relação as prestações deduzidas e comunicadas, agora, a partir de 1 de Janeiro de 2007, o “*tempus delicti*” está no 1º dia após o termo do prazo de 30 dias contado a partir da notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do art. 105.<sup>o</sup>”<sup>92</sup>.

Outra questão é apurar se sobre o domínio da lei nova (art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006), caso não se cumpra a notificação imposta pelo art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT, qual será a consequência e como proceder. Por outras palavras, se sob a égide da lei nova, estando já completamente em vigor a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, caso a notificação não seja feita, como deverá o tribunal actuar.

Estamos perante um elemento de punibilidade; e tanto para autores que defendem a exclusão da punibilidade, como para aqueles que defendem a condição objectiva de punibilidade, há uma dependência de um formalismo processual: a notificação constante na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

Para os autores que defendem a causa de exclusão de punibilidade, este formalismo processual pode ser imposto em benefício do arguido e não há vício formal ou substancial no caso de o agente renunciar ao cumprimento do acto do processo. Caso o faça, o agente simplesmente abdica da causa de exclusão de punibilidade, seja por não querer efectuar o pagamento ou por qualquer outro motivo.

Se o agente não renunciar à notificação (formalismo processual) o tribunal só poderá condenar o agente caso se tenha verificado o pressuposto de que a lei faz depender a punição, isto é, o não pagamento no prazo de 30 dias concedido para o efeito dos montantes referentes às prestações mencionadas no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT.

Contudo, não se pode olvidar que a falta de um pressuposto jurídico-material da punibilidade, na fase de julgamento, implica necessariamente a absolvição.

Como já foi referido o art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT não concretiza a entidade que deverá proceder à notificação e que tal actuação do tribunal não fere qualquer preceito constitucional, mais concretamente o princípio da separação de poderes.

Se a notificação não tiver sido feita no decurso do inquérito, deverá o tribunal de instrução criminal ou de julgamento<sup>93</sup> efectuar *ex officio* a notificação, devendo ainda os

---

<sup>91</sup> TAIPA DE CARVALHO, AMÉRICO, in *O crime de abuso de confiança fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 58-60

<sup>92</sup> *Ibidem*

<sup>93</sup> Quer no momento em que recebe a acusação, até ao início da audiência, ou no decurso desta, o que é imposto pelo art. 340.º do CPP que impõe ao tribunal que efectue todas as diligências necessárias para a

tribunais superiores efectuar a notificação caso não tenha sido cumprida na primeira instância<sup>94</sup>.

Cumprida a notificação e não efectuado o pagamento das prestações surge um novo facto em juízo que deverá constar da decisão condenatória<sup>95</sup>. Por outras palavras, para que os tribunais profiram uma sentença condenatória é necessário certificarem-se de que a notificação para o pagamento das prestações foi efectuada.

Efectuada a notificação pelo tribunal (de instrução criminal, 1ª instância ou de recurso) e não efectuado o pagamento pelo agente surge um novo facto que deverá ser punido, pois o agente não procedeu ao pagamento das prestações. Nestas situações, tal facto é introduzido em juízo sem necessidade de qualquer acto processual, constando decisão condenatória.

Em conclusão, o crime consuma-se com a omissão da entrega. Toda esta situação é despoletada pelo agente. Este teve 90 dias sobre o termo do prazo legal para entregar a prestação e ainda de mais 30 dias após a notificação e mesmo assim o agente opta por não pagar à Administração Tributária ou à Segurança Social as prestações em causa. Nas palavras de FREDERICO ISASCA, “A valoração social e a imagem social daquele pedaço da vida que é julgado continua a ser representado e valorado da mesma

---

boa decisão da causa, sendo que para alguns autores tem capacidade para despoletar o art. 105.º, n.º 4, al. b) do RGIT.

