

compilações doutrinais

VERBOJURIDICO

**O CRIME CONTINUADO
NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL
— NO CASO DO IVA —**

CARLOS AUGUSTO RODRIGUES

JURISTA

TRABALHO REALIZADO NO ÂMBITO DO VI CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PENAL
ECONÓMICO E EUROPEU DO INSTITUTO DE DIREITO PENAL ECÓNOMICO E EUROPEU
DA FACULDADE DE DIREITO UNIVERSIDADE DE COIMBRA – 2002/2003



verbojuridico[®]

MAIO 2008

Título: O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – NO CASO DO IVA

Autor: Carlos Augusto Rodrigues
Jurista

Data de Publicação: Maio de 2008

Classificação: Direito Penal Fiscal

Edição: Verbo Jurídico © - www.verbojuridico.pt | .eu | .net | .org | .com.

Nota Legal: Respeite os direitos de autor. É permitida a reprodução exclusivamente para fins pessoais ou académicos. É proibida a reprodução ou difusão com efeitos comerciais, assim como a eliminação da formatação, das referências à autoria e publicação. Exceptua-se a transcrição de curtas passagens, desde que mencionado o título da obra, o nome do autor e da referência de publicação.



Ficheiro formatado para ser amigo do ambiente. Se precisar de imprimir este documento, sugerimos que o efective frente e verso, assim reduzindo a metade o número de folhas, com benefício para o ambiente. Imprima em primeiro as páginas pares invertendo a ordem de impressão (do fim para o princípio). Após, insira novamente as folhas impressas na impressora e imprima as páginas ímparas pela ordem normal (princípio para o fim).

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Ac	-Acordão
CIVA	-Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CP	-Código Penal
CRP	-Constituição da República Portuguesa
DR	-Diário da República
IVA	-Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	-Lei Geral Tributária
RGIT	-Regime Geral das Infracções Tributárias
RJIFNA	-Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras
STJ	-Supremo Tribunal de Justiça
TC	-Tribunal Constitucional
TRL	-Tribunal da Relação de Lisboa

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	5
A CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRAÇÕES FISCAIS	
Considerações sobre Direito Fiscal	9
Considerações sobre a criminalização das Infracções Tributárias	
<i>A consciencialização social em matéria fiscal e a eticização do sistema fiscal</i> .	12
<i>O bem jurídico protegido no Direito Penal Fiscal</i>	17
A evolução recente do Direito Penal Fiscal	19
O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – Art.º 105.º RGIT	
<i>Tipo objectivo</i>	20
<i>Tipo subjectivo</i>	22
<i>Ilicitude</i>	22
<i>Concurso com o Crime de Abuso de Confiança do art.º 205º CP</i>	24
<i>Crime continuado</i>	25
CONCLUSÃO	28
BIBLIOGRAFIA	31

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (que doravante passamos a designar só pela sigla IVA) tem como fim a tributação do consumo.

A criação deste tributo¹ pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, veio dar cumprimento a duas ordens jurídicas distintas.

Em primeiro lugar a criação de um imposto² de tributação do consumo era um imperativo constitucional face ao art.º 100 n.º 4 da Constituição da República Portuguesa – actualmente art.º 104º n.º 4 –.

Em segundo lugar a criação deste imposto em substituição do anterior Imposto de Transacções, tinha em vista a aplicabilidade da chamada “ 6ª Directiva” (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977) da então Comunidade Económica Europeia – hoje União Europeia – que impunha que a tributação do consumo fosse pelo método plurifásico,³ isto é, a tributação deve fazer-se pelo valor acrescentado ao preço de cada produto ou serviço prestado pelos agentes económicos até se atingir o consumidor final, destinatário último da tributação.

Após uma leitura ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (que doravante passamos a designar pela sigla CIVA) temos a possibilidade de conhecer que sujeitas a este tipo de tributo ficam “... as transmissões de bens e as prestações de serviço efectuadas no território nacional...” – art.º 1º n.º 1 al. a) CIVA – a chamada incidência objectiva - .

Os sujeitos passivos⁴ do imposto são face ao art.º 2º n.º 1 al. a) CIVA “...as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividade de produção, comércio ou prestação de serviços...” – a chamada incidência subjectiva.

¹ Tributo é a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento,... onde se compreendem... os impostos e as taxas... cfr. neste sentido, Aberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, pags. 35 e 42.

É contudo corrente da doutrina portuguesa o emprego das expressões *direito tributário* e *direito fiscal* como sinónimos cfr por todos Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa 1999, p 17.

² A doutrina vem definindo imposto como uma *prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas para a realização dessas funções, conquanto não tenham carácter sancionatório.*, cfr por todos José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, 2003, pag. 11.

³ Cfr. ponto 4 do preâmbulo do CIVA. *É plurifásico porque se aplica em todas as fases do circuito económico dos bens, desde a sua produção, passando pela sua transformação, até ao consumo*, cfr. Nuno de Sá Gomes, *ob. cit.*, pag.240.

⁴ *Sujeito passivo (lato sensu) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a que a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias*, cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, 2003, pags 252 e 253.

Aquele diploma legal impõe no art.º 7º n.º 1 als. a) e b) de que “...o imposto é devido e torna-se exigível nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente...e...nas prestações de serviços, no momento da sua realização...”.

Da conjugação dos normativos supra referidos conclui-se que os agentes económicos ficam obrigados a liquidar o IVA quando ocorrem os factos descritos no art.º 7º n.º 1 als a) e b), isto é, quando os bens são postos à disposição do adquirente ou os serviços são prestados, logo, esta tributação faz-se segundo o *ciclo económico*, ou seja, logo que realizadas aquelas operações económicas e não segundo um *ciclo financeiro*, ou seja quando o adquirente dos bens ou serviços pagasse o respectivo preço.

Da análise à conjugação dos artºs 26º nº 1 e 40º n.º 1 als. a) e b) CIVA conclui-se que os sujeitos passivos – os agentes económicos – são obrigados a entregar periodicamente o IVA que pelo processo de autoliquidação calcularam.

Ao impor o CIVA a liquidação do IVA no momento em que a operação económica é realizada, independentemente do agente económico receber ou não o preço facturado ao seu cliente, verifica-se que os sujeitos passivos de IVA podem entregar nos Cofres do Estado imposto sobre o valor acrescentado, por si obrigatoriamente liquidado e que ainda não receberam dos seus clientes.

Efectivamente, pretendendo o IVA ser um imposto sobre o consumo final de produtos e serviços, impôs o legislador a obrigação dos agentes económicos de repercutirem⁵ sempre o IVA por si liquidado aos adquirentes de bens ou serviços.

O art.º 36.º nº 2 do CIVA impõe que o agente económico adicione ao valor da factura o IVA liquidado para que exija o seu pagamento ao adquirente das mercadorias ou serviços, e, o art.º 72º do CIVA estabelece uma responsabilidade solidária pela falta de pagamento do IVA entre o adquirente e o vendedor ou prestador, se este, não incluir o tributo no valor da factura, ficando quer o sujeito passivo – agente económico – quer o adquirente solidários⁶ na responsabilidade do cumprimento da obrigação da entrega do tributo nos Cofres do Estado.

⁵ O legislador no preâmbulo do CIVA escreve sob o nº 4 de que o ...IVA pressupõe a repercussão total do imposto para a frente..., ou como refere Teixeira Ribeiro *in Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra, 1997, a pag 374, o chamado fenómeno da repercussão legal do imposto dá-se com a *transferência do encargo tributário do contribuinte de direito para outra pessoa, que nessa altura é o contribuinte de facto*, e temos assim o que se chama a repercussão para diante ou repercussão progressiva.

⁶ A obrigação diz-se solidária, pelo lado passivo, quando o credor pode exigir a prestação integral de qualquer dos devedores e a prestação efectuada por um deles os libera a todos perante o credor comum (art.º 512.º n.º 1 do CC), *cfr.* Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, Coimbra 1998 – pag.777.

Estabelece o CIVA que contribuintes são os agentes económicos agindo como tal – conforme supra já expusemos – contudo, pretendendo o IVA ser um imposto sobre o consumo que tributa o consumidor final de bens ou serviços, é de concluir que contribuintes de facto⁷ são estes últimos, porquanto, pelo método da repercussão obrigatória⁸ estatuída no CIVA é sempre este que suporta de facto a carga fiscal imposta pelo Estado aos seus cidadãos.

Daí a dicotomia entre os chamados contribuintes de direito⁹, que são aqueles que o legislador impôs como sujeitos passivos das relações juridico-tributárias¹⁰, e os apelidados de contribuintes de facto que são aqueles que efectivamente suportam a carga fiscal e vêm sair do seu património o tributo que pagam em conjunto com o preço do bem ou serviço.

Os agentes económicos – que no dizer do CIVA são os contribuintes – que intervêm na cadeia económica não suportam qualquer imposto, actuam sim como “agentes de colecta”¹¹, autênticos “funcionários públicos” criados por lei a quem impõem o dever de autoliquidarem o tributo e o pagarem aos Cofres do Estado, impondo-lhes igualmente a obrigação de repercutirem o tributo com o intuito de se atingir o consumidor final, porquanto, este é o destinatário, o “sofredor” no seu património da carga fiscal criada pelo legislador.

