

DO CRIME DE

ABUSO DE

CONFIANÇA FISCAL

RELATÓRIO ELABORADO POR:

CARLA SOFIA RICARDO BORGES

Nº. 1402/95/020

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

**MESTRADO NA ÁREA DE CIÊNCIAS
JURÍDICO-ECONÓMICAS**

CADEIRA DE DIREITO FISCAL

ÍNDICE

	Pág.
1- INTRODUÇÃO	1
2. ENQUADRAMENTO DO DIREITO FISCAL PENAL	
2.1. Unidade Fundamental do Direito	2
2.2. Direito Económico	2
2.3. Direito Fiscal e Direito Económico	3
2.4. Inter-relações entre o Direito Fiscal e o Direito Penal	4
2.5. Princípios Gerais do Direito Penal no Direito Fiscal	4
2.6. Estrutura Essencial do Crime	5
2.7. Princípios e meios sancionatórios do Direito Penal	5
2.8. O Imposto no Âmbito do Direito Penal Económico: Sua Inadequação como Sanção Contra os Desvios ao Modelo Económico	6
2.9. Direitos Fiscal Penal, Penal Comum e Penal Económico	6
2.10. Infracções Fiscais e Teoria Geral da Infracção Criminal	7
2.10.1. Fundamento da Criminalização do Ilícito Fiscal Não Aduaneiro	7
2.10.2. Enquadramento Legal	7
3. O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL	
3.1. Enquadramento Histórico-Normativo; Legislação anterior a 1976 e o Dec.-Lei nº. 619/76, de 27 de Julho	
3.1.1. Infracções fiscais; evolução histórica; jurisdicionalização da aplicação das penas	8
3.1.2. O Código de Processo das Contribuições e Impostos	9
3.1.3. O Dec.-Lei nº. 619/76, de 27 de Julho - Algumas Considerações	9
3.1.4. O Decreto-Lei nº. 619/76: dúvidas de interpretação e de constitucionalidade; a questão da sua vigência; A alínea f) do Artº. 1º., em especial	10
3.1.4.1. A concorrência de aplicação do Dec.-Lei 619/76 com a legislação fiscal então vigor	11
3.1.4.2. Inoperância Prática e Pretensa Revogação do Dec.-Lei 619/76 ...	12
3.1.4.3. Breve Análise Crítica da Questão	13
3.1.4.4. Análise do Artº. 1º., nº. 1, alínea f), do Dec.-Lei 619/76	14
3.1.4.5. Outras Considerações Relevantes a Propósito do Diploma	14
3.2. O Artº. 24º. do RJFNA e os Elementos Essenciais do Crime	14
3.2.1. Tipicidade Objectiva	15
3.2.1.1. A Apropriação	15
3.2.1.1.1. Relação Tributária Subjacente	16
3.2.1.1.1.1. Prestação Tributária Deduzida e não Entregue/ Substituição Tributária	17
3.2.1.1.1.1.1. O Número Um do Artº. 24º.	17
3.2.1.1.1.1.2. A Primeira Parte do Número Dois do Artº. 24º. em Especial / Crítica à sua Redacção	17

	Pág.
3.2.1.1.1.2. Prestação Tributária Recebida e Não Liquidada / A Liquidação Obrigatória	19
3.2.1.1.1.2.1. O IVA	19
3.2.1.1.1.2.2. a segunda parte do Número Dois do Artº. 24º.	20
3.2.1.1.1.3. Breve Conclusão Àcerca das Relações de Confiança Subjacentes ao Crime de Abuso de Confiança Fiscal	21
3.2.2. Tipicidade Subjectiva	22
3.2.2.1. Dolo e Negligência	22
3.3. Distinção de Figuras Próximas	
3.3.1. A Contra-Ordenação do Artº. 29º. do RJIFNA	22
3.3.2. O Abuso de Confiança em Relação à Segurança Social - O Artº. 27º. - B.	23
3.4 - O Crime e os Conceitos de Infracção, Evasão e Fraude Fiscais	24
3.4.1. Razão de Ordem e de Método	24
3.4.2. A Evasão Fiscal <i>Lato Sensu</i>	24
3.4.3. A Evasão Omissiva Imprópria	25
3.4.4. A Evasão Omissiva Por Inacção	26
3.4.5. A Evasão Comissiva; Distinção Entre Evasão Lícita e Ilícita	26
3.4.5.1. A Evasão Comissiva Ilícita	27
3.4.5.2. A Evasão Comissiva Lícita ou Elisão Fiscal	27
3.4.6. Enquadramento e Classificação do Artº. 24º. do RJIFNA	27
3.5. Concurso de Crimes; Relações com o Crime da Abuso de Confiança no direito Penal Comum	
3.5.1. O problema do concurso entre crimes tributários e crimes comuns no contexto da legislação penal fiscal (enquadramento histórico-legal)	28
3.5.2. Relações Entre Crime Comum de Abuso de Confiança e o Abuso de Confiança Fiscal; Concurso de Infracções	
3.5.2.1. Legislação Anterior	29
3.5.2.2. Regime Actual	29
3.6. A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas e dos seus Representantes.....	32
3.6.1. A Responsabilização dos Gerentes em Especial	32
3.6.1.1. A Reversão Contra os Gerentes	34
3.6.1.2. Integração do Conceito de Culpa - Importância da Jurisprudência	34
3.6.2. As Dívidas Fiscais e Sua Origem	35
3.6.3. O Nexo de Causalidade entre Acto e Dano	37
3.6.4. O Ónus da Prova	37
4. CONCLUSÕES	39

Bibliografia

1- INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe-se estudar um dos crimes fiscais da legislação fiscal portuguesa em vigor, designadamente o Crime de Abuso de Confiança Fiscal, previsto e punido na Parte II, Capítulo I do Decreto-Lei N.º 20 - A/ 90 de 15 de Janeiro, que vem novamente consagrar na nossa legislação tributária uma bipartidarização entre crimes e contra-ordenações fiscais.

Têm sido muitos os problemas suscitados pelo referido diploma - Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras - no seu todo e, em particular, no que à matéria criminal respeita. A origem de tais problemas deverá encontrar-se, de algum modo, no facto de o respectivo regime proceder a uma aplicação às situações fiscais de conceitos e modelos de actuação originários do Direito Penal.

Razão pela qual vamos começar por analisar brevemente a problemática respeitante à transposição dos princípios gerais e meios sancionatórios do Direito Penal para o âmbito da matéria fiscal, procedendo ao enquadramento do Direito Fiscal na vasta enciclopédia jurídica.

Só depois passaremos a analisar a evolução histórica do enquadramento legal da conduta hoje qualificada de Crime de Abuso de Confiança Fiscal, e os problemas suscitados antes da entrada em vigor do actual RJFNA.

Por fim, e na parte nuclear do trabalho, procuramos analisar a solução legal actualmente conferida à conduta que é objecto do nosso estudo, designadamente pelo artigo 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, seus aspectos, questões de maior interesse por ela suscitadas.

2. ENQUADRAMENTO DO DIREITO FISCAL PENAL

2.1. Unidade Fundamental do Direito

É do conhecimento geral que nenhuma disciplina jurídica ou ramo de Direito se encontra isolado da restante “enciclopédia jurídica”. A autonomia de todo e qualquer ramo de Direito deverá ser entendida em termos relativos.

No que ao Direito Fiscal respeita é de realçar a ausência de verdadeira autonomia científica, já que, e apesar do seu carácter muito próprio o Direito Fiscal integra-se no Direito Financeiro, cabendo as suas normas no complexo comum das normas jurídico-financeiras. Tal falta de autonomia tem como consequência a existência de dependências e inter-relações entre o Direito Fiscal e outras disciplinas jurídicas.

2.2. Direito Económico

O Estado é também um agente económico, embora com tendência para reduzir aí o seu papel. Continua, porém, quando se revele necessário, a suprir as insuficiências do funcionamento do mercado, e criando, nesse âmbito, normas de regulamentação de condutas.

Advirta-se que o Direito Económico, como disciplina jurídica autónoma, não se pode encontrar apenas na transversal ou na diagonal que corta os vários domínios tradicionais da ordem jurídica e polariza conjuntos de normas de vária procedência tendo como traço comum a intervenção económica. A autonomia do Direito Económico, não apenas sob o ponto de vista pedagógico mas sobretudo científico, terá que decorrer de pressupostos substanciais específicos.

Se é inegável que o Direito Económico se caracteriza pela sua interdisciplinariedade, isto é, pelas estreitas relações com os outros ramos do direito, a sua especificidade só se ganhará pela pertinente referência à ordem pública económica tal como decorre da Constituição, e ao seu ulterior desenvolvimento, quer pelo legislador, quer pela actuação concreta da Administração.

2.3. Direito Fiscal e Direito Económico

Nesta área se devem colocar as relações entre o Direito Fiscal e o Direito Económico, ou mais concretamente, o imposto como instrumento a utilizar pelo Estado na concretização das suas incubências na economia. Importa assim fazer uma reflexão sobre o imposto enquanto instituto jurídico com especificidade no âmbito do Direito Económico.

Nos termos modernos é insustentável a tese de que o imposto deve ser considerado apenas um meio de arrecadação das receitas indispensáveis ao funcionamento do Estado. O sistema fiscal será estruturado com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado, conforme preceituava, inclusive, o artigo 106º. nº. 1 da Constituição de 1976, na sua primeira versão.

Os impostos têm pois, também, e nalguns casos podem ter exclusivamente, finalidades extra-fiscais.¹ O artigo 107º, nº.3 da Constituição, após a revisão de 1982, é a este propósito claro: a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

As relações ou inter-relações entre os impostos e a economia deram origem a dois sistemas diferenciados pelas finalidades que visam alcançar: o dirigismo tributário, caracterizado por medidas tendentes a fornecer ou prejudicar, mediante agravantes ou ou bonificações fiscais diferenciadoras, certos grupos económicos, certos sectores de produção, certas categorias de consumos, certas estruturas criadoras ou aplicadoras de capital, etc. por razões económicas, políticas, militares ou sociais; e o intervencionismo fiscal que pretende

¹ Cfr. Teixeira Ribeiro - Os Princípios da fiscalidade portuguesa - separata do Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XVII, pág. 15

actuar mediante a influência sobre áreas macro-económicas como a produção, o emprego, o índice de preços, o consumo privado, o aforro, etc.

Todavia, numa perspectiva estrita de Direito Fiscal nunca o imposto deve ser utilizado como sanção aplicável ao incumprimento de obrigações ou deveres individuais de promoção económica sem qualquer carácter fiscal. Na verdade, uma das características fundamentais do imposto assinalada unanimemente pela doutrina é a sua natureza não punitiva, não sancionatória. Não obstante, no ordenamento jurídico português há casos de impostos criados apenas com o objectivo de punir certas condutas anti-económicas:

2.4. *Inter-relações entre o Direito Fiscal e o Direito Penal*

De entre as referidas ligações, e neste âmbito se integra o presente trabalho, revestem particular importância as existentes entre o Direito Fiscal e o Direito Penal, facto compreensível dada a relevância do fenómeno tributário para a conservação e desenvolvimento das Comunidades Políticas, para o bem comum da Sociedade. Daí que certas violações de determinados preceitos tributários sejam legalmente qualificadas como Ilícitos Criminais.

A menor repulsa com que a Sociedade sempre encarou as violações de preceitos tributários face a violações de normas de Direito Criminal Geral não evitou essa qualificação legal, apesar de ter incentivado uma moderação ao nível das sanções adoptadas pelo legislador em reacção a comportamentos violadores de normas tributárias.

2.5. *Princípios Gerais do Direito Penal no Direito Fiscal*

O legislador tem subordinado, e bem, a aplicação das sanções tributárias aos princípios gerais de Direito Penal.

É o que sucede, designadamente, no actual Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras², que reflecte a evolução da legislação penal portuguesa, tributária, aliás, das modernas tendências europeias, no sentido de consagrar no campo fiscal a bipartidarização entre crimes e contra-ordenações³. Evolução esta conforme com a tendência actual de eticização de certos comportamentos anteriormente qualificados como transgressões, passando a puni-los a título de crimes, bem como com a tendência para o tratamento mais benevolente das infracções fiscais menos graves, punindo-as a título de contra-ordenações.

Paralelamente, o diploma consagra, na esteira do que já a Lei, a Doutrina e a Jurisprudência anteriores haviam feito, princípios gerais do Direito Penal, em especial o princípio da não retroactividade da lei penal⁴, e os princípios da tipicidade e da imputação moral do acto ilícito ao infractor, como decorre do respectivo Artigo 2.º⁵, princípios que são aplicáveis quer em matéria de crimes quer de contra-ordenações fiscais.

Acresce que, por um lado, é subsidiariamente aplicável aos crimes fiscais o Código Penal e legislação complementar e, por outro, são aplicáveis às contra-ordenações fiscais, também subsidiariamente, os preceitos do D.I. n.º 433/82, de 27 de Outubro, diploma que, regulando as contra-ordenações em geral, se integra na esfera penal *lato sensu*.

Assim, e por força do Artigo 4.º do RJIFNA⁶, são aplicáveis aos crimes fiscais, a título subsidiário, entre outras, as normas do Código Penal relativas à punição da negligência apenas a título excepcional⁷, à co-autoria⁸, à cumplicidade⁹, às causas de exclusão da

² Que passamos a designar por RJIFNA.

³ Estabelece o Artigo 3.º do respectivo diploma que: «As infracções dividem-se em crimes e contra-ordenações fiscais».

⁴ *Nulla poena sine lege*.

⁵ Artigo 2.º: «Para os efeitos do presente Regime Jurídico, constitui infracção fiscal todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior».