<sup>94</sup> Acórdão da Relação de Coimbra, de 21 de Março de 2007 (Processo nº 825/98.5TALRA.C1), em que no sumário se escreve: “1. A punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal previsto na nova redacção do art. 105.º do RGIT, no caso de ter sido comunicada à Administração Tributária a correspondente declaração, depende da falta de pagamento da quantia correspondente e juros e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito. 2. Por isso, mesmo na fase do recurso após condenação, há que officiar à administração fiscal para que proceda àquela notificação, para se verificar se ocorre ou não aquela condição de punibilidade, regime mais favorável ao arguido. Actualmente esta circunstância – constante da al. b) do nº 4 do referido art. 105.º do RGIT – faz agora também depender essa (manutenção da) punibilidade do não pagamento da prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito”. Mais especificamente no acórdão diz-se “Estamos perante matéria cuja verificação e eventual relevância exige diligências complementares, designadamente a efectivação da aludida notificação para pagamento do devido no novo prazo agora estipulado. O que, em casos como o dos autos – em que estamos em sede de recurso da respectiva decisão condenatória – poderá vir a implicar: ou a extinção do procedimento criminal e da condenação decretada, se ocorrer o referido pagamento, ou o prosseguimento dos autos para se conhecer, então, do recurso e eventual confirmação da decisão condenatória proferida em 1ª instância. [...] Por conseguinte, não pode este Tribunal conhecer, neste momento, do recurso instaurado, devendo previamente ser dado cumprimento ao disposto na al. b), do n.º4, do art.º105.º, do RGIT, na redacção conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Face ao exposto, não conhecendo - para já - do recurso interposto, deve, pois, ser oficiado aos serviços competentes da Administração Fiscal para que proceda à notificação a que se alude na al. b), do nº 4, do art. 105.º, do RGIT, nos termos supra referidos, e para que informe, oportunamente, se na sequência da referida notificação, o arguido/recorrente pagou ou não a prestação devida”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 24 de Dezembro de 2012.

<sup>95</sup> A este propósito consultar o Acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009 (Processo nº 0847944), onde se escreve “Para se aquilatar das consequências de tal asserção, devemos, desde já referir que, para porventura melhor se atingir o seu real efeito, que nos processo novos, este elemento objectivo da punibilidade, deve passar a constar da acusação, da pronúncia (se for o caso) e, naturalmente da sentença, como de resto já acontecia, com a desde sempre prevista, outra condição objectiva de punibilidade, consagrada na al. a) da mesma norma legal”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 24 de Dezembro de 2012.

forma do ponto de vista do homem médio, já que o cerne assenta na omissão de entrega de impostos ao Estado ou contribuições à Segurança Social”<sup>96</sup>.

---

<sup>96</sup> ISASCA, FREDERICO, in *Alteração Substancial dos Factos e sua Relevância no Processo Penal Português*, Coimbra, Livraria Almedina, 1992.

# Capítulo IV - Alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)

---

## *1. Alterações efectuadas ao nível do número 1 do artigo 105.º do RGIT*

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009) que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, consagrou algumas alterações no Regime Geral das Infracções Tributárias, nomeadamente no referente ao art. 105.º. Artigo este que importa aqui analisar.

Um das alterações, de acordo com o art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, foi a introdução do valor da prestação tributária deduzida (superior a € 7500) no que respeita ao crime de abuso de confiança fiscal tipificado no art. 105.º do RGIT.

Assim, o número 1 do art. 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho passou a ter a seguinte redacção:

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

Confrontando o regime anterior com o actual (após a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008) constata-se que o facto só é criminalmente punível no caso de o agente não ter entregue à Administração Tributária uma prestação de valor superior a € 7500.

Introduziu-se um limite quantitativo no ilícito. Trata-se de um limiar mínimo de ilicitude, a partir do qual se considerou necessário existir uma reacção criminal. Assim, para evitar a prática de um ilícito criminal, o agente terá de prever se as prestações não entregues são (ou não) superiores a 7500€, sendo que se terá de atender não ao montante global, mas às prestações consideradas individualmente, conforme impõe o art. 105.º, n.º 7 do RGIT. Neste sentido vai o acórdão da Relação do Porto, de 25 de Fevereiro de 2009<sup>97</sup>, em cujo sumário se escreve “Com a entrada em vigor da nova redacção do n.º 1 do art. 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não se preenche o crime de abuso de confiança fiscal se cada uma das prestações tributárias

---

<sup>97</sup> Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 27 de Dezembro de 2012

não entregues for de valor não superior a € 7500, ainda que o valor de todas elas exceda esse montante”. Acrescenta ainda “Conjugando esta nova redacção com o teor do n.º 7 do mesmo preceito [art. 105.º do RGIT], entendemos que a melhor interpretação e a correcta é a que considera aquele montante de 7500 euros como correspondente a cada uma das prestações individuais, que foram declaradas e não pagas à administração tributária, que tanto pode ser uma única, como várias e não a sua soma total. O que significa que se se tratar de uma só prestação superior a 7500 euros, continua a ser crime. Mas se se tratar de uma ou várias prestações, sendo cada uma delas inferior a 7500 euros, pese embora o seu total ultrapasse largamente aquele montante, não existe crime. Foi uma opção legislativa, mais concretamente uma opção de política fiscal do Estado”.