Face ao mecanismo legal de liquidação e cobrança do IVA, facilmente se compreende que o sujeito passivo desta relação jurídico-tributária, liquida IVA nas facturas que emite, e que, no contexto comercial frequentemente são pagas ao agente económico bastante tempo depois, ou seja, o tempo que medeia entre a passagem da factura com IVA incluído e o pagamento da mesma é geralmente bastante longo face ao sistema implantado nas relações comerciais pelos seus agentes económicos, em que, com frequência se estabelecem prazos de cobrança de um, dois, três e mais meses.

Esta situação leva a que na maioria das relações comerciais o agente económico seja obrigado a pagar aos Cofres do Estado IVA por si liquidado que contudo ainda não recebeu dos seus clientes, ou seja, pratica “adiantamentos” ao Estado do IVA que o adquirente dos bens ou serviços ainda não lhe pagou.

⁷ O contribuinte é a pessoa descrita na previsão da norma tributária para definir o elemento subjectivo do facto tributário, ao qual a lei a vincula, contudo é frequente a doutrina distinguir entre contribuinte de direito e contribuinte de facto, sendo contudo esta distinção analisada sob um prisma económico e não jurídico. Efectivamente, o contribuinte de facto é aquele que, não sendo contemplado pela norma tributária como elemento subjectivo de vinculação jurídica ao facto tributário (e por isso não é contribuinte) suporta efectivamente na sua riqueza o encargo do imposto, em virtude do fenómeno da repercussão. Ao contribuinte contemplado na norma de incidência subjectiva chama a doutrina de contribuinte de direito, cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa 1981, pag 353 a 355.

⁸ Cfr. nossa anotação 4.

⁹ Cfr. nossa anotação 5.

¹⁰ Sobre o conceito e estrutura da relação jurídica, cfr., por todos, Manuel Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol.I, Coimbra, 1997, pag 2 e segs.

¹¹ *Agentes de colecta* é como são apelidados in *Dicionário de Economia* – da colecção Dicionários do Saber Moderno – Cfr. Graham Bannock, R.E.Baxter e Ray Rees, Verbo, 1987, pag 210, na entrada Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA (Value added tax – Vat).

Outras situações comerciais há, em que o agente económico aquando do prazo legal do pagamento do IVA nos Cofres do Estado, já recebeu dos seus clientes o tributo que lhes debitou nas suas facturas, e aqui, já não pratica nenhum “adiantamento” ao Estado, pois, de facto, até já o recebeu do contribuinte de facto e, neste caso apenas e só tem o encargo legal de o entregar ao credor tributário sem qualquer custo financeiro do seu património.

Os agentes económicos enquanto sujeitos passivos nas relações juridico-tributárias de IVA com o Estado estão obrigados periodicamente – mensal ou trimestralmente – a entregar nos Cofres do Estado o IVA por si liquidado¹², independentemente de, face á repercussão legal aos seus clientes estes lhe terem ou não pago o tributo debitado nas facturas.

A questão que nos propormos debater é a de saber como é que o Direito Penal Económico trata as situações de facto, em que o agente económico como contribuinte de direito que é, em que *durante períodos sucessivos* de obrigação de entrega periódica do IVA liquidado nos Cofres do Estado o não fez, apesar de já ter recebido dos contribuintes de facto o imposto. Ou seja, tem efectivamente em seu poder quantias monetárias pagas pelos seus clientes a título do IVA e, contudo, não as entregou ao credor tributário, apesar de legalmente estar obrigado a fazê-lo.

Chamamos à atenção para o facto de na hipótese aventada, o agente económico não estar a fazer ao Estado nenhum “adiantamento” do IVA que iria receber dos seus clientes, uma vez que, o que aqui analisamos é já o recebimento do IVA facturado sem contudo o entregar ao credor tributário – o Estado.

Será que a hipótese por nós figurada cai na alçada do Crime de Abuso de Confiança Fiscal na forma de Crime Continuado?

¹² A determinação do IVA a entregar nos Cofres do Estado por cada sujeito passivo de IVA é apurado pelo chamado método do crédito de imposto, e que o legislador descreve no preâmbulo do CIVA no ponto 4 pela seguinte forma: “A dívida de cada operador económico é calculada pelo método do crédito do imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplica-se a taxa ao valor global das transacções da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado”

A CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRAÇÕES FISCAIS

Considerações sobre Direito Fiscal

O Supremo Tribunal de Justiça no seu Acórdão tirado por unanimidade em 22 de Janeiro de 2003, no processo n.º 103/2001, em que foi relator o meritíssimo juiz conselheiro Armando Leandro afirma que “...o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional, considerando a importância que assume num Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade. O que implica levar a cabo tarefas fundamentais para o que é essencial a criação e a cobrança de impostos no respeito pelos princípios da igualdade tributária, da generalidade e da uniformidade, na base do critério da capacidade contributiva...”^{13 14}.

Na mesma linha de pensamento o Tribunal da Relação do Porto no seu Acórdão tirado por unanimidade em 5 de Dezembro de 2001 no processo n.º 18/2000, em que foi relator o meritíssimo juiz desembargador Esteves Marques, afirma que “...num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade.

A realização destas exigências”...confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais.... De facto, um Estado para poder cumprir as tarefas que lhe incumbem tem de recorrer a meios que só pode exigir dos seus cidadãos. Esses meios ou instrumentos de realização das suas finalidades são os impostos, cuja cobrança é condição da posterior satisfação das prestações sociais. Compreende-se, assim, que o dever de pagar impostos seja um dever fundamental...”¹⁵

Na mesma linha de pensamento da jurisprudência supra citada, vem José Casalta Nabais afirmar que “...o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século XIX, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem

¹³ Ac. consultado na página da internet com o seguinte endereço electrónico: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf>

¹⁴ Vide Ac. do T.C. n.º 348/97 in. DR, II, de 25/7/1997.

¹⁵ Ac. consultado na página da internet com o seguinte endereço electrónico: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf>

como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado...”

E continua o ilustre mestre a afirmar que”...com efeito, um Estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do Estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de Estado de direito e tarefas de Estado social, ou seja, em tarefas do Estado de direito social...”¹⁶

Efectivamente, se fizermos uma viagem pela Constituição da República Portuguesa (que doravante passamos a designar só pela sigla CRP) constatamos que o legislador constituinte teve intenção de criar um sistema fiscal com vários objectivos, ou seja, quando teve em mente a imposição aos cidadãos residentes da obrigação de pagamento de tributos, pensou nas necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, na repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a diminuição das desigualdades entre as pessoas, as necessidades e os rendimentos dos agregados familiares, não esquecendo que a tributação deve sempre ter fundamentalmente como suporte o rendimento real. Isto mesmo resulta das normas constitucionais plasmadas nos art.ºs 81º alínea b) 103º e 104º CRP.

Sendo a nossa Constituição de cariz fundamentalmente Humanista (veja-se logo o art.º 1º da CRP ao impor que a República Portuguesa se baseia na dignidade da Pessoa Humana, cujo objectivo é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária), levou a que toda forma de estruturação da nossa sociedade se baseasse na solidariedade entre as pessoas, impondo-se ao Estado a incumbência de tarefas necessárias à existência condigna da vida humana.

De acordo com o pensamento do legislador constituinte os fins do Estado de Direito Social plasmado no art.º 9º CRP, é tarefa fundamental do Estado garantir os direitos e liberdades fundamentais, promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo, a efectivação dos direitos sociais, culturais e ambientais, assegurar o ensino tendo em conta o desenvolvimento individual com perfeita integração social designadamente, tendo em atenção a preparação cultural e profissional que o mesmo leva a cabo, com a gratuitidade enquanto ensino básico (conforme art.ºs 74º a 77º da CRP).

Na mesma senda de pensamento de solidariedade social plasmada em imposições ao Estado pelo legislador constituinte, incumbe àquele a execução de políticas de emprego, designadamente a assistência social quando colocados involuntariamente na situação de desemprego (conforme art.ºs

¹⁶ In “O Dever Fundamental de Pagar Impostos” – livraria Almedina – Coimbra 1998, pag. 185

58º e 59º da CRP), sendo tarefa estatal a organização de um sistema de segurança social para a protecção na doença, velhice, invalidez, viuvez e todas as outras situações que possam criar dificuldades aos meios mínimos de subsistência social (conforme art.º 63º da CRP) assim, como é tarefa sua, o desenvolvimento de políticas habitacionais nomeadamente, a criação de habitação social para os mais carecidos (conforme art.º 65º da CRP).

Tendo todos os cidadãos a mesma dignidade social e igualdade perante a lei, independentemente da sua condição social ou situação económica (conforme art.º 13º da CRP), as tarefas impostas ao Estado livre, democrático e social têm que ser realizadas de igual forma para todos, tendo apenas em atenção que o princípio da igualdade apenas impõe como corolário tratar o igual conforme essa igualdade e o diferente na medida dessa diferença.