⁶ Artigo 4.º, n.º1: «Aos crimes fiscais são aplicáveis, subsidiariamente, o Código Penal e a legislação complementar»; n.º2: «Às contra-ordenações fiscais são aplicáveis, subsidiariamente, as disposições da I Parte do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro».

⁷ Art. 13.º do C.P.

⁸ Art. 26.º do C.P.

ilicitude e da culpa¹⁰, e à reincidência¹¹. Às contra-ordenações, por sua vez, são subsidiariamente aplicáveis, entre outras, as disposições do referido D.I. que, novamente, determinam a punição da negligência apenas quando especialmente prevista na Lei¹² e a que rege a participação¹³.

2.6. Estrutura Essencial do Crime

Como elementos indispensáveis por lei para a existência de crime - elementos essenciais do crime - temos a culpa, a ilicitude e a tipicidade. Pelo que o facto é punível se for voluntário (voluntariedade que pode revestir a forma de dolo ou de mera culpa), ilícito ou injusto (na medida em que lesa o bem comum), sendo como tal reconhecido pelas normas legais incriminadoras.

É esta, em resumo, a estrutura essencial que, como vimos, caracteriza também os crimes e as contra-ordenações fiscais¹⁴.

2.7. Princípios e meios sancionatórios do Direito Penal

Poder-se-ia argumentar, a propósito da criminalização das infracções fiscais, que a relativamente insignificante cristalização social desta matéria não aconselha o recurso aos princípios e métodos sancionatórios do Direito Penal, argumento que porém não procede. Esse recurso ao Direito Penal justifica-se, e é de todo conveniente, desde logo em razão da actual gravidade, quer em termos quantitativos quer qualitativos, do fenómeno da evasão fiscal, cuja verificação é de tal modo escandalosa que os danos causados pela maioria dos crimes contra o património¹⁵ perdem a sua relevância perante os crimes fiscais.

E no mesmo sentido aponta a verificação de que a evasão, inevitavelmente, agrava a carga fiscal em geral, em prejuízo dos contribuintes que cumprem as suas obrigações tributárias.

Ao que acresce, ainda, o movimento comum na generalidade das sociedades modernas no sentido da eticização do Direito Fiscal e do sistema tributário em geral, facto que se relaciona com objectivos de justiça distributiva, atribuindo-se um carácter particularmente censurável às condutas evasivas de maior gravidade. Neste contexto se inscreve também a nossa Constituição, que estrutura o sistema de impostos com base numa finalidade exclusivamente fiscal, designadamente a satisfação das necessidades financeiras do Estado, e numa finalidade fundamental de natureza extra-fiscal, traduzida na justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Incumbe-se, assim, o Estado de elevar os níveis de bem estar da comunidade, subordinando a esse objectivo todo o sistema tributário. A mencionada eticização do Direito Fiscal faz por isso, em face do modelo constitucional entre nós adoptado, todo o sentido, tendo em conta as opções no mesmo tomadas em matéria de fiscalidade. E foi, afinal, segundo estas grandes linhas que se orientou a última reforma fiscal.

A legitimidade e necessidade de intervenção penal decorrem, antes de mais, da verificação da existência de valores fundamentais constitucionalmente reconhecidos gravemente ameaçados por comportamentos comprovadamente nocivos através da análise criminológica. Não parecem existir, para além da pena, outros mecanismos de controlo social susceptíveis de dar a tais comportamentos uma resposta adequada e suficientemente eficaz, sem que se revele demasiadamente gravosa para o delinquent e para a sociedade.

No que à escolha das sanções diz respeito, o Direito Fiscal caracteriza-se por um fraco índice estigmatizador, com um predomínio das penas de multa, o que pode, de certa

⁹ Art. 27.º do C.P.

¹⁰ Art. 31.º e ss. do C.P.

¹¹ Arts. 75.º e 76.º do C.P.

¹² Art. 8.º, n.º1 do D.I. n.º 433/82, de 27 de Outubro.

¹³ Art. 16.º do D.I. n.º 433/82, de 27 de Outubro.

¹⁴ Cfr. Art. 2.º do RJFNA e Art. 4.º, n.º2, por força do qual se aplica às contra-ordenações fiscais, subsidiariamente, o Art. 1.º, n.º1.

¹⁵ À imagem dos quais, aliás, o legislador construiu os crimes fiscais.

forma, ter efeitos negativos quer ao nível da prevenção quer ao nível do fortalecimento da “consciência fiscal”, podendo a intervenção do Direito Penal no campo tributário contribuir para a evolução e consolidação de tal consciência.

2.8. O Imposto no Âmbito do Direito Penal Económico: Sua Inadequação como Sanção Contra os Desvios ao Modelo Económico.

O art.º 3.º, n.º 1 do Dec.-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto, previa agravamentos da taxa de contribuição predial rústica até 50% em relação aos prédios rústicos que, por razões imputáveis aos respectivos titulares, não fossem cultivados na sua totalidade ou em parte, ou neles não se atingissem níveis de produtividade permitidos pelas potencialidades dos solos.

De igual modo, o art.º 4.º do mesmo diploma previa agravamentos até 40% para a contribuição predial urbana relativamente aos terrenos para construção imediata, como tal qualificados pelas Câmaras Municipais, até que os seus titulares dessem início à construção de prédios ou concedessem à Câmara a promoção da venda do terreno em hasta pública.

Foi o próprio legislador que no relatório daquele diploma expressamente afirmou a intenção que o moveu: penalizar o não aproveitamento económico de prédios rústicos e urbanos. Na mesma linha de orientação, o art.º 16.º do Dec.-Lei n.º 152/82, de 3 de Maio, veio prever a criação pelo Governo de uma tributação especial para os donos de terrenos abrangidos por áreas de desenvolvimento urbano prioritários que se recusem a urbanizar ou construir ou não os coloquem à disposição dos municípios para tal efeito.

Embora noutro sector económico-social, o Dec.-Lei 445/74, de 12 de Setembro, penalizava também com uma taxa de contribuição predial que podia ir até aos 40% o não arrendamento dos prédios urbanos a colocar pela primeira vez no mercado da habitação até a efectivação do respectivo arrendamento. Se a utilização de Imposto com estas finalidades extra-fiscais é condenável sob o ponto de vista do Direito Fiscal, não poderá ela ser compreendida à luz do Direito Económico?

Assim sendo, a utilização de instrumentos jurídicos de outros ramos só pode ser perspectivada no Direito Económico face à sua funcionalidade e eficácia.

Precisamente com objectivos idênticos aos do art.º 4.º do Dec.-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto, (e aos da legislação anunciada pelo art.º 16.º do Dec.-Lei 152/82, de 3 de Maio) - contribuir para a solução do problema habitacional, revitalizar o mercado de terrenos para a construção civil, construção imediata de edifícios em terrenos com aptidão urbanística - surgiu na Alemanha em 1961 e 1962 o *Baulandsteuer*, um imposto especial.

Este imposto, depois de acesa controvérsia política, doutrinal e jurisprudencial que ia desde a sua heterodoxia fiscal até a inconstitucionalidade, acabou por ser abolido a partir de 1 de Janeiro de 1963 por inoperante e anti-social.

Com objectivo semelhante ao do art.º 3.º do Dec.-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto, promover o melhor aproveitamento agrícola dos solos - também na Alemanha, no Estado federado de Badernunnttemberg, foi publicada, uma lei de 14 de Março de 1972, que obrigava os possuidores de terras agrícolas úteis a explorá-las. Todavia, e ao contrário do *Baulandsteuer* e daquela lei portuguesa, considerou a infracção de tais obrigações como ilícito administrativo punível com coimas¹⁶.

O imposto não tem efectivamente vocação para constituir punição de infracções ou desvios anti-económicos. Desde logo porque ele constituiria uma sanção automática resultante do encontro da situação de facto e da lei que a prevê e sanciona, sem qualquer mediação a considerar todas as circunstâncias que originaram tal situação de facto. É pois um processo sancionador indiferente a qualquer juízo de censura que o sancionado possa, ou não, ser passível. Ora, mesmo o ilícito de mera ordenação social só deverá ser punível, em princípio, se o agente actuou com culpa (cfr. art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro).

Por outro lado, mesmo quando o imposto visa também, ou exclusivamente até, finalidades extra-fiscais, reguladoras, conformadoras ou propulsoras do sistema económico-social, ele é sempre um meio de arrecadação de receitas. Fazer do imposto apenas uma sanção, uma punição de condutas anti-económicas é querer liminarmente que a respectiva

¹⁶ cfr. Heinrich Ewald Horster- Revista de Direito e Economia - Ano 1 - 1º - pág. 29

receita não seja arrecadada na medida em que se pressupõe que a conduta anti-económica não deverá ocorrer.

Acresce que o imposto há-de ser expressão pecuniária de certa capacidade contributiva do cidadão decorrente de um facto positivo - riqueza ou rendimento existente ou a haver - e não de um facto negativo - omissão de riqueza ou de rendimento - revelador de ausência de capacidade contributiva.

Por fim, o imposto sanção viola frontalmente o princípio unanimemente reconhecido da auto-tributação - encargo pecuniário aceite pelos próprios contribuintes definido em lei aprovada pelos respectivos representantes políticos no Parlamento.

2.9. Direitos Fiscal Penal, Penal Comum e Penal Económico

Vimos já como o Direito Penal Comum se repercute a nível do Direito Fiscal. Também entre o Direito Penal Económico e o Direito Fiscal Penal há convergências. Assim, uma das especificidades do Direito Económico é o sistema sancionatório próprio para a violação dos bens jurídicos que as suas normas e institutos jurídicos visam tutelar. Também aí a criminalização de comportamentos inadmissíveis na vida económica só deverá surgir como *última ratio*; muitos outros enquadrar-se-ão num Direito de mera ordenação social.

Ora, também o Direito Fiscal Penal é, em certa medida, um direito sancionador das violações da ordem económica, designadamente na medida em que o imposto constitui também um instrumento jurídico a utilizar pelo Estado na regulação, na intervenção a nível do sistema económico.

Nesta medida, o Direito Fiscal Penal, embora mantendo a sua identidade, converge com o Direito Penal Económico na tutela dos bens jurídicos por este prosseguida. Mas, apesar de todas as interferências, as normas que prevêm a violação de preceitos tributários, estatuidos as respectivas sanções, constituem um capítulo do Direito Fiscal e não do Direito Penal¹⁷.

2.10. Infracções Fiscais e Teoria Geral da Infracção Criminal

Na sequência do que atrás dissemos, bem se vê que as infracções fiscais se subordinam à Teoria Geral da Infracção Criminal, pelo que, para a sua verificação são necessários os respectivos elementos constitutivos, designadamente: uma acção ou comportamento humano positivo ou negativo; voluntariedade, pois essa acção há-de ser imputável à vontade do agente; ilicitude e tipicidade, i. é, o comportamento por acção ou por omissão tem que violar os interesses ou valores especificamente contemplados na norma fiscal pela forma descrita no respectivo preceito legal; e, por fim, culpa, uma vez que está de todo ultrapassada a corrente que defendia a irrelevância do elemento subjectivo na verificação e punibilidade da infracção fiscal¹⁸. A culpa consiste num juízo de censura ético-jurídico ao sujeito da infracção por o mesmo não ter agido diversamente, podendo e devendo fazê-lo. Pressupõe, assim, a imputabilidade do agente, podendo revestir a forma de dolo ou de mera negligência.

2.10.1. Fundamento da Criminalização do Ilícito Fiscal Não Aduaneiro

Tem sentido numa matéria socialmente tão pouco cristalizada como esta um recurso aos princípios e meios sancionatórios do Direito Penal? A resposta deve ser positiva. Com efeito, a evasão fiscal atinge nos nossos dias proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeiras «bagatelas». Por outro lado, a evasão obriga a uma agravamento da carga fiscal com o sacrifício dos contribuintes cujos impostos estão controlados. Por último, o sistema fiscal das sociedades modernas tem vindo a beneficiar de uma crescente eticização que se prende com a

¹⁷ Daí a denominação Direito Fiscal Penal, e não Direito Penal Fiscal.

¹⁸ Para a referida corrente, que tinha subjacente a ideia da multa como receita financeira, era suficiente a verificação da materialidade objectiva do facto típico e ilícito.

realização de objectivos de justiça distributiva e confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas.

Nesta linha de progresso se inscreve a C.R.P. (artº 106, nº1) ao estruturar o sistema de impostos com base numa finalidade estritamente fiscal (a satisfação das necessidades financeiras do Estado) e numa finalidade extra-fiscal fundamental (a repartição justa dos rendimentos e da riqueza) que confere ao Estado a tarefa de elevação dos níveis de bem-estar da população e a cujo cumprimento se deve subordinar todo o sistema tributário.

2.10.2. Enquadramento Legal

O novo regime dos ilícitos fiscais levanta um conjunto de delicados problemas pela sua condição de lei que vem aplicar à situação fiscal conceitos e modelos de actuação originários do direito penal

De entre os contributos positivos do RJIFNA destaca-se a divisão do ilícito fiscal em crimes e contra-ordenações, afastando a figura híbrida da transgressão e harmonizando o ilícito fiscal com as mais recentes opções em matéria de estruturação do ilícito global; a superação da técnica de dispersão das infracções fiscais pelos diplomas reguladores das várias figuras tributárias através da inserção num «Código Penal Fiscal» que engloba a disciplina jurídico-penal de todos os impostos, independentemente da sua natureza e qualquer que seja o credor tributário, e, pontualmente, de outras prestações de natureza parafiscal.