Segundo FREDERICO SOARES VIEIRA e TIAGO MILHEIRO, juízes de Direito, “Verifica-se que existe uma *continuidade normativa* quando o valor é superior a € 7.500,00, já não é assim quando a prestação não ultrapassa aquele valor, caso em que se verifica uma verdadeira despenalização, impondo-se aplicar o preceituado no art. 2.º, n.º 2 do C. Penal”<sup>98</sup>. Para estes autores, afigura-se que o n.º 7 do art. 105.º do RGIT é claro no sentido de que se atende às prestações individuais e não ao montante global.

## *2. O crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social previsto no artigo 107.º do RGIT*

Importa agora aferir se a referida despenalização é aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Mais uma vez as alterações introduzidas pela LOE para 2009 criaram divisões na jurisprudência, tendo sido necessária a elaboração de um acórdão de uniformização de jurisprudência para pacificar a discussão e criar uma interpretação uniforme.

Perfilam-se, desde logo, duas teses:

1. Uma no sentido de que o novo limite introduzido no n.º 1 do art. 105.º para o crime de abuso de confiança fiscal aplica-se aos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social;
2. Outra, no sentido de que o limite de 7500€ previsto no n.º 1 do art. 105.º não tem aplicação no crime previsto no art. 107.º do RGIT.

Como se sabe é frequente aproveitar-se a LOE para introduzir as mais diversas alterações. Os crimes fiscais não têm fugido a esta regra.

---

<sup>98</sup> SOARES VIEIRA, FREDERICO e MILHEIRO, TIAGO, in *Das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31.12, aos arts. 105.º e 107.º do RGIT: efeitos, consequências práticas e interpretação*, Boletim do ASJP, VI Série, n.º 1, Junho de 2009, p. 152.

Já foi falada, durante este trabalho, a polémica que existiu com a alteração do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que motivou uma vasta produção de doutrina e jurisprudência e que culminou com um acórdão de fixação de jurisprudência (acórdão n.º 6/2008, de 15 de Maio), que fixou jurisprudência no sentido de se considerar a alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT como condição objectiva de punibilidade.

Ao contrário da LOE para 2007, em cujo relatório se abordava o porquê da alteração ao n.º 4 do art. 105.º, o relatório do Orçamento de Estado para 2009 foi omissivo.

Uma coisa é certa, o legislador não introduziu expressamente no art. 107.º, n.º 1 do RGIT uma expressão idêntica à que fez constar no art. 105.º, n.º 1 do RGIT, isto é, “de valor superior a 7500€”. Portanto, há autores que defendem que o legislador pretendeu deste modo, que tal alteração apenas fosse aplicável ao tipo previsto no art. 105.º, n.º 1 do RGIT.

FREDERICO SOARES VIEIRA e TIAGO MILHEIRO são da opinião de que o n.º 1 do art. 105.º se aplica aos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT). Nas palavras destes dois autores, eles referem que “Na realidade, afigura-se-nos que tal interpretação é excessivamente literal e que uma interpretação de acordo com a hermenêutica jurídica, tomando como ponto de partida a letra, mas buscando o espírito, a teleologia da alteração normativa, a componente histórica e a inserção sistemática, apenas poderão conduzir a que se conclua que tal “liminar mínimo de ilicitude” também é exigível nos crimes contra a Segurança Social. Mais adiante voltam a dizer “Entendemos, assim, que uma interpretação de acordo com a *ratio* só poderá concluir que o tal “liminar mínimo de ilicitude” é aplicável aos crimes contra a segurança social, evitando-se a perseguição criminal a omissões que o Estado considerou não serem susceptíveis de atingir o limiar mínimo de afectação de valores essenciais da comunidade e, conseguindo-se, uma “lufada de ar fresco” na gestão das pequenas e médias empresas, de modo a conseguir a sua manutenção e sobrevivência numa crise económica e social que alastra a todo o mundo”<sup>99</sup>.