Deste princípio de tratamento de todos os cidadãos de acordo com a medida da diferença social, é imposição constituinte ao Estado exigir a cada um dos cidadãos residentes que na medida da sua capacidade contributiva paguem os impostos criados legalmente, isto é, que disponibilizem à sociedade o seu contributo para a execução das tarefas sociais necessárias à vivência em sociedade segundo o princípio da solidariedade social que um Estado Humanista tem que ter como base estruturante.

Sendo a dignidade humana o fundamento da existência deste país de Camões, então será de se concluir que estes princípios humanistas em que assenta a sociedade hodierna são essenciais à existência do Homem como tal, à sua existência enquanto elemento estruturante de toda e qualquer sociedade, e que, a viciação por qualquer pessoa destes princípios estruturantes em que assenta a nossa sociedade possam levar à intervenção do Direito Penal enquanto *ultima ratio*¹⁷ para a reposição desses valores de solidariedade social em que a nossa sociedade humanista se apoia.

Efectivamente, se a todos é exigido que na medida das suas capacidades contribuam para a existência em sociedade de todos com a dignidade que o Ser Humano merece, então será efectivamente de se concluir que, o desrespeito por essa sua obrigação constitucional possa ser considerada como violação de um bem jurídico merecedor de tutela penal.

É esta tutela penal da fuga à obrigação do pagamento dos tributos que vamos agora passar a analisar, tendo sempre em mente a busca de resposta à pergunta por nós formulada no início da nossa exposição.

¹⁷ Ver Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade in *Direito Penal – questões fundamentais – a doutrina geral do crime* – Universidade de Coimbra – Faculdade de Direito – ano de 1996 – pag. 19.

Considerações sobre a criminalização das infracções tributárias

A consciencialização social em matéria fiscal e a eticização do sistema fiscal

Na sessão solene de abertura do ano judicial que decorreu no Supremo Tribunal de Justiça, no pretérito dia 21 de Janeiro deste ano, Sua Excelência o Presidente da República afirmou a dado passo do seu discurso, que¹⁸ “...não se entende que o investimento em matéria de investigação e punição da criminalidade económica e **fiscal** (sublinhado nosso) não seja prioritário e proporcional à dimensão dos prejuízos por ela causados. Sobretudo quando se sabe que tais prejuízos, sejam da criminalidade económica, **sejam os da criminalidade fiscal** (sublinhado nosso), são de tal monta, que cobririam, várias vezes, os sacrifícios exigidos pelo desequilíbrio financeiro do Estado – o actual e o previsto para os próximos anos. ... Os recursos não são ilimitados. E, por isso, temo-nos aproximado de uma nova questão de fundo. Na verdade, a par com a dotação de meios suficientes, ou se repensa o que deve e não deve ser crime, reservando a protecção do direito penal tão-só para o que ponha em causa interesses e valores essenciais das pessoas e da comunidade; ou se repensa a questão do princípio da oportunidade; ou se faz uma coisa e outra. O que não pode aceitar-se, como se tem feito e amiúde referido, é que pelo facto de, no quadro legislativo actual, serem sempre escassos os recursos, por melhor que seja a sua dotação, continue a ser o acaso e a carência de meios a fazerem a selecção do que é ou não objecto de perseguição criminal, com a inaceitável injustiça que daí resulta....”

Vital Moreira no artigo de opinião intitulado “As más leis e a responsabilidade judicial”, chama a atenção a determinado passo para a “...impunidade dos crimes e das contra-ordenações económicas e **fiscais** (sublinhado nosso)...”.¹⁹

Da análise às opiniões acima transcritas, que reflectem a preocupação do representante máximo do nosso Estado e de um ilustre homem de leis, é mister concluirmos que há uma preocupação fundamentada para a necessidade da aplicação do Direito Penal Fiscal a situações graves de desvio de fundos monetários que deveriam chegar ao cofres do Estado por via tributária e, por manobras fraudulentas, agentes há que desviam essas mesmas verbas do destino que legalmente lhes cabia.

Longe tem que ir o pensamento de S. Tomás de Aquino,²⁰ que fundamentador do pensamento da Teologia Moral da Idade Média, afirmava que as normas tributárias não obrigavam em consciência,

¹⁸ O enxerto aqui transcrito foi extraído do jornal “Público” de 28 de Julho de 2003, a pag 3 do caderno “A crise na Justiça”.

¹⁹ O enxerto aqui transcrito foi extraído do jornal “Público”, de 29 de Julho de 2003, a pag 5

mas eram tão só objecto da coacção externa do Estado. Este pensamento que tinha subjacente uma falta de compreensão do conteúdo concreto das contraprestações que correspondem à obrigação fiscal, fazia com que, contrariamente ao que sucedia no direito privado, a violação das leis tributárias não fosse sentida como falta moral.

Weit²¹ escrevia também que a honestidade em matéria fiscal seria equivalente à estupidez, e, Goetzler²² dizia que a própria injustiça dos sistemas fiscais, com a arbitrariedade dos seus critérios na distribuição de impostos, só robusteceria tal ideia, e, que, tudo assim conduziria à necessidade de desligar o Direito Penal Tributária dos ingredientes da ética e da moral.

Eduardo Correia vem em 1968 afirmar que as então “...reformas modernas do direito fiscal procuravam introduzir, em maior ou menor medida, justiça na distribuição dos impostos, os quais, por sua vez, não eram fixados pura e simplesmente *sic volo sic jubeo*, mas em função ou tendo como equivalente a satisfação de necessidades comuns na realização da educação popular, em suma, no financiamento de realizações de todos os numerosos deveres sociais ou de fomento económico que hoje (então) ao Estado cumpria. Mas, por isso mesmo, dizer-se ser moralmente indiferente que os cidadãos recebam todos estes benefícios do Estado sem pagar – ou actuando mesmo fraudulentamente para não pagar a respectiva contraprestação, o que tanto é dizer o seu preço, é coisa que hoje (então) ninguém subscreverá sem objecções...”.

E continua o ilustre mestre que “...tal como no direito criminal o caminho – como escreve Goetzler – deve ser o de estimular as forças positivas e ideias do homem, fazendo compreender a todos os cidadãos as questões fundamentais do orçamento, o destino dado pelo Estado aos impostos, o próprio sentido do Direito Fiscal. Televisão, rádio e imprensa, bem como os restantes meios de difusão, deviam ser para tal utilizados, no sentido de quebrar quaisquer mal entendidos e prejuízos injustificados: mais do que através de penas rigorosas, também aqui, no Direito Fiscal, importaria educar e levar os contribuintes a compreenderem as suas relações com o Estado, preparando o seu amor pela verdade e a espontaneidade no cumprimento dos deveres fiscais. Só através de medidas pedagógicas deste tipo seria, assim, possível evitar a indiferença moral dos indivíduos em face das leis tributárias. A esta luz, as próprias sanções fiscais deveriam ser encaradas como tendo carácter educador, dinamizador, propulsor da referida compreensão...”²³.

²⁰ *Apud*. Eduardo Correia, *Os artigos 10º do Decreto-Lei n.º 27153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28221, de 24-11-1937 e a jurisprudência (Secção Criminal) do S.T.J., Coimbra, 1968, publicado in. Direito Penal Económico e Europeu – Textos doutrinários – II Volume – Coimbra Editora – ano de 1999, pag 24.*

²¹ *Apud Ob. cit* na nota 20, a pag. 24.

²² *Idem* pag. 24.

²³ *Cfr. ob. cit.* na nota 20, a pag. 26 e 27.

Eliana Gersão em 1976²⁴ afirma que “...se encontra ultrapassado o tempo em que o Direito Fiscal era considerado indiferente...”, e continua, “... porém, modernamente, os diversos sistemas fiscais têm vindo a fazer um notável esforço no sentido, por um lado, de introduzirem uma maior justiça na distribuição dos impostos e, por outro lado, de fixar os mesmos não de um modo arbitrário, mas tendo em conta as reais necessidades de financiamento das realizações empreendidas pelo Estado, em vista de cumprir os numerosos deveres sociais...que actualmente lhe cabem...”, entendendo face ao por si exposto que “...nestes termos, a criminalização dos mais graves das infracções fiscais nada choca o sentido de justiça dos cidadãos que possuem uma recta consciência dos seus deveres sociais – precisamente os lesados com a elevação da taxa tributária resultante dos elevados valores da evasão fiscal – e, além disso, constitui um elemento valioso à formação generalizada dessa consciência...”.