Apesar do esforço de actualização e de sistematização do quadro das infracções fiscais a nova legislação penal tributária ficou muito aquém das expectativas quanto a questões de equidade de eficácia e de elaboração técnica. Saliente-se, nesta vertente negativa, o regime sancionatório adoptado que, colocando no primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos «delitos de cavalheiros», dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem; a existência de lacunas na punibilidade como denota a omissão de uma regulação da reincidência e a ausência de incriminações como o encobrimento fiscal (relevante dada a opção do legislador de construir os crimes fiscais à imagem dos crimes contra o património); o enfraquecimento da protecção dos interesses do fisco através da utilização de uma deficiente técnica de tutela quer na descrição das condutas criminosas quer na das contra-ordenacionais.

3. O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

3.1. Enquadramento Histórico-Normativo; Legislação anterior a 1976 e o Dec.-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho

3.1.1. Infracções fiscais; evolução histórica; jurisdicionalização da aplicação das penas

Anteriormente à já ultrapassada Reforma Fiscal (publicação dos Códigos dos respectivos impostos de Novembro de 1958 a Junho de 1965, com a inclusão do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Dec.-Lei n.º 45005, de 27-4-63) as infracções fiscais eram constituídas predominantemente pelas transgressões puníveis com multas a aplicar pelo chefe da secção de Finanças (art.º 21.º e 27.º do Dec. 16733).

Todavia, o Dec.-Lei n.º 27153 de 31-10-36, ao regular o regime tributário das sociedades por acções, veio dispor que a duplicação, viciação ou falsificação de escrita ou a não conservação dos documentos comprovativos das operações registadas implicava além da aplicação, aos respectivos administradores e membros do conselho fiscal, de uma pena de multa, o seu enquadramento como autores do crime de burla previsto e punido pelos arts. 451.º e 421.º, n.º 4, do Código Penal.

Este regime foi mais tarde estendido pelo art.º 4.º do Dec.-Lei n.º 26221, de 24-11-37, a todo o comerciante ou industrial que não cumprisse a obrigação de arquivar os livros da sua escrituração e documentos comprovativos das operações registadas pelo prazo de cinco anos ou que apresentassem duplicação, viciação ou falsificação da escrita, verificada em exame.

Com a publicação dos diversos Códigos Fiscais, neles foi incluído um capítulo especialmente dedicado às Penalidades, onde ficaram previstas, com uma sistematização adequada, as diversas transgressões fiscais apenas puníveis com multa.

As condutas descritas nos citados Decs.-Leis n.º 27153 e 28221, integradoras de crime punível com prisão de 2 a 8 anos (arts. 421.º a 428.º, n.º 4, do Código Penal) vieram a ser vertidas com redacção mais ou menos aproximada, em cada um desses Códigos mas apenas puníveis com multa.

Assim, dispunha o art.º 147.º do Código da Contribuição Industrial: «*A recusa de exibição de escrita e dos documentos com ela relacionada, assim como a sua ocultação, destruição, falsificação ou viciação serão punidas com multas de 20.000\$00 a 500.000\$00 ou de 5.000\$00 a 10.000\$00, consoante se trate de contribuintes do grupo A ou B ... sem prejuízo do procedimento criminal que no caso couber*».

Na mesma senda se situou o art.º 109.º do Código do Imposto de Transações, o art.º 80.º do Código do Imposto Profissional, o art.º 80.º do Código do Imposto de Capitais, com redacções semelhantes. Não obstante a publicação destes Códigos, a jurisprudência do nosso mais alto tribunal continuou a considerar em vigor os Decs.-Leis n.º 27153 e 28221 e a punir também como crimes aquelas condutas.¹⁹

Coube a EDUARDO CORREIA, em notável artigo doutrinal publicado na revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pag. 257 e segs, demonstrar o infundado de tal orientação jurisprudencial, sustentando duas teses que se podem sintetizar desta maneira:

a) A circunstância de se designarem os processos e as violações dos Códigos Fiscais como transgressões não lhes retira natureza criminal pelo que as novas sanções previstas nos Códigos Fiscais - que aliás consistem em multas muito mais elevadas que as do Código Penal - para a recusa de exibição de escrita e dos documentos com ela relacionados, assim como a para a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, têm claramente natureza criminal.

b) Tendo essas novas sanções natureza criminal, devem considerar-se revogadas as correspondentes disposições dos Decs.-Leis n.º 27153 e 28221, pelo que as condutas

¹⁹ Cfr. Acs. S.T.J.de 6-1-65; 23-11-66; 18-1-67, in BMJ n.º.s 148, pág. 107; 161, pág 275 e 163, pág 203, respectivamente.

previstas nos respectivos Códigos Fiscais só são susceptíveis de procedimento criminal se além dos interesses da fazenda nacional ofenderem também interesses de terceiros. Na base destas teses estão de algum modo as concepções doutrinárias e filosóficas que apontavam para a conveniência de não-recepção pelo sistema tributário de então de penas privativas de liberdade para as infracções fiscais, apesar de aceite a ressonância ética que apontava para a sua natureza criminal.

Advirta-se que as circunstâncias à data, mesmo à luz do direito comparado, eram diversas e podiam justificar o recurso a penas de prisão para as infracções fiscais mais graves, como adiante será demonstrado.

3.1.2. O Código de Processo das Contribuições e Impostos

Marco importante nesta problemática foi a entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos, sobretudo com a jurisdicionalização da aplicação das multas às infracções fiscais decorrente do seu artº. 6º. «*A aplicação de sanções pela violação das leis tributárias só pode ser efectuada mediante julgamento dos tribunais das contribuições e impostos*».

Tal jurisdicionalização, de par com a tipificação dos factos ilícitos, com a distinção da sua punibilidade em função do dolo e da culpa, com a elasticidade das molduras penais (é sensível a tendência para o abandono das penas fixas), com a graduação da pena concreta em função da gravidade objectiva (valor do imposto que deveria ser pago se a infração não fosse cometida e efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional) ou subjectiva (dolo ou simples negligência), com o abandono das presunções inilidíveis de dolo (Dec.-Lei nº. 374-B/79, de 10 de Setembro), com a admissibilidade das circunstâncias dirimentes da responsabilidade do Direito Penal comum, e o reconhecimento inequívoco da profunda eticização do Direito Penal fiscal.

Ficou então definitivamente ultrapassada a concepção do ilícito penal fiscal como uma «fase policial do direito, desprovida de todo o conteúdo ético, traduzindo-se na violação de prestações ou deveres vexatórios, desproporcionados e injustos que incitam o contribuinte a defender-se com a ocultação e a fraude, na esteira de pensamento de S. Tomás de Aquino, segundo o qual as normas tributárias não obrigam em consciência, mas são tão só objecto de coacção externa do Estado».

No ordenamento jurídico português o sistema fiscal foi inclusive o instrumento consagrado constitucionalmente para alcançar a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (artº. 106º., nº.1 e 107º., nº.1 da Constituição).

Significaria isto, porém, que estavam verificadas condições para que, sem mais, o legislador recorresse às penas privativas de liberdade para as infracções fiscais, ainda que apenas para as mais graves, qualificando-as inequivocamente como crimes?

O problema não se colocava meramente como questão doutrinária, mas de política criminal, embora pudesse caber à doutrina contribuir para a correcta caracterização dos bens jurídicos cuja tutela deveria passar pelo recurso a penas de prisão.

O critério de que o legislador se deveria animar para eleger, dentre as acções ou omissões violadoras das obrigações fiscais, aquelas cuja criminalização postularia a cominação de penas de prisão teria necessariamente que passar pela ressonância ética dos bens a proteger, pela gravidade objectiva e subjectiva de tais comportamentos e pela lesão ou perigo de lesão dos valores a preservar.

3.1.3. O Dec.-Lei nº. 619/76, de 27 de Julho - Algumas Considerações

O Dec.-Lei nº. 619/76, de 27 de Julho, visando combater eficazmente a expansão dos fenómenos de evasão e de fraude fiscal veio criminalizar as infracções tributárias mais graves - punindo-as com penas de prisão.

De notar que nessa oportunidade, para além dos crimes fiscais aduaneiros (contrabando, descaminho, fraude às garantias fiscais, associação para a prática de delitos fiscais, oposição à verificação ou exames), passaram a existir no nosso ordenamento jurídico outros crimes de natureza económica puníveis com pena de prisão, como por exemplo, as

infracções cambiais previstas no Dec.- Lei n.º. 630/76, de 28 de Julho.²⁰ Isto sem falar nos crimes de especulação e açambarcamento, de sabotagem económica, mas sem as afinidades que aqueles aparentam com as infracções fiscais.

O recurso às penas privativas da liberdade para reprimir comportamentos anti-económicos era e contiunou a ser utilizado no ordenamento jurídico português.

Todavia, impõe-se a advertência de que, tal como defende a doutrina para o Direito Penal Económico²¹, também no Direito Penal fiscal «*só como última ratio e, pressuposta que haja uma certa ressonância moral ou ético-jurídica de facto, será possível recorrer ao controlo do direito criminal, devendo-se fazer prevalecer medidas não institucionais, como p. ex., a multa, a conversão desta em prisão, as interdições profissionais, a apreensão de bens, a pena suspensa, a publicidade da sentença, etc.*».

É que o Direito Penal Fiscal, assim como o Direito Penal Económico, deve pôr o seu acento tónico na prevenção geral como finalidade das penas, uma vez que a sua evolução, está mais ligada a ideia de necessidade do que de justiça.

3.1.4. O Decreto-Lei n.º. 619/76: dúvidas de interpretação e de constitucionalidade; a questão da sua vigência; A alínea f) do Art.º. 1.º, em especial

Voltemos ao Dec.-Lei n.º. 619/76, de 27 de Julho, que veio cominar somente com penas de prisão até um ano, substituível por multa, comportamentos anti-fiscais que continuavam descritos como transgressões fiscais nos diversos Códigos: a viciação, falsificação, ocultação, destruição e inutilização de escrita ou dos documentos com ela relacionados; a destruição ou ocultação dos arquivos de escrita e dos documentos com ela relacionados; a recusa de exibição da escrita ou de arquivo e dos documentos com ela relacionados; a não passagem de recibos quando legalmente obrigatória e a não conservação dos respectivos talões em boa ordem durante o prazo legal; a simulação de contrato ou de transacção; e a não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de auto-liquidação ou retenção na fonte - Esta última que analisaremos mais detalhadamente adiante, em função do seu especial interesse para o nosso estudo.

Assim se regressou ao sistema bi-partido de crimes e transgressões fiscais, anterior à Reforma Fiscal de 1963.

Este diploma foi, porém, objecto das mais desencontradas apreciações, levantando problemas não só de constitucionalidade orgânica e de interpretação, como sobretudo de aplicabilidade prática.

O alegado vício de inconstitucionalidade foi considerado separado, embora de modo insatisfatório (a ratificação implícita pela Assembleia da República de um diploma emanado do Governo sobre matéria da exclusiva competência daquele órgão não foi saufragada por parte significativa dos constitucionalistas), pelo parecer da então Comissão Constitucional de 10//11/77 relatada pelo Prof. Eduardo Correia.

Mais tarde, o Tribunal Constitucional, com base no facto de o Governo na data em que aprovou o Dec.-Lei. 619/76 ter competência constitucional para legislar sobre a matéria, pronunciou-se pela não inconstitucionalidade orgânica do diploma²², ao qual aderiu certa doutrina, não sem que a questão continuasse a ser controvertida.

3.1.4.1. A concorrência de aplicação do Dec.-Lei 619/76 com a legislação fiscal então em vigor

O n.º.2 do art.º. 1.º. do diploma em causa preceituava: «*as infracções tributárias descritas nas diversas leis tributárias mantêm-se desde que não contrariem o disposto no n.º.1, onde se faz o elenco dos crimes fiscais*». Terá querido o legislador com esta disposição significar que o mesmo facto ilícito previsto como crime fiscal era susceptível de desencadear simultaneamente ou paralelamente com o procedimento criminal o

²⁰ Cfr. parecer P.G.R. de 2/3/78 in BMJ n.º. 278, pág. 55

²¹ Cfr. Eduardo Correia, Revista de Direito e Economia, Ano III, n.º. 1, pág. 16

²² Cfr. Ac. n.º. 37/84, D.R. II Serie, de 6-7-84

procedimento pela transgressão fiscal para a aplicação da multa prevista no respectivo Código fiscal?

Numa primeira abordagem pareceria viável a afirmativa. Desde logo porque o Dec.-Lei 619/76 não previa a cominação de penas de multa e as infracções nele contempladas deviam ser objecto de instrução e julgamento pelos tribunais de 1.^a instância das Contribuições e Impostos²³. Depois porque a viabilidade da duplicação do procedimento criminal e transgressional, ainda que afectos a entidades diversas, encontravam algum eco no direito comparado²⁴

A falta de trabalhos preparatórios obstam à pesquisa da intenção do legislador. O primeiro argumento a favor do duplo procedimento perdia qualquer validade face à expressa afirmação do citado parecer da Comissão Constitucional, de que a competência para instrução e julgamento daqueles crimes cabia aos tribunais comuns, o que resultava como consequência da declaração de inconstitucionalidade do n.º 1 do art.º único do Dec.-Lei n.º 198/77, de 17 de Maio.

Assim, o sentido útil do art.º 1.º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho só podia ser o de que as infracções fiscais descritas no n.º 1 daquele normativo só constituíam crimes se praticadas com dolo, devendo ser instaurado processo de transgressão fiscal pelos mesmos factos se não houvesse elementos que liminarmente o apontassem.

Estas e outras dificuldades de interpretação aliada à especificidade da matéria certamente contribuiu para as manifestas dificuldades de aplicação prática do diploma pelos nossos tribunais.