Já JOSÉ MANUEL DA CRUZ BUCHO defende que o limite de €7500 a que alude o n.º 1 do art. 105.º do RGIT não é aplicável ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art. 107.º do RGIT. Isto também foi afirmado no Acórdão da Relação de Guimarães, de 23 de Março de 2009 (Processo n.º 2378/08-2ª), quando refere que “Numa interpretação puramente literal, a não alteração do n.º 1 do art. 107.º ou a falta de remessa para o novo valor inscrito no n.º 1 do art. 105.º, encerram, sem mais, as portas à aplicação da restrição agora introduzida ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social”<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> *Ibidem*, pp. 156-157

<sup>100</sup> CRUZ BUCHO, JOSÉ MANUEL DA, in *A Lei do OE 2009 e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social*, Tribunal da Relação de Guimarães, 14 de Abril de 2009. Consultado em [www.trg.pt](http://www.trg.pt) em 28 de Dezembro de 2012.

O entendimento segundo o qual o limite de 7500€, do crime de abuso de confiança fiscal é também aplicável ao crime de abuso contra a Segurança Social constituiria um factor de grave desequilíbrio na unidade do sistema, pondo em causa, segundo BAPTISTA MACHADO, a “coerência intrínseca do ordenamento”<sup>101</sup>.

No que toca ao *elemento teleológico*, como já referimos, ao contrário da LOE para 2007, em que o relatório abordava o porquê da alteração efectuada no n.º 4 do art. 105.º do RGIT, o relatório da LOE para 2009 foi omissivo.

No que se refere ao *elemento histórico*, desde a introdução do art. 107.º do RGIT e devido às suas remissões para o art. 105.º do RGIT, houve uma preocupação do legislador em equiparar as duas normas em termos e valores monetários. Uma coisa é certa, os tipos objectivos divergem pelo facto de no art. 105.º do RGIT estarem em causa omissões de entrega de IRS, IRC e IVA à Administração Tributária e no art. 107.º do RGIT estar em causa a omissão de entrega de contribuições retidas aos trabalhadores à Segurança Social. Contudo, os crimes equiparam-se nas condições de punibilidade e nos montantes do ilícito.

Numa *interpretação literal e sistemática*, como já foi dito, o facto de o legislador não ter introduzido uma expressão idêntica à utilizada no art. 105.º, n.º 1 do RGIT no art. 107.º do RGIT, poderia com isto querer dizer que neste tipo legal, não pretendeu deixar de punir as omissões de entrega iguais ou inferiores a 7500€.

Em suma, muitos dos aspectos normativos do art. 105.º são aplicáveis por remissão no art. 107.º do RGIT.

No acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15 de Julho de 2009 decidiu-se que o limite de € 7500 fixado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT se deveria aplicar nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Já no acórdão da Secção Criminal do Tribunal da Relação de Coimbra, de 4 de Março de 2009<sup>102</sup> este havia defendido solução contrária. Isto é, a de que o limite de €

---

<sup>101</sup> BAPTISTA MACHADO, JOÃO, in *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, p. 183.

<sup>102</sup> Processo nº 257/03.5TAVIS.CI. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 28 de Dezembro de 2012.

Também neste sentido, acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 9 de Dezembro de 2009 (Processo nº 1497/03.2TACBR.CI) que afirma no seu sumário: “1. O tipo de crime abuso de confiança contra a segurança social é autónomo, independente do do crime de abuso de confiança fiscal e um outro destes crimes tutelam bens jurídicos distintos. 2. Uma vez que a remissão para o crime de abuso de confiança fiscal apenas respeita às penas, não pode de modo algum entender-se que o n.º 1 do art. 105º do RGIT se aplicava na totalidade, por força do disposto no art. 107º, aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social. Aliás se assim se entendesse, tal consistiria numa quase total despenalização dos factos integradores do crime de abuso de confiança contra a segurança social, pois que com a revogação do n.º 6 do referido art. 105º, ficaria totalmente despenalizado (nem contra-ordenação) o abuso contra a segurança social em que a dívida fosse inferior ou igual a 7500 €. 3. A alteração introduzida pelo art.113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao art.105.º, n.º1 do RGIT, não descriminalizou a não entrega total ou parcial, à segurança social de prestação igual ou inferior a € 7500”. O Tribunal da Relação de Guimarães no acórdão proferido em 11 de Janeiro de 2010 (Processo nº 2692/08.3TABRG.G1) asseverou que “O limite de € 7500 a que alude o n.º 1 do art. 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo art. 113º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não é aplicável ao crime de

7500 não abrangia o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, o qual mantinha a sua tipificação autónoma na previsão do art. 107.º do RGIT.