Augusto Silva Dias vem em 1990²⁵ afirmar que “...a evasão fiscal atinge nos nossos dias proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeiras «bagatelas». Por outro lado, a evasão obriga a uma agravação da carga fiscal com sacrifício dos contribuintes cujos impostos estão controlados...”. E, louvando-se em E. Correia e Eliana Gersão continua a afirmar que “...por último, mas não menos importante, o sistema fiscal das sociedades modernas tem vindo a beneficiar de uma crescente eticização que se prende com a realização de objectivos de justiça distributiva e confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas...”. Acrescenta o autor que ainda “...à referida eticização do sistema fiscal não corresponde, em idêntica medida, uma sólida consciência fiscal, situação que, não obstante a maior justiça das leis fiscais, prejudica a sua eficácia e é responsável por uma taxa indesejável de evasão fiscal e uma certa lassidão das instâncias formais de controlo na respectiva repressão...”, e, concordando com M. Leigh e F. Dias conclui que “...em suma, a intervenção do Direito Penal no âmbito tributário não pressupõe necessariamente a existência de uma consciência colectiva sólida relativamente às questões da fiscalidade, antes, o próprio Direito Penal pode ser um instrumento válido para a evolução e consolidação de uma tal consciência. Para tanto, a pena tem que cumprir aqui primordialmente uma função de prevenção geral positiva ou integradora, reforçando a afirmação social de certos valores de justiça, constitucionalmente reconhecidos e efectivamente incorporados na estrutura legislativa e administrativa do sistema tributário. Recorrendo, uma vez mais às palavras claras e incisivas de Rodrigues Mourullo, «nestes momentos da reforma fiscal, o delito fiscal, mais do que uma operatividade imediata, cumpre a

²⁴ “Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal”, publicado in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 112 (1976) e constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II – Coimbra Editora – 1999*, pag.s 90 e 91.

²⁵ “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro) Considerações Dogmáticas e Político-Criminais”, publicado in *Fisco*, nº 22, de Julho de 1990, pag. 16 e segs. e constante da compilação referida na nota anterior, a pags. 241, 242 e 245.

importantíssima função de indicar que determinadas modalidades de fraude fiscal merecem a reprovação ético-social própria do processo penal criminal»...”.

Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade em 1996²⁶ escrevem que “...é consabido o contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de Direito Social para o triunfo da nova imposição ético-jurídica do delito fiscal...”. É que com aquele ideário “...passa a legitimar-se a necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade...” facto este, “...que empresta uma valência ética ao imposto como meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as prestações sociais que tornem possível, na conhecida fórmula de Fosthoff que o cidadão «viva não só no Estado mas também do Estado»...”, e, em concordância com o pensamento de Roxin «a garantia das prestações necessárias à existência constitui tarefa tão legítima do Direito Penal como a tutela de bens jurídicos», reconhecendo o alargamento dos “...domínios até então insuspeitos da marca do que é digno de tutela penal...”, concluindo que “...também o Direito Penal Fiscal português vigente se inscreve plenamente neste movimento de eticização e assegura eficácia normativa às suas exigências de princípios...”, mas reconhecendo que apesar desta inquestionável “...eticização, a infracção fiscal persiste como uma concretização paradigmática do direito penal secundário...”.^{27 28}

Anabela Miranda Rodrigues em 1997²⁹ constata que “...é um dado adquirido a eticização do Direito Penal Fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado...”.

De toda a doutrina exposta resulta claro que, na actual sociedade, ao Estado incumbe primordialmente atender às condições dignas de existência de todos os Seres Humanos, como corolário do respeito pela Dignidade Humana e com a consequência que isto implica na solidariedade entre todos, o que impõe a obrigação Estatal de garantir a vivência com saúde, habitação, educação, respeito e apoio à infância e à velhice.

A esta obrigação Estatal está umbilicalmente ligada a exigência aos cidadãos de contribuírem na medida das suas capacidades contributivas, e assim, é hoje assente que há cada vez mais a

²⁶ “*O Crime de Fraude Fiscal No Novo Direito Penal Tributário Português – (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)* –”, publicado in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 6 (1996), pags. 71-110, e constante da compilação referida na nota anterior a pags. 414 e 415.

²⁷ A própria Igreja Católica mudou de pensamento, ao considerar agora na sua nova doutrina social que a fuga aos impostos devidos é um autêntico pecado, estando assim bem longe das assertações de S. Tomás de Aquino, *apud* Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, *ob. cit.* pags. 415.

²⁸ Sobre o conceito de Direito Penal Secundário, ver por todos Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade *cf.* *ob. cit.* na nota 17, a pag.58.

²⁹ “*Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Fiscal*”, conferência proferida nas Jornadas Fiscais, promovida pelas Fundações Mário Soares e Forum Social, realizadas em Lisboa (sétima sessão, de 6 de Novembro de 1997), e constante da compilação referida na nossa nota 27 a pag. 481.

consciencialização que a fuga aos impostos impõe aos restantes contribuintes uma carga fiscal acrescida e, este facto atenta directamente o património do contribuinte cumpridor porquanto, se a fuga dos impostos não existisse, o seu contributo sempre seria menor, o que leva o que o contribuinte honesto veja sair do seu «bolso» quantias monetárias que outros deviam e tinham obrigação de «desembolsar»³⁰.

Esta consciencialização crescente de que a obrigação de pagar impostos é geral e não só de alguns, é fruto sobretudo dos meios de comunicação social que vêm cada vez mais a denunciar os factos conhecidos, a alertar para a necessidade crescente do seu ataque, a demonstrar a carga acrescida para os cidadãos cumpridores que aquela fuga acarreta e, a demonstrar que o custo da saúde, habitação, educação e segurança social tem que ser suportados por todos e por todos ser igualmente usufruído.

Esta crescente consciencialização social e eticização da obrigação de pagar impostos leva já há algum tempo a que a comunidade comece a apelar cada vez mais à intervenção do Direito Penal para a criminalização de todos os que fogem aos impostos.

Apela-se assim à aplicação da penalidade por excelência do Direito Penal – Prisão – no sentido de com esta actuação verem condenados os infractores e, que o Direito Penal cumpra a sua função de intimidação dos potenciais infractores no sentido de os alertar para as consequências da sua possível atitude de fuga aos impostos e assim, também, este Direito Penal sirva para uma crescente eticização do Direito Penal Fiscal, que a comunidade entenda que os valores são mutáveis e como consequência o de considerar incontestável o valor essencial que é o pagamento dos impostos como base necessária ao custeamento do Estado de Direito Social em que todos queremos viver e que todos cremos ser o único possível que respeite a Dignidade Humana e dar ao Homem essa mesma dignidade.

É assim nossa convicção que há cada vez mais uma solidificação da consciencialização social em matéria fiscal, considerando absolutamente necessária a intervenção do Direito Penal para repor os valores éticos das situações mais graves de evasão e fraude fiscais³¹ que, ainda sobretudo terá como um dos papéis principais esse mesmo Direito Penal Fiscal o de acentuar essa mesma eticização.

³⁰ Sobre este aspecto é elucidativo a seguinte transcrição do Ac. do STJ. De 14/01/2002, in Procº 157/99, consultado na página da Internet com o seguinte endereço electrónico: www.dgsi.pt/jstj.nsf : "...o Estado rodeia de particulares garantias os créditos de natureza fiscal, ciente que está que a evasão fiscal é um fenómeno generalizado, porém responsável por flagrantes injustiças sociais, pois que quem, trabalhando por conta de outrem, não tem possibilidade de fugir ao fisco, acaba sempre por pagar duas vezes, isto é, por ele e por quem se evade.

³¹ Sobre evasão e fraude fiscal ver por todos Nuno de Sá Gomes in *Manual de Direito Fiscal – volume II* – Editora Rei dos Livros – Lisboa- 1999, pag 100 e segs.

O Direito Penal, como refere Eliana Gersão,³² “...não tutela valores imutáveis, válidos em absoluto ou inscritos no coração ou *in mentibus omniorum*, desde sempre e para sempre...”, ou como chama a atenção o Presidente da República³³, tem que se repensar o que é crime, e assim trazer para este ramo do Direito a tutela daqueles atropelos mais graves da fuga aos impostos.

O bem jurídico protegido no Direito Penal Fiscal

Previamente à nossa tomada de posição sobre o que entendemos ser o bem jurídico³⁴ protegido em Direito Penal Fiscal, vamos trazer para aqui algumas posições da doutrina.

Eliana Gersão³⁵ coloca como bem jurídico digno de protecção Penal Fiscal a “...falta de colaboração com a Administração, ou seja, a falta de cumprimento dos deveres preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos por lei em ordem a garantir um funcionamento tanto quanto possível perfeito do sistema tributário...” e continua, “...o sistema punitivo deverá orientar-se no sentido de sancionar directamente não a lesão dos interesses do fisco, mas aquelas condutas normalmente utilizadas pelo contribuinte como meio de conseguir essa lesão...”.

Alfredo José de Sousa³⁶ entende que em Direito Penal Fiscal se tutelam os bens jurídicos que “...sejam similares aos tutelados em crimes idênticos previstos no Código Penal, integrando (contudo o Direito Penal Fiscal) um bem jurídico mais amplo: a confiança da Administração Fiscal na verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes...”.

Augusto Silva Dias³⁷ conclui que o bem jurídico “...é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral da pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social...”

Para apresentarmos a nossa posição sobre o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Fiscal passamos a aludir em primeiro lugar ao pensamento do legislador vertido na Lei Geral Tributária

³² *Ob. cit.* na nota 24, a pag. 87.

³³ *Conf. Discurso cit.* nota 18.

³⁴ Sobre o conceito de bem jurídico ver por todos Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade no *ob. cit.* na nota 17, a pag 52 ss.

³⁵ *Ob. cit.* na nota 24, a pag. 97.

³⁶ *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, publicado in Centro de Estudos Judiciários, *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico* (1985), pags. 189-224, e constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II – Coimbra Editora – 1999*, pag. 170.