3.1.4.2. Inoperância Prática e Pretensa Revogação do Dec.-Lei 619/76

A explicação da falência do Dec.-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, poder-se-á encontrar nas seguintes razões:

- deficiência técnica na formulação dos tipos legais de crimes, sem uma clara definição do bem jurídico a proteger nem referência inequívoca da acção ou omissão ao desvalor do resultado efectivo ou potencial;

- falta de normas reguladoras da coadjuvação dos serviços fiscais para com o Ministério Público no inquérito preliminar ou na instrução preparatória dos crimes fiscais;

- falta de regime que regulasse os efeitos dos despachos de abstenção do Ministério Público, do não-recebimento da acusação ou da sentença absolutória, quando os mesmos factos, não integrando crime fiscal, constituíssem transgressão fiscal.

Entretanto, talvez porque não fossem notados os resultados da aplicação do diploma no objectivo de combate à fraude e evasão fiscal a que se propôs, o legislador agravou as molduras das multas cominadas nos diversos Códigos fiscais para as transgressões integradas pelos mesmos factos que no Dec.-Lei n.º 619/76 eram puníveis com prisão²⁵.

Do mesmo passo, a Jurisprudência consagrou o entendimento de que aquelas disposições revogaram o Dec.-Lei n.º 619/76, o que passou a ser aceite pela Doutrina e até pela própria Administração Fiscal.

3.1.4.3. Breve Análise Crítica da Questão

A nosso ver, e salvo o devido respeito para com a Jurisprudência e Doutrina, a tese descrita a propósito da pretensa revogação do Dec.-Lei 619/76 é infundada e viola as mais elementares regras de interpretação das leis contidas no art.º 9.º do Código Civil.

²³ (Dec.-Lei n.º 198/77, de 17 de Maio, no seguimento da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 16/77, de 25 de Fevereiro, diplomas que foram declarados parcialmente inconstitucionais pela resolução n.º 138/78, de 14 de Maio do Conselho da Revolução).

²⁴ Cfr., entre outros, art.º 1741.º do Code General des Impots.

²⁵ Cfr Dec.-Lei 138/78, de 12 de Junho, quanto ao imposto de selo: Dec.-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, e n.º 298/81, de 30 de Outubro, que alteram o capítulo Penalidades do Código de Imposto de Transações, designadamente o art.º 109.º; Dec.-Lei n.º 577/80, de 31 de Dezembro, e 399/82, de 23 de Setembro, relativamente ao Código da Contribuição Industrial, designadamente o art.º 147.º, cuja multa atinge o limite máximo de 10 000 000\$00).

Primeiro, porque, até à reforma fiscal de 1989, não se descortinava qualquer elemento nos diplomas posteriores ao Dec.-Lei 619/76 que permitisse concluir pela revogação expressa ou implícita deste último, ou pela alegada incompatibilidade entre ele e tais diplomas. Na verdade, se tivesse havido por banda do legislador intenção de, com tais diplomas, descriminalizar as infracções do Dec.-Lei 619/76 certamente que ela teria expressão mínima nos termos do respectivo preâmbulo ou até do articulado. Foi o que sucedeu com a descriminalização das infracções cambiais (Dec.-Lei 349-B/83, de 30 de Julho).

Depois, porque o n.º 2 do art.º 1.º do Dec.-Lei 619/79 prescrevia que «*as infracções tributárias descritas nas diversas leis tributárias mantem-se desde que não contariam o disposto no n.º 1.*» O que significava que os mesmos factos ilícitos - acção ou omissão - tinham duas valorações jurídico-penais alternativas e independentes: havendo dolo, crimes puníveis com prisão, ou havendo negligência, transgressões fiscais puníveis com multa.

Ora, aqueles diplomas inseriam-se apenas ao nível das transgressões fiscais puníveis com multa, limitando-se a alterar as respectivas molduras e apenas em relação a alguns Códigos.²⁶

Daí que os crimes fiscais se deveriam manter nos precisos termos em que foram enunciados pelo Dec.-Lei 619/76.

Em terceiro lugar porque, a ter havido revogação, o que se rejeita, ela havia de restringir-se aos tipos de crimes correspondentes às transgressões fiscais especificadamente visadas por aqueles diplomas: viciação, falsificação, ocultação, destruição, inutilização e recusa de exibição da escrita e dos documentos com ela relacionados (art.º 1.º, n.º 1 a) b) e c) do Dec.-Lei 619/76 do Cód. Imp. de Transacções e pelo art.º 147.º do Cód. Cont. Ind. na redacção dos citados diplomas).

Sempre ficariam de pé e em vigor, os tipos legais de crimes das alíneas d), e) e f) do n.º 1, do art.º 1.º do Dec.-Lei 619/76.

No que concerne à recusa de exibição de escrita (os casos sobre que mais frequentemente se debruçaram os Tribunais Judiciais quando sustentaram a tese em apreço) a considerar-se revogado o art.º 1.º, n.º 1 c) do Dec.-Lei 619/76, teria que se considerar revogado também o art.º 34.º, n.º 1 i) e n.º 2, do Dec.-Lei 363/78, de 28 de Novembro, que considerava os mesmos factos como crime de desobediência qualificada, coisa que os Tribunais e muito menos a Doutrina foram entendendo.

Finalmente, sempre se dirá que ainda que se devesse considerar revogado o Dec.-Lei 619/76, nem por isso os factos susceptíveis de integrar o tipo legal da alínea f) do art.º 1.º, n.º 1 - não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte - deixaram de ter enquadramento criminal e que o art.º 76.º do Cod. de Imp. de Capitais, o art.º 6.º do Cod. Imp. Profissional e o art.º 149.º do Cod. Imp. Complementar, previam a possibilidade de tais factos serem puníveis como crime de abuso de confiança (art.º 453.º do Código Penal de 1886, art.º 300.º do Código Penal de 1982 e art.º 205.º do Código Penal actual).

Impõe-se pois concluir pela vigência do Dec.-Lei 619/76, desde a data da sua publicação até à reforma fiscal de 1989, ou nomeadamente, até à entrada em vigor do RJFNA, que adiante analisaremos mais em pormenor.

3.1.4.4. Análise do Art.º 1.º, n.º 1, alínea f), do Dec.-Lei 619/76

Dada a especificidade do tema do presente estudo - o Crime de Abuso de Confiança no Direito Fiscal - é de todo o interesse fazer uma abordagem, sumária embora, dos correspondentes elementos constitutivos do art.º 1.º, n.º 1, alínea f) do Dec.-Lei 619/76.

Antes de mais impõe-se passar em revista os casos de auto-liquidação e retenção na fonte que durante o período de vigência do diploma podíamos encontrar no cenário normativo fiscal português.

Nos primeiros era o próprio contribuinte de direito e de facto que determinava o montante do imposto por si devido e o entregava nos cofres do Estado.²⁷

²⁶ Cfr. art.º 147 do Cód. Cont. Ind. e art.º 109.º do Cód. Imp. Trans.

Nos segundos, era o contribuinte de direito, a entidade que colocava à disposição de terceiro os rendimentos a este devidos que descontava ou retinha o montante do imposto que sobre eles incidia, com a obrigação de o entregar posteriormente nos cofres do Estado (arts. 27º. e 29º. do C.I. Profissional; artº. 40º. do C.I.Capitais; arts. 125º. e 126º. do C.I.Complementar).

Nos casos de auto-liquidação, só em matéria de imposto de transacções era possível ao contribuinte (vendedor) fazer repercutir específica e individualizadamente o imposto sobre terceiro (comprador), recebendo-se (§2º., do artº. 26º., C.I.Transacções).

Só quando tal repercussão houvesse sido efectivada é que a não entrega do imposto auto-liquidado nos cofres do Estado constituía crime.

Só então é que o contribuinte ficava constituído em fiel depositário de certa importância que não lhe pertencia, com a obrigação de a entregar ao destinatário devido, e violava a relação de confiança estabelecida legalmente com este (a Fazenda Nacional) com a respectiva falta de entrega.

Não assim quando o contribuinte (vendedor) não liquidava nem entregava o imposto devido ou tendo-o liquidado previamente não o exigia ao comprador mas também não o entregava nos cofres do Estado.

Nestas últimas hipóteses havia tão-só o não cumprimento de uma obrigação fiscal, não pagamento de um imposto.

Nos casos de retenção na fonte a relação de confiança entre o contribuinte (entidade devedora dos rendimentos sujeitos ao imposto descontado) e a fazenda nacional (entidade credora do imposto) era mais nítida. Quem descontava e retinha o imposto com a obrigação de o entregar nos cofres do Estado dentro de certo prazo, ficava colocado como fiel depositário das respectivas quantias até à sua entrega.

A falta desta entrega prefigurava-se pois como abuso de confiança previsto nos termos da alínea f) do artº. 1º., nº. 1, do D.L 619/76.

A este propósito cumpre notar que o artº. 66º. do C.I.Profissional, o artº. 76º. do C.I.Capitais e o artº. 149º. do C.I.Complementar previam já a possibilidade de estas condutas constituírem crime de abuso de confiança punível pelo artº. 453º. do anterior Código Penal.

Afigura-se-nos que nesta parte, tais disposições ficaram revogadas pelo artº. 1º., nº.1, f), do Dec.-Lei 619/76, pelo que a pena aplicada seria tão somente a prevista neste último diploma.

A obrigação de entrega do imposto devia ser cumprida dentro dos prazos estabelecidos nos diversos Códigos fiscais.

Quando é que ficava prefigurada a falta de entrega e consequentemente consumado o crime? É que a entrega fora dos prazos configurava-se também como uma transgressão fiscal punível com multa (artº. 67º. do C.I. Prof.;artº. 76º. do C.I. Capitais; artº. 149º. do C.I. Complementar; artº. 105º. e 127º.-A do C.I. de Transacções).

É óbvio que só a falta de entrega dolosa constituía o crime fiscal em apreço.

3.1.4.5. Outras Considerações Relevantes a Propósito do Diploma

Duas notas finais: a primeira para assinalar a inconstitucionalidade material do artº. 5º., nº.1, daquele diploma, que previa conversão em prisão de multa não paga resultante da substituição da pena de prisão. Efectivamente, tal disposição violava o artº. 27º., nº. 2, da Constituição, como foi sustentado pela Doutrina e Jurisprudência perante regime idêntico ao anterior Código Penal.

A segunda é que o regime do Código Penal era aplicável, na parte não especialmente regulada neste diploma (artº. 11º.). Daí que, por exemplo, quando o Tribunal aplicasse pena de multa em substituição da de prisão, deveria fixar na sentença a prisão em alternativa nos termos do nº. 3 do artº. 46º. do Código Penal.

Esta pena de prisão só deveria sobreviver depois de decorridos os trâmites da execução da pena de multa. Tal tramitação decorria perante o tribunal da condenação e não perante os tribunais fiscais como o nº. 1, do artº. 5º., poderia sugerir (artº. 47º. do Cód. Penal

²⁷ artº. 25º. a) do C. I. Transacções; artº. 84º. a) e 101º. a) do C.C. Industrial; artº. 96º. e 102º., do C.I. Complementar; e arts. 28º. e 40º. do Cod. do Imp.Profissional).

e art.ºs 10.º, e 24.º, a 27.º, de Dec.-Lei 402/82 de 23 de Setembro). É que aquele normativo pressupunha a competência dos tribunais fiscais para o julgamento destes crimes, nos termos do Dec.-Lei 197/77, de 25 de Fevereiro, (declarado inconstitucional pela Resolução 138/78, de 14 de Maio, do Conselho da Revolução), ao aludir à execução da multa em processo de execução fiscal. .

3.2. O Art.º 24.º do RJIFNA²⁸ e os Elementos Essenciais do Crime

3.2.1. Tipicidade Objectiva

Embora a fórmula pela qual o presente Artigo define o facto ilícito em causa possa suscitar dúvidas na sua delimitação em face do Crime de Abuso de Confiança Penal, desde logo pela designação ou *nomen iuris* adoptado, estamos perante incriminações com diferentes estruturas típicas.

3.2.1.1. A Apropriação

O tipo objectivo do Crime de Abuso de Confiança Fiscal integra um acto de apropriação, que afecta um património no seu valor global, designadamente o conjunto das receitas fiscais. Não se trata, assim, de um crime contra a propriedade. A lesão do interesse jurídico que lhe subjaz transcende o valor patrimonial em si mesmo da prestação tributária a entregar, situando-se no regular funcionamento do sistema fiscal e nos interesses que deve satisfazer.

Contudo, importa ter em atenção que, se antes da redacção dada ao referido Artigo pelo D.L. n.º 394/93 de 24 de Novembro, não era necessário que o autor fizesse sua a coisa, dispondo dela como se fosse própria, bastando-se a consumação do crime, em termos objectivos, com a não entrega ao credor tributário quando a tanto o autor estivesse obrigado, actualmente algo de diferente se passa. Já não é suficiente, como decorria da inicial redacção do n.º 1²⁹, a não entrega total ou parcial de cada prestação tributária efectivamente deduzida ou retida pelo sujeito passivo com intenção de obter para si ou para outrem «vantagem patrimonial indevida». A actual redacção do artigo estabelece que a «vantagem patrimonial indevida» consiste na apropriação de cada uma das respectivas quantias com integração na esfera patrimonial do sujeito passivo da obrigação de imposto, apropriação que, por sua vez, tanto pode revestir a forma de fruição como de disposição pelo devedor de cada uma das prestações tributárias deduzidas ou retidas - IRS ou IRC - ou liquidadas com obrigação de entregá-las ao credor tributário - IVA.

²⁸ Artigo 24.º

1- 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 possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2- Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3- É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. (revogado pelo artigo 27.º B, nos termos que veremos)

4- Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 250.000\$00, o agente será punido com multa até 120 dias.