Devido a tanta controvérsia a nível doutrinal e jurisprudencial foi necessária a elaboração de um acórdão de uniformização de jurisprudência por parte do STJ para dessa forma pacificar a discussão e gerar uma interpretação consensual. O acórdão que fixou jurisprudência foi o acórdão do STJ n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010<sup>103</sup>.

Este acórdão de uniformização de jurisprudência foi no sentido de o limite de 7500€ previsto no n.º 1 do art. 105.º do RGIT não ter aplicação no crime previsto no art. 107.º do RGIT (crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social).

No duto acórdão, o próprio Instituto de Segurança Social afirma que “À luz do que vem alegado, a segurança social portuguesa propõe que no caso concreto seja fixada jurisprudência no seguinte sentido: o limite de € 7500 a que alude o n.º 1 do art. 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não integra o elemento objectivo do crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto no art. 107.º do RGIT, de forma autónoma e completa, embora punível com as penas previstas para o crime de abuso de confiança fiscal”.

“A alteração legal introduzida pelo art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31-12, não conduziu à descriminalização dos crimes de abuso de confiança contra a segurança social, ainda que as quantias retidas (não entregues) não ultrapassem o montante de € 7.500,00”<sup>104</sup>.

Posto isto, resulta uma diferença entre o regime sancionatório estando em causa a falta de entrega dolosa de imposto ou de contribuição para a Segurança Social, conduzindo a que nas situações em que o mesmo contribuinte tenha de entregar uma prestação de IVA, IR OU ISELO não superior a 7500€ e uma contribuição para a Segurança Social, não hesitará em cumprir apenas as obrigações perante a Segurança Social, temendo os mecanismos criminais preceituados no art. 107.º do RGIT.

---

abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art. 107º do RGIT”. Consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) em 6 de Janeiro de 2013.

<sup>103</sup> Processo n.º 6463/07.6TDLSB, publicado em DR, 1ª Série, N.º 186, 23 de Setembro de 2010. Consultado em [www.dre.pt](http://www.dre.pt)

<sup>104</sup> Acórdão da Relação do Porto de 11 de Novembro de 2009 (Processo n.º 485/02.0TAVLG.P1). RICARDO CATARINO, JOÃO e VITORINO, NUNO, in *Infracções Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 851

# Capítulo V - Os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social na legislação estrangeira

---

Para terminar, um apontamento de direito comparado. Fundamentalmente para demonstrar que a solução do RGIT – não entrega dolosa à Administração Tributária - não colhe os favores dos ordenamentos europeus.

No que respeita aos ordenamentos jurídicos estrangeiros não existe o crime de abuso de confiança fiscal. Este crime nos outros ordenamentos é remetido para o regime geral do abuso de confiança (simples). Segundo alguma doutrina portuguesa, também em Portugal, deveria ser aplicável o regime de abuso de confiança presente no art. 205.º do CP e não o art. 105.º do RGIT.

Privilegiaremos a referência ao direito alemão e ao direito espanhol. O primeiro, pela influência que a sua jurisprudência e doutrina têm sobre o direito português; o segundo, pela proximidade geográfica e cultural.

## ***1. Direito Alemão***

No que toca ao direito alemão, as coisas são bastante claras no campo do direito fiscal. O simples facto, doloso ou negligente, de o contribuinte não fazer a dedução ou, depois de feita a dedução e retenção, não entregar as prestações na correcta instância, é tipificado e sancionado como contra-ordenação. Isto nos termos do § 380 da Abgabenordnung (Código Tributário alemão) que entrou em vigor em 1977, que prescrevia: “pratica uma contra-ordenação quem, com dolo ou negligência, não cumpre ou não cumpre integral e tempestivamente o seu dever de reter e de entregar a prestação tributária”. Segundo KOHLMANN a contra-ordenação do § 380 era aplicável a todos os casos em que, por força do regime fiscal, alguém esteja obrigado “a reter impostos alheios e a entregá-los à administração financeira”<sup>105</sup>. Actualmente, no direito germânico o não pagamento ou o não pagamento total das prestações fiscais retidas com obrigação de as entregar às entidades competentes só configura ilícito criminal no contexto e nos termos da fraude fiscal (Steuerhinterziehung, § 370 da AO). Ou seja,

---

<sup>105</sup> KOHLMANN, G. in *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht. Kommentar*, Bonn, Status 1994, “Die strafrechtliche Grundbegriffe”, Rn. 4, *Apud* COSTA ANDRADE, MANUEL DA, in *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 134, 2002, p. 323

para além da não entrega, o agente tem de manter a Administração Tributária em desconhecimento, por falta de comunicação ou por comunicação errada ou incompleta, sobre as prestações retidas ou a reter.