³⁷ *Ob. cit.* na nota 25, pag.264, e, *Crimes e Contra-Ordenações Fiscais* constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II – Coimbra Editora – 1999*, pag. 448.

(que doravante passamos a designar só pela sigla LGT). Estabelece este diploma legal no art.º 31º que “...constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária, e que, são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações...”.

A mesma lei vem no art.º 59º estabelecer que “...os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproca...” e que se “...presume de boa fé a actuação dos contribuintes e da administração tributária...”, e no seu art.º 75º vem acrescentar que “...se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizados de acordo com a legislação comercial e fiscal...”.

Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa³⁸ afirmam que “...a relação tributária é uma relação complexa...” em que “...o seu núcleo consiste no dever de prestar uma certa quantia em dinheiro (objecto da obrigação), por parte do sujeito passivo e do correlativo direito que assiste ao sujeito activo...” e, aquela “...relação obrigacional propriamente dita está apoiada numa relação procedimental que compreende os direitos e deveres que são úteis para o correcto desenvolvimento e execução da obrigação...”.

É para nós evidente que o núcleo centralizador do Direito Penal Fiscal está vertido na obrigação de contribuir por cada cidadão na medida das suas capacidades, logo, em contribuir para o erário público, isto é, dar o seu acrescento para o património do Estado de Direito Social.

Mas esta obrigação contributiva tem como suporte, como elementos necessários e estruturantes determinados procedimentos por parte dos sujeitos passivos de qualquer relação jurídico-tributária que, imbuídos de uma presunção legal (*iuris tantum*) de boa fé entre as partes, levam a cabo para ser possível conhecer e determinar o seu contributo para o erário público, ou seja, o património do Estado Social.

Assim, é para nós entendido como bem jurídico (*lato sensu*) digno de protecção Penal Fiscal a ofensa ao Erário Público, ao Património do Estado de Direito Social, e, simultaneamente, a pratica das condutas mais graves lesivas dos deveres de colaboração por parte dos sujeitos passivos e atentoriamente graves ao princípio da boa fé que impõe o relacionamento entre os sujeitos, e, que ponham em causa a capacidade de conhecer com exactidão o contributo que cada contribuinte tem que constitucionalmente dar ao Estado Social face ao princípio da capacidade contributiva como

³⁸ *Lei Geral Tributária – comentada e anotada* – Vilis Editores – Lisboa – 1998, pag.128.

corolário do princípio da igualdade de direitos e deveres fundamentais. Isto é, o que está em causa é o “*quantum*” contributivo e os graves atentados às obrigações acessórias essenciais ao conhecimento desse “*quantum*”.

Desta posição temos que o bem jurídico (*lato sensu*) acima descrito será depois transformado num bem jurídico (*strito sensu*) em cada um dos particulares crimes fiscais que o legislador criar para punir as maleitas mais graves e atentórias do sentir ético-social do desvalor da evasão e fraudes fiscais.

Partilhamos assim a posição de Augusto Silva Dias.

A evolução recente do Direito Penal Fiscal

O Decreto-lei n.º 27 153, de 31 de Outubro de 1936 e, o Decreto-lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937³⁹, sujeitaram a penas de prisão variável entre dois a oito anos certas infracções mais graves de «fugas aos impostos».

Com a reforma fiscal dos anos sessenta do século passado, os vários códigos fiscais passaram a incluir um capítulo de infracções onde previam apenas a aplicabilidade de penas de multa.

Através da criação do Decreto-lei n.º 619/76, de 27 de Julho, o legislador fiscal português, preocupado com a evasão e fraudes fiscais, passou a prever a aplicabilidade da pena de prisão até um ano às situações mais graves do dever de colaboração na determinação da prestação tributária e, da falta de entrega de tributos nos Cofres do Estado. Com este diploma legal o legislador pretendia ser tão “duro” no combate à evasão e fraude fiscais que não era admitida a figura jurídica da suspensão condicionada da pena e, impunha a publicidade da sentença condenatória em prisão através de jornais publicados, que tivessem grande circulação, em Lisboa e Porto. Pretendia o legislador com isto que a pena concreta tivesse um efeito “intimidador” de todos os potenciais prevaricadores.⁴⁰

Com a reforma fiscal iniciada com a substituição do Imposto de Transacções pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado e concluída com a entrada em vigor dos Códigos do imposto sobre o Rendimento (de pessoas singulares e de pessoas colectivas) e do Código da Contribuição Autárquica, o legislador, tendo em atenção o “...movimento de eticização que perpassa o Direito Penal Secundário aconselha a que se criminalizem certos comportamentos lesivos dos interesses da

³⁹ *Apud* Eduardo Correia *ob. cit.* na nota 20, a pag.31.

⁴⁰ *Conf.* Art.ºs 6º e 8º do referido diploma legal.

Fazenda Nacional...”⁴¹, e assim, dá à estampa o Decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro que aprovou o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras* (que doravante passamos a designar só pela sigla de RJFNA) onde são criados *ex novo* crimes fiscais.

Este diploma sofreu alterações pelo Decreto-lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, em que o legislador fundamentando-se em que as “...novas tecnologias, a complexidade do sistema fiscal e a internacionalização da economia, tinham contribuído para o progresso da evasão ilegítima e a fraude fiscal, cujas proporções relevam uma danosidade social muitas vezes superior à dos crimes comuns...”⁴², procedeu à reformulação do RJFNA, numa tentativa de combater o fenómeno da evasão e fraude fiscais e, simultaneamente reforçar a consciencialização da obrigação de pagar impostos como condição essencial à prossecução dos objectivos da comunidade.

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias (que doravante passamos a designar só pela sigla RGIT), criando num único diploma, sob a designação de “CRIMES TRIBUTÁRIOS”, os crimes aduaneiros, fiscais e contra a segurança social, diploma este que está presentemente em vigor, e que, tem como penas aplicáveis aos crimes tributários a prisão e a multa – Art.ºs 87º a 107º.

O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – Artº 105º RGIT

Tipo objectivo

A configuração actual do crime de Abuso de Confiança Fiscal aproxima-se da versão originária deste tipo incriminador criado pelo RJFNA, porquanto, a configuração dada pelas alterações introduzidas naquele diploma legal pelo Decreto-lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, aproximaram aquele ilícito penal do Crime de Abuso de Confiança do art.º 205º do CP, ao introduzirem no normativo legal o conceito de apropriação, ou seja, que o agente fizesse sua a prestação tributária, que a integrasse na sua esfera patrimonial pela inversão do título da posse.

Diferentemente, hoje, a tipicidade objectiva do abuso de confiança fiscal basta-se com a “...não entrega à administração tributária, total ou parcial, da prestação tributária... que estava legalmente obrigado a entregar...”, isto é, há um paralelismo entre o actual crime de Abuso de Confiança Fiscal do art.º 105º do RGIT, com o tipo legal da contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária prevista no art.º 114.º do mesmo diploma.

Passou o legislador a olhar para este crime de resultado, praticado na forma omissiva, como um crime em que há uma presunção legal – *juris et de jure* – de apropriação e de inversão do título de

⁴¹ *Conf.* Justificação dada pelo próprio legislador no preâmbulo do diploma legal.

⁴² *Conf.* Justificação dada pelo próprio legislador no preâmbulo do diploma legal.

posse, porquanto, tendo, por força de lei, o sujeito passivo sido investido na qualidade de fiel depositário legal da prestação tributária e, colocado temporariamente, na sua detenção precária com vista apenas e só à sua entrega ao Estado-Fisco, o não faz.

Desta falta de cumprimento da obrigação legal de entrega da prestação tributária ao credor, intui o legislador que o sujeito passivo se apropriou dela e inverteu o título de posse, passando a incorporar no seu património o tributo que apenas detinha a título precário como legal depositário e em vista só da entrega no prazo legal ao credor.

Há assim neste tipo incriminador a violação de uma relação de confiança institucional do depositário legal perante o seu credor, que reside efectivamente na não entrega do tributo no prazo que a lei lhe impõe, ou seja, vê o credor *empobrecido* o seu património ao não receber o tributo a que tem direito, por violação dos deveres legais de entrega por parte do depositário legal, ou seja, pelo rompimento unilateral pelo detentor precário da prestação da relação fiduciária em si depositada pelo Estado-Fisco.

No dizer de Figueiredo Dias/Costa Andrade, este crime de resultado, consiste na “...efectivação de um dano/enriquecimento, sob a forma de descaminho da prestação correspondente a créditos tributários...”⁴³

A factualidade típica deste crime verifica-se sempre que haja uma não entrega à administração tributária da:

- Prestação tributária deduzida nos termos da lei;
- Prestação tributária que tenha sido recebida e haja obrigação legal de liquidar;
- Prestação tributária que possa ser entregue autonomamente, independentemente da falta de entrega ser total ou parcial.

O artigo legal em análise está estruturado pela configuração do crime simples no seu n.º 1, prevendo-se o crime agravado pelo resultado, isto é, em função do valor do tributo não entregue, no n.º 5 do mesmo artigo.