5- Se nos casos previstos nos números anteriores a entrega não efectuada for superior a 5.000.000\$00, o crime será punido com prisão de um até cinco anos.

6- 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.

²⁹ Anterior redacção do n.º 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 mil dias».

Daí que, enquanto até à entrada em vigor do referido Decreto-lei existia consumação do crime através de uma mera comissão por omissão, actualmente exige-se uma conduta comissiva por acção (como adiante melhor analisaremos).

Por outro lado, a incriminação assenta na violação de uma relação de confiança que tem por base um título de entrega. É essa relação subjacente ao Abuso de Confiança que passamos a analisar.

3.2.1.1.1. Relação de Confiança Subjacente

Para poder configurar-se um Crime de Abuso de Confiança Fiscal é necessário que exista uma relação jurídica fiscal em que uma das partes é investida num poder, sobre a prestação de imposto, no exercício do qual se torna possível dissipar tal prestação em proveito próprio.

Daí que não fiquem indiscriminadamente abrangidos os casos de não pagamento da prestação tributária, como no caso de, estando o contribuinte legalmente obrigado a autoliquidar o imposto, não o pague com o objectivo de ficar com o valor correspondente. Se tais situações ficassem abrangidas estaríamos perante um retorno à figura da responsabilidade penal por dívidas, desde há muito ultrapassada.³⁰ Torna-se imprescindível que o autor lese uma relação de confiança - como o próprio *nomen iuris* do crime indicia - consistente no facto de a coisa ter sido entregue ao autor para que este a devolva ou utilize para fins específicos.³¹ São essas relações de confiança relevantes para a incriminação em causa e a forma pela qual se manifestam que passamos a analisar.

3.2.1.1.1.1. Prestação Tributária Deduzida e não Entregue / Substituição Tributária

As referidas relações de confiança existem, desde logo, nas situações de substituição tributária, em que, por determinação legal, a posição de devedor na relação jurídica é ocupada por um substituto do contribuinte originário, em virtude da existência de uma determinada relação entre eles. O substituto é um verdadeiro devedor tributário, tem um débito próprio para com o Fisco, simplesmente esse débito não é seu originariamente, ou seja, o substituto tributário é um sujeito passivo, não originário, da relação tributária, pois não é em relação a ele, mas sim em relação ao substituído, que se presume um benefício justificativo da incidência tributária.

Daí o disposto no artigo 4.º do Código de Processo Tributário³² que, definindo a personalidade tributária como a susceptibilidade de se ser sujeito de relações jurídicas tributárias, define também os sujeitos passivos das relações tributárias como «os contribuintes, incluindo os substitutos e responsáveis, bem como outras pessoas sobre as quais recaiam obrigações daquela natureza».

A substituição tributária, figura característica do Direito Tributário, é uma das quatro situações tributárias passivas incluídas no respectivo quadro apresentado originariamente por VON MYRBACH-RHEINFELD e genericamente aceite pela Doutrina. Pode definir-se como a situação em que o legislador fiscal impõe a alguém que efectue pagamentos tributários devidos por outras pessoas, substituindo-se-lhes nas respectivas relações com a Administração Fiscal. Envolve, desta forma, a intervenção de três sujeitos, designadamente o Fisco, titular do crédito de imposto, o substituído, entidade relativamente à qual se verificam os factos tributários e, por fim, o substituto, ligado ao substituído por uma relação subjacente.

O objectivo de fundo visado pelo legislador tributário através deste instituto parece ser, para além da simplificação das operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, o de impôr o dever a pessoas cuja solvência é, à partida, mais garantida. Em nosso entender, está também aí implícita uma tentativa de diminuir a evasão fiscal, que parece de menos provável ocorrência quando se coloca nas mãos de um terceiro, e não do próprio

³⁰ Quanto a esta figura cfr. Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, Vol. I, Lisboa, 1980.

³¹ É esta a noção de confiança genericamente aceite pela Doutrina. Cfr. Samson, SK, & 246; Mezger, *Studienbuch*, & 46; Otto, *Grundkurs Strafrecht*, 2.ªed.

³² Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

titular dos rendimentos tributáveis, o dever de pagar o respectivo imposto. Objectivo de todo louvável mas que, sendo embora em parte alcançado³³, não o é nos termos que seriam desejáveis, como o demonstra a gravidade que assume nos nossos dias o fenómeno da evasão fiscal e respectivos efeitos ao nível das receitas fiscais do Estado Português³⁴, justificando, desde logo, o regime estabelecido no nosso artigo 24.º.

Em geral, a substituição tributária tem na sua base um sistema que consiste em deduzir o montante do imposto de uma determinada quantia que um devedor tem que pagar a um credor, sistema genericamente designado por *retenção na fonte* ou na origem. Assim, o substituto do imposto deve ao seu credor, por exemplo, um salário ou um juro. Antes de pagá-los deduz nessa importância o correspondente imposto devido pelo titular do salário ou do juro em razão desse seu rendimento, ou seja, deduz "por conta" desse imposto.

3.2.1.1.1.1. O N.º 1 do Artigo 24.º

Ora, ao determinar no n.º1 do artigo 24.º do RJFNA que «Quem se apropriar, total ou parcialmente, da prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido...», o nosso legislador tributário visou precisamente atingir situações deste tipo. Situações que, diga-se, são abundantes na lei fiscal portuguesa, sobretudo em matéria de IRS e de Imposto de Selo.

Quanto a este último imposto, embora menos relevante em termos de receitas fiscais, estabelece o artigo 41.º da respectiva Tabela Geral que os valores em causa deverão ser descontados (retidos) pelas entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares as remunerações a ele sujeitas, entregando-os depois aos cofres do Estado nos mesmos termos e prazos previstos em matéria de retenções na fonte, e respectivas entregas, de IRS. Contudo, refira-se, a retenção na fonte neste caso só é obrigatória quando também o seja a retenção de IRS.

O artigo 20.º do CIRS, por sua vez, ao tratar a substituição tributária estabelece que «quando este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos» se considera para efeitos legais o substituto como «devedor principal do imposto»,³⁵ dispondo o artigo 96.º do mesmo Diploma que o responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado «é a entidade obrigada à retenção», «ficando o titular dos rendimentos desonerado de qualquer responsabilidade pelo seu pagamento».

Em matéria de IRS ficam abrangidos pelo regime da substituição tributária os seguintes sujeitos passivos: devedores de rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) e, quando disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, os devedores de rendimento de trabalho independente (Categoria B), de rendimento de capitais (Categoria E) e de rendimentos prediais (Categoria F)³⁶. Todos eles são obrigados a deduzir ou abater o imposto de acordo com as percentagens estabelecidas nas tabelas legais «no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da colocação dos mesmos à disposição do

³³ Como o prova, por exemplo, a dimensão da receita fiscal proveniente de rendimentos singulares da Categoria A, elevadíssima quando comparada com as demais Categorias de IRS, e sabendo-se que os rendimentos daquela categoria ficam praticamente todos sujeitos a retenção na fonte, ao contrário do que sucede nas demais (cfr. artigos 92.º e 94.º do CIRS).

³⁴ A este respeito seria interessante referir que na Proposta do Orçamento de Estado para 1997 se prevêem valores de receita fiscal de IRS num montante de cerca de 1.107 milhões de contos (que representa um aumento de 9,9% relativamente às respectivas receitas previstas para 1996), enquanto que a receita de IRC (imposto que como veremos não é particularmente caracterizado pelo sistema de retenção na fonte) prevista ascende apenas a cerca de 590,8 milhões de contos (mais 15,8% do que as respectivas receitas, previstas, de 1996). Em matéria de IVA, contudo, a receita prevista supera as demais: um 1.267 milhões de contos (o que representa um aumento de 8,2% relativamente às receitas previstas para 1996).

³⁵ Ressalvando-se, porém, o disposto no artigo 96.º do mesmo Diploma que, regendo a responsabilidade pelo pagamento, consagra no seu n.º2 um direito de regresso obrigatório.

³⁶ Cfr. artigos 92.º a 94.º do CIRS.

titular, bem como do apuramento do respectivo quantitativo» por conta do IRS respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.³⁷

Depois de deduzidas ou retidas as respectivas quantias por conta do IRS, o substituto tributário tem um determinado prazo para entregá-las ao Fisco³⁸. E só decorridos 90 dias após o termo desse prazo legal de entrega é que, caso a mesma não tenha sido realizada pelo substituto tributário, o procedimento criminal por Crime de Abuso de Confiança Fiscal poderá ser contra ele instaurado.³⁹ O decurso desse período de 90 dias constitui, assim, uma condição de instauração do procedimento criminal. Pelo que, caso o mesmo substituto proceda ao pagamento findo o prazo legal para tanto estabelecido por lei, mas antes de decorridos 90 dias sobre o seu termo, não incorrerá em Crime de Abuso de Confiança Fiscal. Preencher-se-á apenas a contra-ordenação fiscal prevista no artigo 29.º do RJIFNA.

3.2.1.1.1.2. A Primeira Parte do n.º 2 do Artigo 24.º do RJIFNA em Especial / Crítica à sua Redacção

Para além da «prestação tributária deduzida nos termos da lei» referida no n.º1, atrás analisada, o seu n.º 2, cuja redacção poderia, em nosso entender ter sido mais feliz, estabelece que «para os efeitos do número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela».

Em primeiro lugar, salvo o devido respeito, e salvo melhor opinião, consideramos que o legislador não se exprimiu da forma mais clara, nem mais correcta, uma vez que ao declarar que se considera *também* prestação tributária *a que foi deduzida por conta daquela* incute a ideia de que se está aqui a introduzir uma situação nova, que acresce à anterior (a do n.º1) mas que é distinta da mesma. No fundo, porém, o legislador não quis aqui mais do que referir-se a situações semelhantes às anteriores, baseadas, mais uma vez, no sistema de retenção na fonte ou na origem.

A separação feita entre o n.º1 e a primeira parte do n.º 2 pode, na nossa modesta opinião, suscitar dúvidas de interpretação, pelo menos a uma primeira aproximação, permitindo pensar que só agora, no n.º2, ficariam abrangidas prestações deduzidas por conta de impostos. Não já no n.º1. Mas vimos já como, pelo contrário, o n.º1 se refere a situações em que alguém é obrigado a deduzir prestações que, muitas vezes, são pagamentos *por conta de um imposto* que é devido por outrem. Por isso se dispõe no artigo 91.º do CIRS que a entidade devedora de rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada a «deduzir-lhes as importâncias (...) por conta do imposto ...».

A única razão que levou o legislador a tratar em separado situações fundamentalmente idênticas terá sido a de não abranger num mesmo número retenções respeitantes a IRS e a IRC, e não, como poderia parecer, a de vir acrescentar um tipo de situações substancialmente diferentes. Entendemos, porém, que se o legislador pretendia realmente tratá-las em separado, e se queria referir-se expressamente à natureza de pagamentos por conta, então devia tê-lo feito em ambas as disposições e não apenas na do n.º2. Referir-se apenas num dos casos a tal natureza quando ela é característica dos dois é que nos parece incoerente. Ou bem que se mantinha a regulamentação do IRC no n.º2 e a do IRS no n.º1 referindo-se também neste último caso a natureza de pagamentos por conta, ou bem que se abrangia também no n.º1 o IRC, quer se referisse quer não a natureza de pagamentos por conta, que assim abrangeria claramente ambas as situações.

De qualquer forma, e pela análise da legislação em vigor, conclui-se que a primeira parte do n.º2 se pretende apenas referir às situações respeitantes à tributação dos rendimentos colectivos.

De facto, embora em matéria de IRC a liquidação seja em princípio feita pelo próprio contribuinte, estabelecem-se relativamente a certas categorias de rendimentos colectivos, designadamente as referidas no artigo 75.º do CIRC⁴⁰, retenções na fonte, as quais revestem a natureza de imposto por conta sempre que respeitem a residentes. Segundo o n.º 3

³⁷ Cfr. artigo 91.º, n.º1 do CIRS.

³⁸ Cfr. artigo 91.º do CIRS.

³⁹ Cfr. artigo 24.º, n.º6 do RJIFNA

⁴⁰ Embora se dispense essa mesma retenção nas situações previstas no artigo 76.º do mesmo Diploma.

do mesmo artigo, as retenções na fonte têm carácter definitivo, e não já de pagamentos por conta, quando não se tratando de rendimentos prediais «o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis».

E neste ponto detectamos mais uma imperfeição na redacção do artigo 24.º: pretendendo abranger as situações de retenção na fonte em matéria de IRC o n.º 2 refere-se, como vimos, expressamente às prestações deduzidas «por conta da prestação tributária», ou seja, às prestações que não representam um pagamento definitivo do imposto. Sucede porém que o CIRC prevê situações de retenção na fonte que, em vez de representarem pagamentos por conta, constituem um pagamento definitivo do imposto. São as que vimos no parágrafo anterior (com origem em rendimentos de não residentes) e que, não obstante, não deixam de ser, em nosso entender, retenções na fonte a abranger no n.º 2 do artigo 24.º, uma vez que nada no seu regime as afasta das situações normais de retenção na fonte em que podem detectar-se comportamentos subsumíveis ao tipo legal do Crime de Abuso de Confiança Fiscal. Não faz, a nosso ver, qualquer sentido excluí-las só pelo facto de aquela disposição, aliás merecedora de reparos, se referir na sua letra às situações de *imposto por conta*. Nem parece poder ter sido essa a intenção do legislador, não obstante a forma como se expressou.