Relativamente à Segurança Social alemã o quadro normativo é diferente. O legislador impôs no CP alemão (1986) uma incriminação autónoma (§ 266 a), a punir o empresário que não entrega à Segurança Social no prazo devido as prestações correspondentes às cotizações descontadas aos seus trabalhadores. À semelhança do que acontece com o nosso art. 107.º do RGIT, também no direito alemão se basta com a simples omissão de pagamento (vorenthalten) à Segurança Social. Contudo, as semelhanças terminam aqui. Escreve COSTA ANDRADE, “Isto porquanto a regulamentação da lei penal alemã integra um conjunto de dispositivos complementares que acabam por ditar a não punibilidade da não entrega desacompanhada da apropriação, como acontece paradigmaticamente nos casos em que o agente reconhece a dívida, mantém o propósito de pagar e continua a deter condições objectivas para o fazer. É o que resulta do n.º 5 do § 266 a) do StGB, segundo o qual o tribunal pode isentar de pena o agente que, antes do prazo de pagamento ou imediatamente a seguir, assumir por escrito a dívida e o seu montante, e indicar as razões do não pagamento. Aditando-se que o tribunal tem de absolver o acusado se ele efectuar o pagamento num prazo adequado que lhe venha a ser dado pela Segurança Social”<sup>106</sup>.

No que respeita à Segurança Social alemã, há duas faces: uma positiva e uma negativa. Pela positiva, há um regime que determina a não punibilidade, uma vez que o agente reconhece a dívida, tem o propósito de pagar e condições objectivas para o fazer. Pela negativa, a mera não entrega dolosa desacompanhada da apropriação não determina a punição do agente.

## ***2. Direito Espanhol***

O legislador espanhol optou por integrar os crimes fiscais no Código Penal, apesar das várias propostas da doutrina no sentido da inserção dos crimes fiscais na Ley General Tributaria ou a sua inclusão numa lei *ad hoc* em conjunto com as sanções fiscais. Os *delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* encontram-se no Título XIV do Livro II do CP espanhol. Os arts. 305.º e 307.º incriminam, respectivamente, os atentados contra o fisco e contra a Segurança Social<sup>107</sup>.

O crime previsto no art. 305.º é um crime de resultado cuja sua consumação exige a produção de um prejuízo económico para o fisco. É, segundo alguma doutrina, um delito especial, no sentido de que não pode ser cometido por qualquer pessoa. Autor

---

<sup>106</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA, *ob. Cit.* p. 324

<sup>107</sup> RANCAÑO MARTÍN, MARIA ASUNCIÓN, in *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 33

Esta autora defende a inclusão destas normas incriminadoras no CP espanhol, invocando como principais argumentos a afirmação da natureza penal daquelas normas e consequente aplicação dos princípios de direito penal plasmados no Código.

daquela infracção é o sujeito passivo da obrigação tributária; o titular da vantagem fiscal ilegítima; o substituto (retenedor) fiscal; e aquele que obtenha reembolsos ilegítimos<sup>108</sup>. Entende-se que apenas aquele que tem o dever de pagar o tributo está numa situação jurídica capaz de defraudar a Fazenda Pública<sup>109</sup>.

O quadro normativo que surgiu em 1995 (ano da aprovação do novo CP espanhol) está longe de assegurar resposta às variadas questões de natureza práctico-jurídica. Assim, no que respeita à Segurança Social, começam a surgir dúvidas sobre se o art. 307.º se limita às contribuições patronais, deixando de fora do âmbito de tutela a parte correspondente às cotizações dos trabalhadores, precisamente as que reclamam e merecem tutela. E que, a não pertencerem à área de tutela do art. 307.º ou serão protegidas no contexto do abuso de confiança (art. 252.º - apropiación indebida) ou não gozarão de protecção penal<sup>110</sup>.

Quer seja infracção fiscal (art. 305.º), quer seja infracção relativamente à Segurança Social (art. 307.º) há sempre um momento de defraudação (defraudación) que, vendo bem, aproxima as incriminações da lei penal espanhola dos crimes de fraude fiscal (art. 103.º RGIT) e de fraude contra a Segurança Social (art. 106.º do RGIT). Em ambos os casos o que define as incriminações da lei penal espanhola é a produção de “um prejuízo patrimonial causado mediante engano”<sup>111</sup>.