No n.º 4 vem o legislador impor uma *condição de punibilidade*⁴⁴ ao estabelecer que, apesar da verificação da tipicidade legal, só são puníveis os factos criminais quando tenham decorrido mais

⁴³ Cfr. citação feita por Augusto Silva Dias no *ob. cit.* na nota 25 – pag. 462.

⁴⁴ Defende a *condição de punibilidade* Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos in *Regime Geral das Infracções Tributárias* – 2ª edição – Áreas Editora – Lisboa – 2003, pag. 645, enquanto Augusto Silva Dias, entende ser uma *condição de procedibilidade* da acção penal, *ob. cit.* na nota supra a pag. 463. Partilhamos da opinião da *condição de punibilidade*, uma vez que o momento da consumação do crime se dá quando deixou de entregar a prestação ao credor – art.º5º, n.º 2 do RGIT-, contudo o legislador impõe que só há punição como crime fiscal se o agente retardar a entrega da prestação ao credor por mais de 90 dias, e assim, o mesmo legislador submeteu a falta de entrega até àquele prazo ao regime das contra-ordenações fiscais – art.º 114º do RGIT – logo, apesar do crime se consumir no momento em que devia ser entregue a prestação e não o foi, só há lugar à punição se se verificar o decurso daquele prazo de 90 dias.

de noventa dias sobre o termo do prazo da entrega da prestação ao credor, porquanto até aí caem na alçada da contra-ordenação prevista no art.º 114º do mesmo diploma legal.

Tipo Subjectivo

O tipo subjectivo na actual lei incriminadora basta-se com a não entrega ao credor da prestação tributária a que o legal depositário estava obrigado, isto é, é suficiente a quebra da relação fiduciária entre os sujeitos desta relação jurídico-tributária.

O elemento subjectivo esgota-se no dolo, que se dirige à quebra dessa confiança depositada legalmente no detentor temporário da prestação tributária e que pode abarcar qualquer uma das formas previstas no art.º 14º do CP – directo, necessário e eventual.⁴⁵

Ilicitude

Com frequência as empresas⁴⁶, quer detidas por pessoas singulares quer detidas por pessoas colectivas, encontram-se em situação financeira difícil face aos ciclos económicos que resultam das conjunturas em que se movimenta a sua vida empresarial.

Aqui temos sempre que cingir as situações reais a duas possibilidades. Se a empresa não faz retenções de impostos a que legalmente estava obrigada, ou não autoliquida o imposto que estava obrigada com a consequente repercussão legal a terceiros e, por conseguinte não pode receber qualquer tributo (paradigma desta última situação é o IVA) então não se realiza este tipo do art.º 105º do RGIT.

É que apesar da violação daqueles deveres não há possibilidade de se verificar a obrigação de entrega de prestação tributária ao credor, porquanto, essa prestação tributária não chegou a ficar retida na empresa, logo, não há sequer a existência de depositário legal, e, por isso, não pode haver qualquer quebra de fidejussão.

Efectivamente o Abuso de Confiança Fiscal só existe se tiver havido retenção na fonte e, a empresa, dolosamente não tiver cumprido a obrigação legal de entrega do tributo ao Estado-Fisco.

Nesta eventualidade há quem questione se se pode estar face a uma causa de exclusão da ilicitude, podendo aqui surgir a causa justificativa de conflito de deveres previsto no art.º 36º CP.

⁴⁵ Quanto ao conceito de *dolo*, ver entre outros Teresa Pizarro Belezza, in *Direito Penal* – 2º volume – AAFDL – ano de 1999 –, designadamente sobre a dificuldade da diferenciação entre dolo eventual e negligência consciente. – pags 161 a 191.

⁴⁶ Sobre o conceito de *Empresa* ver Coutinho de Abreu – *Curso de Direito Comercial* – Vol I – Almedina – Coimbra – 1998, a pags. 187 ss.

Augusto Silva Dias⁴⁷ pugna pela possibilidade do afastamento da ilicitude, quando, face ao conflito de deveres em que a empresa se possa encontrar, designadamente, para pagamento de salários aos seus empregados, pagamentos aos fornecedores, e outros cumprimentos de obrigações sem os quais há sérias possibilidades da empresa deixar de laborar, com os consequentes reflexos a nível social, entende que, face a esse conflito de cumprimento dos deveres para com todos aqueles que a nível contratual se relacionam com a empresa e os deveres de entregar a prestação tributária ao credor, seja lícito o cumprimento daqueles deveres sem o que se poderá por em causa a sobrevivência de um grupo de pessoas, em detrimento do cumprimento da obrigação legal da entrega do tributo ao Estado-Fisco. Entende aquele mestre que a licitude daquele comportamento é aprovada pela ordem jurídica vista na sua globalidade – art.º 31º, nº 1 do CP.

Não partilha daquela opinião a jurisprudência, que não considera tais comportamentos abrangidos pelo direito de necessidade, pelo estado de necessidade desculpante, nem pelo conflito de deveres – art.ºs 34º, 35º e 36º do CP –, porquanto, entende que a obrigação de pagar impostos é sempre um dever superior face ao cumprimento pelas empresas das suas obrigações contratuais, independentemente de quem for o credor dessas mesmas obrigações contratuais.⁴⁸

⁴⁷ *Ob. cit.* na nota 25 a pag. 463.

⁴⁸ O STJ no seu Acórdão tirado por unanimidade em 15/01/1997 e publicado *in* BMJ N463 – ano de 1997 – pag 429 escreveu “..Estarão justificados os factos praticados pelo recorrente nos termos dos art.ºs 34º a 36º do CP? Tais disposições legais versam o direito de necessidade, o estado de necessidade desculpante e o conflito de deveres – art.ºs 34º, 35º e 36º do CP, respectivamente –. E representam uma autonomização do direito de necessidade consoante o interesse protegido é sensivelmente superior ao interesse sacrificado – art.º 35º que vê como causa de exclusão da ilicitude –, ou sendo os interesses iguais, como obstáculo à culpa – art.ºs 35º e 36º – apenas se especificando o conflito de deveres no art.º 36º, porque não se exigiria neste que o dever ou ordem que se cumpre seja sensivelmente superior ao dever ou ordem que se sacrifica. Considerado isto, facilmente se conclui que não pode considerar-se que o arguido dando aos valores do IVA o destino concreto de o utilizar nas despesas correntes, nomeadamente ordenado de trabalhadores, matérias primas e de energia eléctrica em vez de o entregar ao Estado salvaguardou um interesse superior, precisamente porque interesses se consideram igualmente relevantes. Por isso os factos não reúnem o requisito especificado na alínea b) do art.º 34º do CP, e, portanto, não pode considerar-se excluída a ilicitude dos mesmos por se não provar um direito de necessidade. Mas também não vem provado que o arguido deu às importâncias do IVA o destino concreto que lhe imprimiu para afastar um perigo actual e não removível de outro modo, que ameaçasse a vida, a integridade física ou a liberdade do agente ou de terceiros. Não se lhe exigindo, face às circunstâncias, comportamento diferente – art.º 35º, nº 1 – ou ameaçasse interesses diferentes – art.º 35º, nº 2 do CP. Por conseguinte não pode concluir-se que agisse sem culpa. Resta apreciar o conflito de deveres. Poderá equacionar-se que o arguido se encontrava perante o dever de pagar o IVA e o dever funcional de manter a empresa a funcionar satisfazendo os pagamentos? Desde logo, porém, nada permite concluir que o dever de manter a empresa a funcionar seja superior àquele de pagar o IVA. Mas facilmente se conclui que a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia. Daí que tal possível conflito de deveres não seja causa de exclusão da culpa...”.

Tb o STJ no seu Acórdão tirado por unanimidade em 14/01/2002 e consultado na página da internet com o endereço electrónico: www.dgsi.pt/jstj.nsf, escreveu que não “...se pode falar em conflito de deveres que exclua a ilicitude do facto (art.º 36º do CP), desde logo porque a obrigação de entregar impostos tem natureza legal e o seu incumprimento consubstancia a prática de crime, o que não sucede com as outras obrigações referidas. O interesse protegido pela norma incriminadora em questão é, assim (pelo menos para o nosso legislador, pois lhe dispensou a cobertura penal), superior ao implícito na obrigação de cumprimento de contratos e de pagamento de salários não sendo, assim, razoável – sempre na perspectiva do nosso legislador – impor ao Estado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza do interesse (de terceiros) ameaçado – cfr. neste sentido, isto é, no de que a regra contida no art.º 36º do CP deve ser integrada pelo esclarecimento fornecido pelas regras contidas no art.º 34º do mesmo diploma, particularmente nas suas alíneas b) e c), o Prof. Cavaleiro Ferreira, “Lições de Direito Penal, Parte Geral, I”, 246/247...”