Afigura-se-nos, contudo, ser diferente o entendimento expresso pelo Exmo. Senhor Doutor Juíz Conselheiro Alfredo José de Sousa na sua anotação ao artigo 24.^{o41}, ao afirmar que o legislador pretendeu, pelo n.º 2 do artigo 24.º do RJFNA, utilizando expressamente a expressão «a que foi deduzida por conta daquela», abranger apenas as situações de retenção na fonte que, nos termos do Artigo 75.º, n.º 3 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, «têm a natureza de imposto por conta».

De qualquer modo, e esquecendo agora as questões formais, constituirá situação enquadrável no n.º 2 aquela em que alguém é devedor, por exemplo, de uma renda sobre um imóvel do qual é proprietária uma determinada pessoa colectiva. Ao pagar a renda o seu devedor *retém na fonte* o valor do imposto devido por quem aufero o rendimento, i. é, a pessoa colectiva credora do rendimento predial. O subsequente pagamento do montante retido, feito ao Estado pelo substituto, funciona como um pagamento por conta do imposto devido pela pessoa colectiva em causa.

Para além dos rendimentos prediais (quando os devedores tenham contabilidade organizada) ficam também abrangidos os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da utilização de equipamentos, de cargos sociais, da aplicação de capitais e do jogo, quando sejam seus titulares pessoas colectivas.

As regras aplicáveis às situações de substituição tributária em matéria de IRC constam dos artigos 75.º e 91.º do respectivo Código. Em conformidade com o regime aí consagrado, as importâncias retidas por conta do IRC devem «ser entregues ao Estado nos termos e prazos estabelecidos» para tais situações no CIRS.

3.2.1.1.2. A Prestação Tributária Recebida e Não Liquidada e a Liquidação⁴² Obrigatória

3.2.1.1.2.1. O IVA

Da mesma forma que através da consagração do sistema da substituição tributária o legislador visou dificultar a ocorrência de comportamentos evasivos e fraudulentos, colocando nas mãos de terceiro o dever de pagar o imposto ao Fisco, também ao consagrar o modelo de tributação geral do consumo contido no Imposto sobre o Valor Acrescentado procurou desincentivar a evasão e a fraude fiscais, fazendo intervir na recolha do imposto a generalidade dos operadores económicos e permitindo, dessa forma, um funcionamento eficaz do imposto compatível com taxas relativamente elevadas.

⁴¹ *in Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, 2.ª ed., p. 104, nota 6.

⁴² Salvo melhor opinião, entendemos preferível não falar em autoliquidação de IVA uma vez que, se é verdade que é o sujeito passivo quem procede ao lançamento e à liquidação do imposto, não é contudo ele quem suporta o imposto, ao contrário do que sucede, por exemplo, nos casos de autoliquidação de IRC.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em vigor entre nós desde 1 de Janeiro de 1986,⁴³ traduziu uma substancial alteração do modelo da tributação geral do consumo, embora encontrando antecedentes, bem distintos contudo, no nosso país: as *sisas correntes*, o *Imposto sobre o valor de transacções*, e o *Imposto de Transacções*⁴⁴. Por oposição a este último imposto, substituído pelo IVA, que se caracterizava por um sistema (monofásico) de tributação indirecta que se revelava incapaz para operar um crescimento das receitas para além de certos limites, conduzindo antes a uma subida das taxas e a um considerável aumento da evasão e da fraude fiscais, o IVA tem potencialidades não só para elevar as receitas como para combater mais eficazmente aqueles fenómenos fiscais, graças ao sistema que está na sua base (plurifásico).

Trata-se de um imposto geral, plurifásico e não cumulativo⁴⁵, que visa tributar todo o consumo de bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, limitando-se todavia a matéria colectável, como o nome do imposto indica, ao valor acrescentado em cada fase. Para calcular a colecta utiliza-se um método normalmente designado por *crédito de imposto* e que consiste em aplicar a taxa do imposto (IVA) ao montante global das transacções do agente económico num certo período e deduzir ao valor assim obtido o IVA por esse mesmo agente suportado em aquisições nesse mesmo período. Pressupondo uma repercussão total do imposto para a frente, o sistema permite que o imposto a entregar por cada agente ao Estado corresponda pura e simplesmente à diferença positiva entre o imposto por ele liquidado aos seus clientes e o imposto que lhe foi liquidado pelos seus fornecedores⁴⁶. É só esse excesso que, a existir, pertence ao Fisco, embora fique provisoriamente *confiado* ao sujeito passivo.

3.2.1.1.1.2.2. A Segunda Parte do N.º2 do Artigo 24.º

Pelo exposto se compreende que o artigo 24.º, n.º 2, 2.ª parte, considere também prestação tributária, para efeitos de integração do Crime de Abuso de Confiança Fiscal, «aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja».

Estamos, agora, perante as situações previstas nos artigos 1.º, 2.º, 7.º, 26.º, 36.º e 89.º, n.º2 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Neste âmbito, o imposto é liquidado e pago, em regra, como vimos, pelo sujeito passivo, vendedor de bens ou prestador de serviços, uma vez exigido esse mesmo imposto ao respectivo adquirente ou utilizador.

Também nestas situações, assim, o sujeito passivo da relação tributária entrega ao Estado um valor que, no fundo, está a ser pago por outrem que não ele, designadamente os agentes que a ele se seguem na cadeia económica. Ou seja, aqui o legislador tributário *confiou* que o vendedor ou prestador de serviços que ao vendê-los ou prestá-los cobra, obrigatoriamente, IVA aos respectivos adquirentes ou utilizadores irá depois pagar esse IVA (ou, melhor, a diferença positiva entre esse IVA e aquele que lhe foi a ele liquidado) ao Estado.

No caso do IVA o prazo de 90 dias referido no n.º 6 do artigo 24.º conta-se sobre o termo dos prazos previstos no Artigo 40.º do CIVA.

Importa, porém, alertar para o facto de poderem suscitar-se nestas situações problemas complexos decorrentes, desde logo, da eventualidade, real, de discrepâncias entre o momento em que se factura uma venda ou a prestação de um serviço, e o momento em que efectivamente se vem a receber o respectivo pagamento. Se uma empresa, por exemplo, factura a prestação de um determinado serviço, liquidando aí o respectivo IVA⁴⁷, mas acorda com o seu cliente no pagamento para uma determinada data posterior àquela, e se por virtude de circunstâncias entretanto ocorridas aquele seu cliente não vem efectivamente a pagar os tais serviços (porque, imaginemos, abre falência) a empresa que os presta não pode, por não

⁴³ Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

⁴⁴ O Imposto de Transacções tinha sido estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 47066, de 1 de Julho de 1996 e foi o mais importantante imposto abolido pelo IVA.

⁴⁵ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, CTF, 168, Lisboa, 1993, p.240.

⁴⁶ Cfr. artigos 16.º e 19.º do CIVA.

⁴⁷ Em cumprimento da obrigação que decorre dos artigos 28.º, n.º1, al. a) e 36.º do CIVA.

ter entregue ao Estado aquele mesmo montante de IVA liquidado, vir a ser acusada por Crime de Abuso de Confiança Fiscal. Nem isso faria qualquer sentido, nem a tanto corresponde a letra do artigo 24.º, n.2, 2ª parte. A empresa não chegou a estar, de facto, na posse de uma quantia que se destinasse a ser entregue ao Estado, não se tendo constituído numa situação de fiel depositária.

Mas, interrogamo-nos nós, e fazemos aqui um à parte, não seria preferível que o legislador em vez de se ter referido à prestação que «tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar» se tivesse antes referido à prestação que «obrigatoriamente liquidada, tenha sido recebida e haja obrigação legal de a entregar»? Pensamos que tal redacção seria mais coerente com um correcto entendimento do conceito de liquidação, designadamente como a fixação ou determinação do quantitativo da prestação tributária.

Voltando aos problemas complexos que podem rodear o Crime de Abuso de Confiança Fiscal em matéria de IVA interessa ainda referir que, por vezes, pode também parecer que foi praticado tal Crime quando, afinal, aquilo que no fundo se verificou foi um Crime de Fraude Fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º do RJFNA. Assim poderá acontecer no caso de existência de facturação falsa. Se uma empresa emitiu facturas, por exemplo com base na pseudo-prestação de um serviço, serviço que afinal nunca foi prestado, não correspondendo essas facturas, dessa forma, a qualquer operação real, mas existindo e delas constando a liquidação do “respectivo” IVA, e não colocando a Administração Fiscal em causa aquilo que as mesmas documentam poderia interrogar-se sobre o destino de tal IVA pseudo-recebido e não entregue nos cofres do Estado, e imaginar uma apropriação do mesmo por parte dessa empresa, que nem sequer teria afinal existido.

Simplesmente, e por isso dizemos *poderia*, é muito pouco provável que a situação se ponha nesses termos, já que quem falsifica documentação o faz, em geral, “convenientemente”. Por isso, e voltando ao nosso exemplo, aquelas facturas estariam complementadas por pseudo-pagamentos efectuados a fornecedores e documentados noutras facturas falsas. Ou seja, a empresa ter-se-à tendencialmente documentado de forma a que, feitas as contas, aquilo que recebeu de IVA se revele inferior ao que pagou, não tendo, formalmente, nada a entregar ao Estado, mas pretendendo, antes pelo contrário, ser por ele reembolsado⁴⁸. O problema é, como se vê, exclusivamente de Fraude Fiscal. Não de Abuso de Confiança Fiscal.

Poder-se-ia ainda pensar nos casos de (agora sim verdadeira e própria) autoliquidação de imposto, obrigatória por lei, previstos para os rendimentos das pessoas colectivas nos termos dos Artigos 70.ºa) e 96.º, n.º1 do CIRC. Contudo tais situações, claramente, não cabem no dispositivo em análise, dado que não traduzem prestações tributárias *recebidas* pelos sujeitos passivos, sendo ele mesmo, agora sim, quem as tem que liquidar e pagar. A caberem estaríamos perante a abolida e insustentável figura da responsabilidade penal por dívidas, à qual já nos referimos⁴⁹.

Pelo que, o procedimento judicial previsto no Artigo 86.º do CIRC não pode visar este crime, não existindo uma relação de confiança subjacente. Neste ponto, refira-se o legislador foi preciso, referindo, no n.º2, 2.ª parte, que as prestações tributárias deverão ter sido *recebidas* pelo sujeito passivo.

3.2.1.1.3. Breve Conclusão acerca das Relações de Confiança Subjacentes ao Crime de Abuso de Confiança Fiscal

Compreende-se pelo exposto que, em qualquer das situações analisadas, os sujeitos tributários passivos, obrigados a pagar o imposto ao Fisco, quer se trate de substitutos tributários, como nos casos do IRS, Imposto de Selo e IRC analisados, quer dos agentes económicos obrigados a entregar ao Fisco o excesso entre o imposto que liquidam aos seus clientes e aquele que tiveram que pagar, provisoriamente portanto, aos seus fornecedores, como no caso do IVA, ficam numa situação de fiéis depositários desses mesmos montantes.

Ou seja, a partir do momento em que esses sujeitos tributários procederam à dedução ou retenção do valor correspondente ao imposto, no primeiro caso, e a partir do momento em

⁴⁸ Recorrendo ao regime estabelecido no artigo 22.º CIVA.

⁴⁹ Cfr. *supra* 3.2.1.1.1.

que receberam IVA dos seus clientes ao transmitirem bens ou prestarem serviços, no segundo caso (embora aqui apenas se existir um saldo positivo entre aquilo que, a título de IVA, lhes foi pago e aquilo que tiveram que pagar) os respectivos montantes passaram a pertencer ao competente credor tributário, face ao qual aqueles se constituem na obrigação legal de entregá-los nos prazos, e nos termos, previstos na lei.⁵⁰ Até ao momento dessa entrega aqueles sujeitos passivos beneficiam de uma posição jurídica de detenção e de domínio sobre a prestação tributária, para que posteriormente a devolvam ao Fisco. Só esta posição permite, pois, a prática de um Crime de Abuso de Confiança Fiscal.

É interessante referir ainda que, como teremos oportunidade de analisar mais desenvolvidamente ao tratar o problema do concurso de crimes, a violação da relação de confiança que vimos, quer se trate do n.º1, quer do n.º2 do Artigo 24.º, e que tem por base a própria lei, reveste uma ressonância ético-jurídica de conteúdo idêntico à que se encontra subjacente ao Crime de Abuso de Confiança Penal. O desvalor da acção íntegra, em ambos os casos, uma defraudação da confiança depositada no autor do crime.

3.2.2. *Tipicidade Subjectiva*

Uma nota característica do regime criminal fiscal do RJFNA é a da consagração em quase todos os tipos criminais de elementos subjectivos específicos, constituindo todos os crimes fiscais crimes dolosos. Embora alguns Autores entendam que tal consagração prejudica o objectivo de política criminal da consolidação da consciência fiscal da sociedade⁵¹, como é o caso de A. SILVA DIAS, que fundamenta a sua posição nas «dificuldades de prova» que levanta tal consagração, «conduzindo frequentemente à impunidade e a um conseqüente enfraquecimento dos interesses que se querem promover», consideramos que o sistema adoptado é positivo na medida em que contribui para não se excederem os limites da penalização para além do razoável.

3.2.2.1. *Dolo e Negligência*

É assim que aqueles factos que vimos constituírem o tipo legal objectivo só serão puníveis se tiverem sido praticados com uma determinada intencionalidade do agente, designadamente com dolo. A exigência de dolo para a consumação do Crime de Abuso de Confiança Fiscal decorre do artigo 13.º do Código Penal, aplicável por força do Artigo 4.º do RJFNA, e segundo o qual a negligência só é punível nos casos expressamente previstos na lei.