Assim se pode concluir que as incriminações do CP espanhol nada têm em comum com as incriminações que se encontram no RGIT português sob as rubricas de abuso de confiança fiscal (art. 105.º) e abuso de confiança contra a Segurança Social (art. 107.º). Em suma, a solução apresentada pelo RGIT, ou seja, a criminalização da mera não entrega dolosa desacompanhada da apropriação não é partilhada pelo ordenamento jurídico espanhol.

---

<sup>108</sup> SUÁREZ GONZÁLEZ, CARLOS J., in *Compendio de Derecho Penal*. Vol. II, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, p. 605

<sup>109</sup> Esta é a tese seguida pela maioria da doutrina e também pelo Tribunal Supremo.

<sup>110</sup> MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, 11ª Edición, Valencia, 1996, p. 909

<sup>111</sup> MORILLAS CUEVA, LORENZO in CARMONA SALGADO/GONZÁLEZ MORILLAS CUEVA/POLAINO NAVARRETE/PORTILLA CONTRERAS, *Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial*, I, Dykinson, Madrid, 1996, p. 868

# Conclusão

---

As mutações legislativas produzidas no quadro do Regime Geral das Infracções Tributárias lançam sobre o legislador e o intérprete a incerteza e a dúvida, levando a que ambos tenham que desbravar tais confusas formulações.

Assim, assiste-se cada vez mais a uma ausência de “legisprudência”, originando um caos interpretativo.

Um exemplo das sucessivas mutações legislativas é o crime de abuso de confiança fiscal que se encontra no art. 105.º do RGIT, em que condutas que antes eram punidas criminalmente configuram agora uma mera infracção tributária sancionada com coima. Ao longo da sua existência e da sua história, a figura do abuso de confiança fiscal esteve constantemente exposta às intempéries das sucessivas reformas, suportando contínuas vicissitudes que atingiam os seus momentos estruturais e sofrendo constantes e profundas metamorfoses.

A grande alteração deste art. 105.º do RGIT foi efectuada pelo art. 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE para 2007) que introduziu uma nova alínea no n.º 4 do mesmo artigo. A alteração legislativa em nada simplificou o regime legal do crime de abuso de confiança fiscal e do crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Para a maioria da doutrina criou-se uma nova condição objectiva de punibilidade. Contudo, para alguns autores o que se criou foi uma causa de exclusão de punibilidade, havendo ainda uma pequena minoria que afirmou que se criou um novo elemento do tipo de ilícito.

Na generalidade da doutrina quem defende que se criou uma nova condição objectiva de punibilidade diz que se deve aplicar o regime concretamente mais favorável ao agente (art. 2.º, n.º 4 do CP). Também foi esta a posição do acórdão de uniformização de jurisprudência do STJ, de 15 de Maio de 2008. Há autores que defendem que, apesar de se ter criado uma nova condição objectiva de punibilidade, há uma despenalização/descriminalização operada por força do art. 2.º, n.º 2 do CP. E há ainda aqueles que discordam da classificação mas atribuem a mesma solução, ou seja, uma causa de exclusão de punibilidade que leva à despenalização/descriminalização (art. 2.º, n.º 2 do CP).

Nos processos pendentes acresce ainda a questão de saber qual a entidade que deve proceder à notificação nos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Uns defendem que a notificação pode ser efectuada pelo tribunal, Ministério Público, Administração Tributária ou Segurança Social; enquanto outros defendem que só a Administração Tributária ou a Segurança Social têm competência para proceder à notificação.

Uma última questão que se levantou foi a de saber se o limite quantitativo de €7500 do crime de abuso de confiança fiscal enunciado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT é

aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT).

Perante tantas dúvidas, qual será o caminho a seguir, qual destas teorias é a correcta, ou a mais correcta?

De algo tem-se a certeza, até à data o STJ, sempre que foi chamado a resolver estas questões, seguiu e defendeu a mesma ideia.