Tb O TRL no seu acórdão tirado por unanimidade em 30/04/2002 e consultado na página da internet com o endereço electrónico: www.dgsi.pt/jtrl.nsf escreveu que “...não configuram circunstâncias susceptíveis de justificarem a atenuação especial da pena de abuso de confiança fiscal, o facto de a sociedade arguida atravessar dificuldades financeiras e

Efectivamente, se se pudesse admitir tal situação isto conduziria que o fiel depositário da prestação dispusesse de dinheiros públicos – pagos pelos cidadãos que cumpriram a sua obrigação constitucional de contribuir para o Estado de Direito Social – ou seja, aquele detentor temporário deixava de ser um fiel depositário legal e passava a utilizar, em proveito próprio, (sabendo-se lá com que critérios), os tributos pertença da comunidade organizada e representada pelo Estado. E não se diga que ali podem estar em causa dramas sociais, porque estes a existirem têm que ser solucionados pelo Estado Social a quem se destina afinal aqueles tributos retidos. Entendemos assim que não podem ser abertas brechas nesta relação fiduciária, porquanto, se se questionar de qualquer hipotético drama social, cabe a sua resolução ao Estado Social, a quem afinal se destinam os impostos, e não a qualquer um de nós enquanto mero depositário de tributos.

Concurso com o Crime de Abuso de Confiança do art.º 205º do CP.

O art.º 10º do RGIT sobre a especialidade das normas tributárias vem estatuir que às “...infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza...”

Efectivamente o legislador segue aqui o pensamento de Eduardo Correia⁴⁹ quando afirmava que “...seria uma clara violação do princípio *ne bis in idem* e da especialização das sanções fiscais aplicá-las cumulativamente com as penas da lei geral. Evidentemente, que as regras da especialidade ou o efeito consuntivo das sanções tributárias só poderão funcionar quando os interesses que visam proteger sejam os mesmos que as sanções comuns se destinam a tutelar: - os interesses do Estado na sua veste fiscal. Daí que, se através de uma infracção fiscal se violam também interesses de terceiros, deverão aplicar-se as penas comuns para além das sanções tributárias...”.

Partilhando daquela síntese conclusiva vem Figueiredo Dias/Costa Andrade⁵⁰ afirmar, o “...que em rigor, está aqui em causa é, assim, um regime de concurso de ordenamentos jurídicos: o direito penal comum e o direito penal tributário...”.

Tem sido claro para a doutrina e para a jurisprudência⁵¹ que quando o bem jurídico ofendido é apenas aquele que pretende proteger o direito penal fiscal, então é só aplicável este ordenamento, contudo, se cumulativamente, houver ofensas de bens jurídicos protegidos pelo direito penal comum, há aplicabilidade simultânea dos dois ordenamentos jurídicos em concurso efectivo,

económicas, o facto de o montante dos impostos ter sido empregue no pagamento de salários e a fornecedores e posterior pagamento de imposto em falta...”.

⁴⁹ *Cfr. ob. cit.* na nota 20 a pag. 28.

⁵⁰ *Cfr. ob. cit.* na nota 26 a pag. 416.

⁵¹ *Cfr.* por todos o Acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2003 do STJ, publicado *in* DR – I série-A, n.º 157, de 10/07/2003, a pags. 3890 a 3906.

verdadeiro ou puro. É que entre a infracção fiscal e o crime comum há uma relação de especialidade, pelo que se apenas há violação daquela, só pela norma especial pode ser incriminado “*lex specialis derogat legi generali*”, sob pena de violação do princípio “*ne bis in idem*”.

Crime continuado

O art.º 24º no seu n.º 6 do RJFNA, na sua versão originária estabelecia que “...se a obrigação da entrega da prestação tributária for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação...”. Este preceito seguiu o previsto no “Anteprojecto G.T./Disp. S.S.E.O., de 25/7/83 e no Anteprojecto de Figueiredo Dias/Costa Andrade, de 15/09/88”⁵².

Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, aquela redacção do n.º 6 foi suprimida e, actualmente no RGIT também não há norma igual, pelo que, para se conhecer da unidade ou pluralidade de infracções, temos que nos socorrer do art.º 30º do CP, aplicável por força da alínea a) do art.º 3º do RGIT.

Estabelece o n.º 2 do art.º 30º do CP que “...constitui um só crime continuado a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executada por forma essencialmente homogénea e no quadro da solicitação de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente...”.

São assim pressupostos cumulativos do crime continuado:

- A realização plúrima do mesmo tipo de crime (ou de vários tipos que protejam fundamentalmente o mesmo bem jurídico);
- Homogeneidade da forma de execução (unidade do injusto objectivo de acção);
- Unidade do dolo (unidade do injusto pessoal da acção) em que as diversas resoluções se devem conservar dentro de uma *linha psicológica continuada*;
- Lesão do mesmo bem jurídico (unidade do injusto do resultado);
- Persistência de uma situação exterior que facilite a execução e que diminua consideravelmente a culpa do agente.

È hoje um dado assente que, para estarmos em presença de um crime continuado tem que haver uma pluralidade de acções criminosas, isto é, apesar de o bem jurídico ser o mesmo ou fundamentalmente o mesmo – *teoria jurídica* -, em que o juízo de censura – *culpa* – é feito várias vezes em relação à actuação do agente, tendo em atenção a *conexão temporal* que liga os vários momentos de conduta do agente, o que permite conhecer que o agente renovou nesse mesmo

⁵² In Alfredo José de Sousa – *Infracções Fiscais (não aduaneiras)* – 3ª edição – Almedina – Coimbra – 1997 – pags 111 e 112.

número de vezes o respectivo processo de motivação criminosa, havendo assim, tantas infracções quantas as acções violadoras.⁵³

Contudo, pode acontecer que a renovação da determinação da conduta do agente que leva aos juízos de censura, seja propiciada por elementos externos que tentem o agente e facilitem a execução criminosa, desenvolvida dentro duma mesma linha psicológica continua e, por estes factos exógenos, diminua consideravelmente a culpa do agente.

Assim, o pressuposto às infracções sucessivas praticadas pelo agente está verdadeiramente na existência de uma relação *de fora*, que, de modo considerável, dá largas à repetição criminosa e a facilita, pelo que é cada vez menos exigível que o agente se comporte de modo diferente, isto é, de acordo com o direito, face às condições exógenas que o arrastam a *cair na tentação* da repetição criminosa, factos estes que fazem com que aquela pluralidade de acções criminosas sejam *aglutinadas numa só infracção continuada*, na medida em que revelam uma acentuada *diminuição da culpa* do agente, ou seja, *uma diminuição do juízo de censura feito pela comunidade ao comportamento criminoso do agente*, com as consequências ao nível da punição prevista no art.º 79º do CP, em que a sanção abstractamente aplicável corresponde à conduta mais grave que integra a continuação.

È um dado doutrinal e jurisprudencialmente aceite que o crime continuado não se aplica à ofensa de bens jurídicos eminentemente pessoais, face à própria natureza das coisas que é uma emanção da natureza eminentemente pessoal dos bens violados.

Diferente do crime continuado está a violação plúrima do mesmo bem jurídico, mas em que essa violação nasce apenas e só do desenvolvimento de *uma única e mesma motivação criminosa*. E para afirmar que existe uma única e mesma motivação criminosa é fundamental a *conexão temporal* que liga os vários momentos da conduta do agente, e “...para afirmar a existência dessa unidade resolutive é necessária uma conexão temporal, que em regra e de harmonia com os dados da experiência psicológica, leva a aceitar que o agente executou toda a actividade sem ter de renovar o respectivo processo de motivação...”⁵⁴

Assim, aplicada esta hipótese ao crime de Abuso de Confiança Fiscal, teríamos que:

* Se, face a situações exógenas ao agente, levam este a motivar-se pela *repetição das resoluções criminosas*, isto é, os factos externos que rodeiam a vida da empresa levam a que o fiel depositário legal *caia novamente na tentação* de não entregar sucessivamente as prestações ao credor (porque

⁵³ Sobre a teoria do crime continuado ver entre outros: - Eduardo Correia – *Direito Criminal II* – reimpressão – Livraria Almedina – Coimbra – 2000 – pag 203 ss; - Teresa Beza – *Direito Penal – 2º Volume* – aafdl – 1999 – pag. 548 ss; - Manuel Maia Gonçalves – *Código Penal Português – 14ª edição* – Almedina – Coimbra – 2001- pag. 137 ss.

⁵⁴ Cfr. Eduardo Correia – *ob. cit.* na nota 53 a pag. 202.

há problemas financeiros graves e urgentes, porque há diminuição da actividade fiscalizadora da administração fiscal, entre outros possíveis), então estamos perante a figura do *crime continuado*, com a cominação da determinação da sanção aplicável se fazer da conjugação dos art.ºs 71º e 79º do CP e art.º 13º do RGIT.^{55 56}

* Se se está perante uma *única resolução criminosa*, ou seja, a certa altura o fiel depositário legal assume que *dali em diante não entrega ao credor mais nenhuma retenção que faça*, então, está-se apenas perante um *único crime* de Abuso de Confiança Fiscal, para cuja medida concreta da pena se atende à conjugação do artº 71º do CP e 13.º do RGIT.

Resulta do exposto que se um agente pratica sucessivamente vários crimes de Abuso de Confiança Fiscal, poderemos estar face à análise concreta e da sua subsunção à teoria geral da infracção perante um concurso ideal de crimes equiparado ao concurso real pelo art.º 31º nº 1 do CP, com as consequências ao nível da determinação da pena previstas no art.º 77º do referido diploma legal, ou perante uma das figuras supra expostas.