Daí que se a não entrega não for acompanhada da apropriação, e, por isso, de dolo, ou se o dolo não ficar provado, sendo esse acto de não entrega apenas imputável a título de negligência, apenas poderá cair no âmbito da contra-ordenação prevista no Artigo 29.º. O nosso Crime pode, por isso, qualificar-se como um crime de resultado, apenas se verificando a respectiva consumação com a apropriação da prestação tributária. A apropriação envolve neste contexto, necessariamente, a prática dolosa de actos de disposição ou administração da prestação tributária pelo agente, *animus domini*, como se fora ele o credor tributário.

O legislador entendeu, afinal, que a ausência da intenção de alcançar uma vantagem patrimonial indevida, inexistindo apropriação, significa que o interesse jurídico protegido não é lesado ou, pelo menos, que o não é de uma forma grave⁵².

3.3. *Distinção de Figuras Próximas*

3.3.1. *A Contra-Ordenação do Artigo 29.º do RJFNA*⁵³

⁵⁰ Cfr. artigo 98.º do CIRS e artigo 82.º do CIRC.

⁵¹ Cfr. Augusto Silva Dias, *O Novo Direito Penal Fiscal*, in FISCO, N.22, Julho de 1990.

⁵² Este assunto será retomado quer já de seguida ao fazer-se a distinção entre o Crime do artigo 24.º, quer mais à frente quando tratarmos o problema da responsabilidade dos gerentes e administradores de empresas.

⁵³ Artigo 29.º

Antes da averiguação da existência do dolo específico do artigo 24.º, convém atender a que se o sujeito tributário passivo não tiver deduzido, nem retido, nem recebido ou liquidado a prestação tributária, ainda que aí tenha agido dolosamente, fica afastado o artigo 24.º, apenas podendo verificar-se a contra-ordenação do artigo 29.º, n.ºs 1 e 4, e se apenas ficar provada a negligência do agente, estaremos perante a contra-ordenação do artigo 29.º, n.º2.

Como vimos ao analisar o artigo 24.º, o artigo 91.º do CIRS fixa prazos, aplicáveis também em matéria de IRC, para a entrega ao Estado das prestações tributárias deduzidas ou retidas, e apenas decorridos 90 dias sobre o termo desses prazos é que o n.º6 do mesmo artigo 24.º permite que se instaure o respectivo procedimento criminal. Tal condição de instauração do referido procedimento justifica-se, precisamente, pelo facto de no decurso dos tais 90 dias posteriores ao termo do prazo legal de entrega da prestação poder o sujeito passivo proceder à entrega a que estava obrigado. Embora já tenha prescrito o prazo legal de entrega, entendeu o legislador preferível sancionar a conduta como mera contra-ordenação, por não revestir grande gravidade. Opção que nos parece de todo aconselhada, quer por poder motivar ao pagamento, ainda que sujeito a coimas, evitando-se a sujeição a um procedimento criminal, quer porque, realmente, tal actuação poderá muitas vezes não merecer uma censura particularmente acentuada.

Assim, se a falta dolosa de entrega durar por período até 90 dias, por o agente ter entregue a prestação antes de terminado o prazo cujo decurso é condição de instauração de procedimento criminal, prefigurar-se-á a contra-ordenação fiscal do artigo 29.º, n.º1.

Se, por sua vez, a entrega se efectuar já decorridos esses 90 dias, prefigurar-se-á a contra-ordenação fiscal do n.º2 do artigo 29.º ou o crime do artigo 24.º consoante, respectivamente, não se prove ou prove a existência de dolo por parte do agente, que no último caso revestirá a forma de apropriação. Neste caso, existindo Crime de Abuso de Confiança Fiscal, mas tendo posteriormente sido efectuada a entrega, proceder-se-á, nos termos aí previstos, de acordo com o regime do artigo 26.º do RJIFNA⁵⁴.

n.º1- À não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei será aplicável coima variável entre (...).

n.º2- Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável (...).

n.º3- Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

n.º4- As coimas a que se referem os números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

n.º5- Os titulares dos rendimentos deduzidos, os adquirentes ou destinatários dos bens ou serviços e as pessoas que recebam, utilizem ou paguem documentos, livros e papéis sem que tenha sido pago o imposto que sobre eles recaia são solidariamente responsáveis com os agentes pelas coimas previstas neste artigo se tiverem dolosamente colaborado na infracção.

n.º6- Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega de prestação tributária:

- a) A falta de liquidação, ou liquidação inferior à devida, de imposto em factura ou documento equivalente ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais;
- b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva proceder a alienação ou aquisição de bens;
- c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;
- d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de imposto;
- e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documento, livros, papéis e actos.

n.º7- (...)

n.º8- (...)

n.º9- (...)

⁵⁴ Artigo que trata do «Arquivamento do Processo e isenção e redução da pena».

3.3.2. *O Abuso de Confiança em Relação à Segurança Social - Artigo 27.º-B do RJFNA*⁵⁵

O n.º3 do artigo 24.º do RJFNA deve considerar-se revogado pelo artigo 27.º-B, aditado ao mesmo Diploma pelo Decreto-Lei n.º 140/95 de 14 de Junho, e que consagrou este crime em aplicação do artigo 58.º, n.º2, al. b) da Lei n.º 39-B/94 de 27 de Dezembro, que autoriza o Governo a tipificar como crime de abuso de confiança «a apropriação, total ou parcial, das contribuições à Segurança Social por quem estava legalmente obrigado a proceder à sua dedução e entrega à Segurança Social».

Assim, decorridos 90 dias sobre o termo do prazo estabelecido por lei⁵⁶ para o pagamento ou entrega das contribuições pelas entidades empregadoras nos centros regionais de Segurança Social sem que sejam entregues as contribuições efectivamente deduzidas nas remunerações pagas aos trabalhadores pelas entidades patronais, e tendo-se estas apropriado dos respectivos montantes, conferindo-lhes outro destino, fica preenchido o crime fiscal contra a Segurança Social previsto no artigo 27.º-B. Para tanto exige-se, também aqui, que a entidade empregadora tenha actuado dolosamente, pois mais uma vez não se prevê a punição por negligência⁵⁷.

Do exposto decorre que a diferença de fundo entre este crime e o do artigo 24.º se reporta à natureza da entidade credora do imposto.

3.4. - *O Crime e os Conceitos de Infracção, Evasão e Fraude Fiscais*

3.4.1. *Razão de Ordem e de Método*

Para uma correcta exposição e ordenação de ideias, impõe-se que esta parte do nosso estudo seja estruturada da seguinte forma:

Numa primeira parte, procurar-se-á delimitar quais as situações de evasão e fraude fiscais em sentido lato que tenham interesse para o âmbito de investigação do presente estudo.

Numa segunda parte, examinar-se-ão as posições doutrinárias relativamente à teoria da interpretação da lei fiscal e a possibilidade da sua utilização como combate à evasão ou fraude fiscais, após o que se procurará chegar a uma conclusão concreta neste domínio.

3.4.2. *A Evasão Fiscal Lato Sensu*

Impõe-se, neste momento, proceder à delimitação dos conceitos de evasão e fraude fiscal, sem a qual o rigor da análise jurídica acabaria por se perder.

Importa, antes de tudo, reconhecer que nem toda e qualquer situação incluída dentro da genérica realidade que prosaicamente se designa por “fuga ao Fisco” justifica em abstracto o desencadear de uma reacção correctora.

Consequentemente, não se deve num trabalho jurídico utilizar um conceito de evasão fiscal excessivamente abrangente. A definição de evasão fiscal *lato sensu* apresentada por SAMPAIO DÓRIA como “*toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*” conceitua apenas esse fenómeno em termos socio-económicos, englobando indistintamente situações que merecem e outras que não justificam qualquer consideração jurídica, não sendo por isso susceptível de ser utilizada como conceito jurídico.

⁵⁵ Artigo 27.º-B - «Abuso de Confiança em Relação à Segurança Social»

As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações pagas aos trabalhadores o montante das contribuições por estes legalmente devidas não o entregarem, total ou parcialmente, às instituições de Segurança Social; no período de 90 dias, do mesmo se apropriando, serão punidas com as penas previstas no artigo 24.º.

⁵⁶ Cfr. artigo 5.º, n.s 2 e 3 do D.l. n.º 103/80, bem como o artigo 18.º do D.l. n.º 140-D/86.

⁵⁷ Cfr. artigo 13.º do Código Penal.

Este autor elabora, porém, uma classificação de figuras dentro desse amplo conceito de evasão fiscal que se apresenta de extraordinária utilidade no âmbito da delimitação que procuraremos estabelecer em ordem a permitir uma construção jurídica dos conceitos de evasão e fraude fiscal sem incluir as situações económicas insusceptíveis de justificar qualquer tratamento jurídico especial.

Aparecem englobadas neste conceito amplo de evasão fiscal situações que merecem reacções muito diversificadas da ordem jurídica, as quais variam entre a absoluta irrelevância jurídica e a directa contrariedade à lei (ilicitude).

Entre estas duas situações extremas encontramos, porém, situações que não contrariando directamente a lei também não se podem considerar juridicamente irrelevantes. São aqueles casos de evasão fiscal *latu sensu*, que, embora não violando qualquer norma jurídica concreta, atentam contra o sistema jurídico considerado no seu conjunto, pelo que em abstracto justificariam a sua repressão através dos institutos que funcionam como “válvulas de escape” desse sistema, tais como o abuso de direito e a fraude a lei.

Antes, porém, procuremos desde já afastar do nosso campo de análise os casos de evasão fiscal *lato sensu* insusceptíveis de merecer qualquer reacção jurídica, a fim de apresentar um conceito de evasão fiscal (com ou sem utilização de fraude) juridicamente adequado.

3.4.3. A Evasão Omissiva Imprópria

Dentro da referida categoria de evasão omissiva imprópria, a primeira situação a afastar por ser juridicamente irrelevante é a chamada abstenção de incidência. Consiste esta no comportamento do contribuinte que renuncia a utilizar, materializar ou desenvolver uma capacidade económica sujeita a imposto.

É necessário reconhecer que a simples abstenção de praticar o facto tributário em ordem a evitar o pagamento do imposto (v.g. deixar de fumar para evitar o imposto sobre o consumo de tabaco) não merece qualquer reacção do Direito. Embora daí possa resultar um prejuízo para o Estado, a verdade é que o contribuinte não chega a atingir o resultado económico que justificaria a tributação. Assim sendo, não há uma efectiva evasão, pois não se verifica o pressuposto de aplicação da norma que se pretende afastar, não podendo haver qualquer pretensão do Estado em receber o tributo.

Ainda dentro da figura evasão omissiva imprópria também devem considerar-se juridicamente irrelevantes os chamados casos de transferência económica. Neste tipo de situações, em que o sujeito passivo transfere por intermédio dos mecanismos de mercado para outrem o sacrifício fiscal (repercussão) ou adquire bens duradouros por preço inferior ao seu valor venal, deduzindo assim o imposto que sobre eles irá recair no futuro (amortização) ou ainda faz reflectir indefinidamente a carga fiscal que suporta nas suas diversas relações económicas (difusão), o que se verifica é apenas uma deslocação da incidência económica do imposto do contribuinte de *jure* para um contribuinte de facto, não uma verdadeira evasão fiscal em sentido jurídico. Essa situação é objecto de estudo na microeconomia e política tributária, mas não tem qualquer relevância para o Direito fiscal. Neste, o que importa é o pagamento do imposto por parte do contribuinte sobre o qual deve recair a norma de incidência, sendo absolutamente irrelevante quem vai suportar economicamente o tributo a final. Consequentemente, desde que seja pago o imposto pelo sujeito passivo que está juridicamente vinculado ao seu pagamento não existe qualquer evasão fiscal.

Já é mais discutível o tratameto a dar às situações em que a referida transferência económica se verifique no âmbito da figura da substituição tributária, por intermédio de uma convenção em que substituto e substituído acordam em que seja o primeiro a suportar o imposto, ficando o segundo desonerado desse encargo. Imagine-se, a título de exemplo, que entre A e B vigora um contrato de arrendamento comercial, por força do qual B deve pagar 100 contos de renda mensal a A.

Simplesmente, as partes acordaram que deve ser B e não A a suportar a retenção na fonte obrigatória de 15% pelo que aquele, em vez de reter 15 e entregar 85 contos a A, paga 15 contos ao Fisco, mas continua a pagar a A os mesmos 100 contos sem qualquer dedução. Será juridicamente irrelevante esta transferência económica ou verificar-se-á aqui uma situação de evasão fiscal?

A resposta a esta questão dependerá da solução que se der quanto à natureza da figura da substituição tributária.

Esta interpretação não pode, porém, ser aceite. Como resulta hoje claramente do artigo. 20º. do CIRS, em caso de substituição tributária o verdadeiro sujeito passivo do imposto é o substituto e não o substituído, sendo este unicamente o contribuinte de facto, que a lei apenas toma como ponto de referência por ser nele que se verificam os pressupostos da tributação. Assim sendo, não se pode considerar este tipo de transferência económica, verificado no âmbito da substituição tributária como uma verdadeira evasão fiscal em sentido jurídico.

Efectivamente, neste caso concreto, o que se verificaria seria a não utilização pelo sujeito passivo de uma simples faculdade económica de repercutir o imposto, que lhe era legalmente concedida através de um direito de regresso, mas cujo não uso não poderia ser tomado em consideração pelo Fisco.

Na substituição tributária o verdadeiro devedor do imposto perante o Estado é o substituto e a lei apenas lhe permite repercutir esse débito no substituído através da figura da retenção na fonte, embora pressuponha essa retenção. Se o substituto não o faz, ou porque não o quer fazer, ou porque entre ambos foi celebrada uma convenção nesse sentido, não se verifica qualquer evasão fiscal. O que surgem são relações de natureza civil entre substituto ou substituído provocando o enriquecimento deste último, no primeiro caso um enriquecimento sem causa, no segundo justificado por um contrato de natureza privada, mas a que é alheio Direito Fiscal.