Quanto à nova alínea do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, o STJ foi sempre da opinião de que se encontra uma nova condição de punibilidade e isso está expresso no acórdão de fixação de jurisprudência, de 15 de Maio de 2008 (Processo n.º 07P4080). Apesar do acórdão de fixação de jurisprudência do STJ, pensamos que a melhor posição será a de COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, uma vez que nos encontramos perante uma descriminalização do crime de abuso de confiança fiscal por força do art. 2.º, n.º 2 do CP, pois a mera não entrega das prestações declaradas não é hoje crime sem antes ocorrer a notificação por parte da Administração Tributária para efectuar o pagamento. Nas próprias palavras dos dois autores “Por ser assim, não vemos que possa afastar-se a aplicação do art. 2.º, n.º 2 do Código Penal: uma vez que a nova lei elimina do âmbito criminal a conduta daquele que declarou mas não entregou as quantias deduzidas, devem cessar a execução e os efeitos penais decorrentes da condenação”<sup>112</sup>.

No que toca aos processos pendentes (processos já iniciados em 1 de Janeiro de 2007), defendemos que ela possa ser feita não só pela Administração Tributária e Segurança Social, mas também pelos Tribunais ou pelo Ministério Público, sobretudo por motivos de celeridade processual. É, aliás, a posição implícita no acórdão de uniformização, já que impondo que se efectue a notificação, e reenviando o processo à 1ª instância, parece que se pretende uma actuação do tribunal no sentido de acautelar o cumprimento do formalismo processual previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT. No entanto, compreendemos que, caso não conste nos autos informação nesse sentido, dever-se-á officiar à Administração Tributária ou à Segurança Social para proceder à referida notificação, ou que informe o tribunal das quantias que devem ser pagas pelo agente, permitindo, com base nessa liquidação, o tribunal dar cumprimento ao art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT.

Por último, quanto ao limite quantitativo de € 7500 fixado no n.º 1 do art. 105.º do RGIT poder ser aplicável ou não ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social (art. 107.º do RGIT) houve imensa controvérsia doutrinal e jurisprudencial. Controvérsia que levou o STJ a fixar jurisprudência (acórdão n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010<sup>113</sup>) no sentido de que aquele limite não se aplica ao crime de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social. Também a nossa opinião é no sentido do acórdão de fixação de jurisprudência do STJ, uma vez que o art. 107.º,

---

<sup>112</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), p. 65

<sup>113</sup> Processo n.º 6463/07.6TDLSB, publicado em DR, 1ª Série, N.º 186, 23 de Setembro de 2010. Consultado em [www.dre.pt](http://www.dre.pt)

n.º 1 do RGIT remete apenas para as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do art. 105.º do RGIT e não para o limite de € 7500.

Contudo, não se pode olvidar que nos crimes de abuso de confiança fiscal contra a Segurança Social, por via de remissão do n.º 2 do art. 107.º, se aplica o n.º 4 do art. 105.º. Portanto a alteração legislativa da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE 2007) aplica-se também ao abuso de confiança contra a Segurança Social. É também este o entendimento de COSTA ANDRADE e de SUSANA AIRES DE SOUSA. Os próprios referem que “Não pode, por último, esquecer-se que esta modificação legislativa se projecta igualmente sobre o abuso de confiança contra a Segurança Social. Só que de forma mais radical: condutas antes punidas criminalmente perdem não só a relevância criminal como qualquer valência sancionatória, uma vez que não são (porque nunca foram) sancionadas administrativamente. É que o Decreto-Lei n.º 64/89, de 25 de Fevereiro, que prevê as contra-ordenações contra a Segurança Social, não tipifica como tal a falta de entrega das contribuições deduzidas e detidas”<sup>114</sup>.

Pretendi produzir uma obra enriquecedora para a Universidade de Coimbra e ordem jurídica e sociedade portuguesas. E se esse objectivo tiver atingido pelo menos metade das expectativas, considero este texto uma vitória.

De todo o modo, poderei sempre dizer, independentemente dos olhares aprovadores ou reprovadores, dos comentários de exaltação ou de escárnio, dos ouvidos atentos ou dos bocejos, de qualquer avaliação positiva, negativa ou de pura indiferença, poucas foram as vezes que me dediquei tanto a um trabalho meu e poucas foram as vezes que o fiz com tanto interesse, entusiasmo e simultâneo desespero.

De uma coisa tenho a certeza: enriqueci a título pessoal com esta obra. Assim, dificilmente imagino melhor forma de colocar o fim a esta etapa da minha vida. Com estas últimas linhas junto-me a tantos outros e dou os passos finais por esta Casa e Vida que são a Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Fica o saber, o orgulho, a amizade e a saudade.

---

<sup>114</sup> COSTA ANDRADE, MANUEL DA e AIRES DE SOUSA, SUSANA, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, n.º 1 (Janeiro/Março de 2007), p. 72