⁵⁵ Sobre a aplicabilidade da teoria do crime continuado em Direito Penal Fiscal ver Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos – *ob. cit.* na nota 44 a pags 102 a 104.

⁵⁶ Sobre a punição do crime continuado em abuso de confiança fiscal a agentes que liquidaram IVA e o receberam dos seus clientes, sem contudo o terem entregue nos cofres do Estado-Fisco, ver por todos o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, tirado por unanimidade em 18/04/2201 – Procº 420/99 - e consultado na página da Internet com o endereço electrónico www.dgsi.pt/jtrp.nsf, e os Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, tirados por unanimidade em 05/12/2001 e 14/01/2002,- Procºs 103/2001 e 157/99 – e consultados na página da Internet com o endereço electrónico www.dgsi.pt/jstj.nsf.

CONCLUSÃO

Iniciamos o nosso relatório com o levantamento de uma questão – *vide* fls. 5 – à qual tentamos obter resposta ao longo da exposição, pelo que, quanto a ela, somos levados a concluir:

* Quando o agente económico – sujeito passivo de IVA – liquida IVA aos seus clientes, e, destes recebe efectivamente o tributo por si liquidado, então passa a estar como fiel depositário legal de um tributo que pertence na íntegra ao Estado de Direito Social – art.ºs 1º, 2º, 7º, 26º n.º 1, 36º e 40º todos do CIVA;

* O fiel depositário legal daquele tributo quando o não entrega no prazo legal ao credor, comete o Crime de Abuso de Confiança Fiscal previsto no art.º 105º do RGIT, porquanto, este artigo é claro ao estatuir que para efeito de incriminação se considera prestação tributária “...aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar...”, que é o caso paradigmático antes exposto;

* Que a repetição sucessiva e ininterrupta da falta de entrega daquela prestação tributária ao credor integra a figura do Crime Continuado, desde que reunidos os pressupostos do art.º 30º n.º 2 do CP, que a doutrina e a jurisprudência entendem aplicável ao Direito Penal Fiscal;

* Que face àquela prática criminal do Crime de Abuso de Confiança Fiscal sob a Forma Continuada, a moldura penal tem que ter em conta o art.º 105º conjugado com os art.ºs 12º e 13º todos do RGIT e ainda os art.ºs 40º, 70º, 71º e 79º todos do CP, aplicáveis como normas supletivas por força do art.º 3º alínea a) do RGIT, pena esta que *não libera* o agente do cumprimento da obrigação da entrega do tributo retido ao Estado-Fisco, conforme ordena o art.º 9º do RGIT;

Que no caso de a infracção penal fiscal ser praticada por uma pessoa colectiva,⁵⁷ são agentes deste tipo incriminador e como tal punidos:

⁵⁷ Sobre a responsabilidade penal das pessoas colectivas no tocante à prática de ilícitos criminais de índole económica, se debruçou o Comité de Ministros do Conselho da Europa na sua 335ª reunião de Delegados, que em 25 de Junho de 1981, aprovou a Resolução n.º R (81) 12, no sentido de os Estados Membros estudarem a possibilidade de instituírem a responsabilidade penal das pessoas colectivas aquando da prática de infracções económicas. *Conf.* Manuel António Lopes Rocha in *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Novas Perspectivas* -, publicado in *Centro de Estudos Judiciários* (1985) pags 107-187 e constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários* – Volume I – Coimbra Editora – 1998, pags. 434.

Este autor citando J. Constant afirma que “...a pessoa colectiva é uma realidade, constituindo o modo de expressão de uma verdadeira vontade colectiva reconhecida em direito civil e comercial e capaz de dolo ou culpa visto que é susceptível de ser dirigida tanto para o mal como para uma actividade licita...” (pag.436) e, apoiando-se em André Vitu continua a afirmar que “...os entes colectivos devem ser penalmente perseguidos, porque a sua responsabilidade permite repartir melhor as sanções repressivas e atingir não apenas os indivíduos que actuam física e intencionalmente mas

- A pessoa colectiva desde que reunidos os pressupostos do art.º 7º n.ºs 1 e 2 do RGIT e aqui, está-se perante a excepção do carácter pessoal das penas previsto no art. 11º do CP;

- Os órgãos, membros ou representantes dessa pessoa colectiva que voluntariamente agiram nessa qualidade – art.º 6º e 7º n.º 3 do RGIT.

também os *guarda-ventos*, através dos quais se abrigam e nos quais depositam os meios monetários propícios à sua acção. A responsabilidade penal tende a não ser somente questão de indivíduos, de seres humanos que executam actos materiais voluntários, mas também a sanção de uma actividade colectiva tanto mais temível quanto implica o risco de ser mais poderosa e mais anónima...”. Tendo agora como suporte Enrique Ruiz Vellido, acrescenta que “...a existência de grandes empresas que actuam como entes abstractos, ainda que com personalidade jurídica e que no exercício das suas operações mercantis levam a cabo actividades que incidem no campo penal, é inegável e gravemente atentatório da ideia de justiça e de ordem que há-de presidir à vida comunitária e devem castigar-se...” (pag. 484) e, para sustentar a sujeição ao direito penal das pessoas colectivas acrescenta um extracto do Tratado de Direito Criminal da autoria de André Vítu e de Roger Merle, em que é assumido que “...a pessoa colectiva é perfeitamente capaz de vontade, ela postula mesmo a vontade, porquanto nasce e vive do encontro das vontades individuais dos seus membros. A vontade colectiva que a anima não é um mito, concretiza-se em cada etapa importante da sua vida pela reunião, a deliberação e o voto da assembleia geral dos seus membros ou dos conselhos de administração, de gerência ou de direcção. Esta vontade colectiva é capaz de cometer crimes tanto como a vontade individual. O direito civil reconhece-a de há muito com base no art.º 1382º do Código Civil. Nada se opõe a que o direito penal adopte a mesma solução. Sem dúvidas que as pessoas colectivas são incapazes, por si mesmas, da actividade física que concretiza a sua vontade colectiva. Mas são instigadoras desta actividade material e é a esse título que devem responder como cúmplices nas condições de direito comum, sem que possa invocar-se o mínimo atentado ao princípio da personalidade das penas...” (pag.437).

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Coutinho

- *Curso de Direito Comercial* – Volume I – Almedina – Coimbra – 1998.

ANDRADE, Manuel

- *Teoria Geral da Relação Jurídica* – Coimbra – 1997.

BANNOCK, Graham, R.E.Baxter e Ray Reer

- *Dicionário de Economia* – Verbo – 1987.

BELEZA, Teresa Pizarro

- *Direito Penal* – 2º volume – aafdl – 1999.

CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa

- *Lei Geral Tributária* – Vilis Editora – Lisboa – 1998.

CORREIA, Eduardo

- *Direito Criminal II* – reimpressão – Almedina – Coimbra – 2000.
- *Os artigos 10º do Decreto-Lei nº 27 153, de 31-10-1936, e 4º, nº 1º, do Decreto-lei nº 28 221, de 24-11-1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.* – in – *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários* – volume II – Coimbra Editora – 1999.

DIAS, Augusto Silva

- *Crimes e contra-ordenações fiscais* – in – *Direito Penal Económico e Europeu* – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.
- *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro* – (Decreto-lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro) – *Considerações Dogmáticas e Político-Criminais* – in – *Direito Penal Económico e Europeu* – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.

DIAS, Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade

- *Direito Penal – questões fundamentais – a doutrina geral* – Universidade de Coimbra – Faculdade de Direito – 1996.
- *O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português* – in – *Direito Penal Económico e Europeu* – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.

GERSÃO, Eliana

- *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal* – in – *Direito Penal Económico e Europeu* – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.

GOMES, Nuno de Sá

- *Manual de Direito Fiscal* – Editora Rei dos Livros – Lisboa – 1999.

GONÇALVES, Manuel Maia

- *Código Penal Português* – 14ª edição – Almedina – Coimbra – 2001.

NABAIS, José Casalta

- *Direito Fiscal* – 2ª edição – Almedina - Coimbra – 2003.
- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* – Almedina – Coimbra – 1998.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira

- *Lições de Finanças Públicas* – 5ª edição – Coimbra - Editora – 1997.

ROCHA, Manuel António Lopes

- *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Novas Perspectivas* – in – Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – volume I – Coimbra Editora – 1998.

RODRIGUES, Anabela Miranda

- *Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal* – in – Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.

SAMPAIO, Jorge – Presidente da República

- Jornal diário “Público”, de 29 de Julho de 2003.

SOUSA, Alfredo José

- *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva* – in – Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – volume II – Coimbra Editora – 1999.
- *Infracções Fiscais (não aduaneiras)* – 3ª edição – Almedina – Coimbra – 1977.

SOUSA, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos

- *Regime Geral das Infracções Tributárias* – 2ª edição – Áreas Editora – Lisboa – 2003.

VARELA, João de Matos Antunes

- *Das Obrigações em Geral* – volume I – Almedina – Coimbra – 1998.

XAVIER, Alberto

- *Manual de Direito Fiscal* – Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa – Lisboa – 1981.