Chega-se assim à importante conclusão que só existirá uma evasão fiscal em sentido jurídico se se verificar uma manifestação real da capacidade contributiva bem como a não suportação do ónus fiscal que lhe deveria corresponder, no âmbito da relação entre o contribuinte de *jure* e o Fisco. Sem a verificação conjunta destes pressupostos não existirá qualquer evasão fiscal.

3.4.4. A Evasão Omissiva por Inacção

A evasão omissiva por inacção consiste no facto de o contribuinte, intencional ou inintencionalmente, deixar de pagar o imposto devido, uma vez verificada a incidência da norma fiscal e realizada a liquidação desse imposto, ou deixar de fornecer à Administração os elementos susceptíveis para controlar a sua situação tributária.

Constitui esse caso, obviamente, uma evasão fiscal em sentido jurídico, e uma infracção tributária que pode representar um crime fiscal ou uma contra-ordenação fiscal.

Trata-se assim de uma situação de evasão fiscal ilícita, devendo ser reprimida nessa sede, mediante a aplicação de penas fiscais.

Salientamos aqui que a subclassificação de evasão omissiva por inacção elaborada por SAMPAIO DÓRIA, nos parece confusa e prejudicial. Com efeito, salvo em casos especiais em que apenas é punido o dolo as evasões omissivas por inacção podem ser praticadas por negligência, sem que tal signifique ignorância do dever fiscal, sendo nesse caso intencionais. Nessa situação podem-se obviamente incluir os casos de falta ou atraso de recolhimento do imposto que este autor coloca sempre entre as evasões intencionais.

Assim sendo, esta divisão esquemática encontra-se mal formulada, uma vez que classifica realidades comuns aos dois grupos.

Conclui-se assim, que a evasão omissiva por inacção constitui uma verdadeira e própria evasão fiscal, a que o ordenamento reage com o desvalor jurídico máximo: a ilicitude.

3.4.5. A Evasão Comissiva. Distinção Entre Evasão Lícita e Ilícita

Desta sorte, facilmente se compreende como o negócio fiscalmente menos oneroso, se actua, via de regra, nos elementos da previsão (pressupostos de facto), pode actuar quanto às isenções, quanto às deduções e quanto aos pressupostos da aplicação da taxa.

Melhor será pois, abandonar esta classificação reservando o conceito de evasão para as hipóteses de Direito Fiscal Internacional em que por actuação do particular nenhuma

ordem jurídica se pretende aplicar a certa situação e repetindo o conceito de elisão, sem raízes nem tradição na língua e no direito português.

Salvo o devido respeito, não nos parece, porém, que esta crítica seja procedente. É correcta a afirmação de que os exemplos da distinção entre estas duas categorias têm sido apontados especialmente a propósito das normas de incidência e não são apenas estas que são susceptíveis de ser utilizadas para desencadear as chamadas situações de evasão fiscal lícita. Simplesmente essa afirmação apenas pode conduzir a um esclarecimento da distinção.

3.4.5.1. A Evasão Comissiva Ilícita

A evasão comissiva ilícita ou fraudulenta caracteriza-se essencialmente por consistir no incumprimento da obrigação fiscal por meio de comportamentos que impedem o conhecimento dessa obrigação e lhe disfarçam o conteúdo ou impedem a sua cobrança efectiva.

Neste ponto, há que abandonar a referida subclassificação de SAMPAIO DÓRIA entre fraude, simulação ou conluio fiscal, que não encontra qualquer raiz no nosso ordenamento jurídico. No nosso Direito podemos, com base nos artigos 23º. e 25º. do RJIFNA, classificar assim as situações de evasão fiscal comissiva ilícita.

- a) Fraude fiscal propriamente dita
- b) Simulação fiscal
- c) Frustração de créditos fiscais

Em síntese, poder-se-á, assim, definir a evasão comissiva ilícita como a acção do contribuinte que, visando impedir o pagamento de uma obrigação tributária já constituída, procede a realização de actos proibidos por lei, os quais têm por efeito impedir a determinação, cálculo ou reconhecimento como tal dessa obrigação tributária já verificada ou em virtude dos quais se vem a frustrar a garantia patrimonial de que disfrutava a dívida de imposto.

3.4.5.2. A Evasão Comissiva Lícita ou Elisão Fiscal

Cabe agora examinar os casos da chamada comissão lícita ou elisão fiscal. Consiste esta na situação que se verifica quando o contribuinte realiza um ou vários actos jurídicos, entre si coligados, com o fim de tornar aplicável uma disciplina tributária mais favorável do que aquela que determinadas normas fiscais prevêm para a tributação de actos jurídicos diversos daqueles que foram realizados, embora produzindo o mesmo resultado económico.

Feita esta delimitação, chega-se, portanto, à conclusão de que a evasão comissiva lícita só existe se:

- a) se verificar a utilização de processos jurídicos que, embora lícitos, aparecem como irregulares ou inusuais para a obtenção do resultado económico pretendido. Se a opção se verificar antes entre os mesmos processos jurídicos, em diferentes períodos temporais, ou entre diferentes actividades económicas, não se verifica evasão fiscal lícita;
- b) se essa utilização se efectuar em prejuízo do Fisco;
- c) se tal utilização produzir um resultado económico equivalente ou superior ao que seria obtido pelos meios jurídicos normais, sendo, porém, não tributada ou menos tributada.

3.4.6. Enquadramento e Classificação do Artigo 24º. do RJIFNA

Para um correcto enquadramento do artigo 24º. do RJIFNA na classificação atrás proposta, cumpre distinguir dois momentos: Um primeiro momento que medeia a entrada em vigor do diploma até à publicação do Dec.-Lei 394/93 de 24 de Novembro, e um segundo momento a partir dessa data.

O Dec.-Lei 394/93 vem introduzir uma alteração substancial nos elementos que integram a tipicidade do crime e que, em bom rigor, vêm apelar a uma alteração da tipologia da ilicitude contida no artº. 24º. do RJIFNA.

Com efeito, o nº.1, do artº. 24º., dispunha na sua redacção original que «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» , passando com a alteração introduzida por aquele Dec.-Lei a dispor da seguinte forma «Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário ».

Quer isto dizer que na redacção inicial estávamos face a uma situação em que a previsão da norma se bastava com a simples não entrega do imposto retido ao estado - conceito de evasão omissiva por inacção. Com a alteração do Decreto-Lei 394/93 a previsão do referido preceito passou a implicar um acto de “apropriação”, ou seja, uma conduta activa do contribuinte de utilização efectiva daquela vantagem patrimonial em proveito próprio ou de terceiro, passando deste modo a incluir-se dentro do conceito de evasão comissiva ilícita.

3.5. Concurso de Crimes; Relações com o Crime da Abuso de Confiança no direito Penal Comum

3.5.1. O problema do concurso entre crimes tributários e crimes comuns no contexto da legislação penal fiscal (enquadramento histórico-legal)

Afirmou Ferrer Correia acerca do problema em questão 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 terceiro, deverão aplicar-se as penas comuns para além das sanções tributárias. Os bens jurídicos cuja violação estas procuram evitar- os interesses da Fazenda- não contêm e por isso não absorvem a protecção dos interesses de terceiro, a um tempo ofendidos por essa mesma infracção". Esta posição colocando o acento tónico na distinção ou identidade de bens jurídicos lesados, é no essencial correcta em situações de especialidade e de subsidiariedade.

Todavia, a especialidade e a subsidiariedade não esgotam as relações possíveis de concurso aparente. Por vezes, apesar de os bens jurídicos serem distintos, as normas concorrentes que os protegem encontram-se numa relação de tal natureza, que uma só absorve a ilicitude de todo o comportamento. Atente-se na seguinte hipótese: um administrador de uma empresa apropria-se do dinheiro correspondente ao produto IRS retido na fonte e não o entrega ao fisco conforme estava obrigado. A sua conduta realiza simultaneamente os tipos de abuso de confiança do artº 205º. do Código Penal e do abuso de confiança fiscal do artº 24, n.º 1 do Dec.-Lei. Com efeito, o autor, infringindo os deveres que assumiu perante a empresa, causou um dano no património desta, pois, na qualidade de devedora da obrigação de imposto , em regime de substituição fiscal, tem de responder perante o credor tributário. Por outro lado, ele agiu como representante da empresa especialmente incumbido pelos seus órgãos dirigentes de efectuar o pagamento da dívida fiscal: o facto de ter procedido de forma contrária aos interesses e instruções da empresa não significa que não actue em seu lugar, mas apenas que ela, nos termos do artº 7º, nº2 do decreto-lei, está isenta de responsabilidade criminal. Finalmente, a intenção de apropriação constitui tanto elemento subjectivo geral do tipo de abuso de confiança do Código Penal, na modalidade de dolo directo, como o elemento subjectivo específico do tipo de abuso de confiança fiscal. No entanto , as normas respectivas apesar de tutelarem bens jurídicos diferentes são colocadas pelo facto numa relação de instrumentalidade tal que a aplicação de uma afasta a aplicação de outra. O autor da situação apresentada. para se apropriar do montante da dívida, tem de lesar concomitantemente o interesse patrimonial do devedor que lho cedeu por título não translativo de propriedade e o interesse patrimonial do credor a quem deveria entregar-se. Se ele se apropria da coisa que tem por obrigação entregar, então é natural e lógico que não a entregue.

Assim, embora os factos materialmente autónomos (apropriação e não entrega da prestação) atentem contra bens jurídicos distintos, a tutela de um deles está já compreendida na tutela do outro. Esta instrumentalidade configura uma situação de consunção em que a norma consumpta é a do artº 24 do decreto-lei, precisamente a que prescreve uma pena menor.

Torna-se claro deste modo que a fronteira entre o concurso de normas eo concurso de crimes não passa exactamente pela identidade ou distinção dos interesses jurídicos. Se a parte fonal do artº 13 fosse interpretada em sentido inverso estaria a transformar-se constelações de concurso de normas, designadamente na modalidades de consunção , em caso de concursos de crimes, com grave lesão dos princípios do *non bis in idem* e da culpa. A observância destes princípios com assento constitucional impõe que se interprete a expressão «interesses jurídicos distintos» no sentido de bens ou interesses jurídicos cuja protecção está efectivamente assegurada por mais de uma norma jurídica concorrente.

3.5.2. Relações Entre Crime Comum de Abuso de Confiança e o Abuso de Confiança Fiscal; Concurso de Infracções

3.5.2.1. Legislação Anterior

No domínio da Reforma Fiscal de 1958/66 todas as infracções fiscais foram qualificadas nos respectivos códigos como meras transgressões fiscais, salvo a excepção prevista no Código do Imposto de Transacções, cuja natureza, a doutrina fiscal discutiu entendendo que a dupla punição, fiscal e comum, só se verificava quando e apenas se violassem interesses distintos dos fiscais.

E a não entrega do imposto de transacções liquidado aos seus clientes pelos produtores ou grossistas devedores do imposto, foi qualificada no artº 105º. do C.I.T. também como mera transgressão fiscal.

O Dec.-Lei 619/76, de 27 de Julho, a não entrega nos cofres do Estado, quer no imposto retido na fonte, quer do imposto de autoliquidação e liquidação a terceiros, foi ainda considerada crime fiscal.

3.5.2.2. Regime Actual

Finalmente.o actual RJIFNA, no seu artº 24º., voltou a criminalizar o abuso de confiança fiscal punindo-o, na sua versão inicial, com pena de multa até 1.000 dias, convertível em prisão (artº. 9º), e, a partir da entrada em vigor da redacção dada a esta disposição pelo Dec.Lei 394/93, de 24 Novembro, com pena de prisão até três anos e multa entre certos limites da prestação fiscal em falta, pena de prisão agravada até 5 anos, quando a entrega não efectuada for superior a cinco mil contos. Salienta-se até que face à nova redacção do nº 1 do artº 24 não basta verificar-se a omissão da entrega do imposto retido, pois é ainda indispensável a apropriação do imposto retido, isto é, a sua incorporação no património do agente.

Mas, entretanto, o abuso de confiança comum passou a ser punido no art 300º. do Código Penal de 1982, com pena de prisão até três anos (n.º 1), mas já com pena de 1 a 8 anos nos casos previstos no n.º 2 do referido art.º 300.º

Na versão revista do Código Penal aprovada pelo Decreto-Lei nº 48/95 de 15 de Março, o respectivo artº. 205º. veio consgrar uma moldura penal semelhante à do Código anterior.

A aceitar-se que, neste caso, há concurso aparente de infracções parece que, em regra, a pena aplicável , ao crime comum correspondente ao crime de abuso de confiança fiscal, seria a pena de 1 a 8 anos atento o disposto no n.º 2 do artº 300º. do Código Penal de 1982 e do artº. 205º. do Código Penal de 1995 com o conseqente carácter privilegiado da punição fiscal.

Assim a aceitar-se o concurso aparente de infracções, quando o abuso de confiança violar apenas interesses fiscais, nos termos da parte finaldo citado nº1 do artº13 do RJIFNA, interpretada *a contrario sensu*, daí resultará que mesmo actualmente, a pena prevista para o abuso de confiança fiscal (prisão até três anos) será sempre significativamente menor que a pena prevista para o correspondente crime comum de abuso de confiança (pena de prisão de 1 a 8 anos).

E sendo assim, continua a justificar-se a colocação do problema de saber qual o fundamento do carácter privilegiado desta punição aligeirada, quando é certo que se violam

interesses dos entes públicos credores que aparentemente mereceriam até maior protecção dos interesses privados.

É certo que há também quem conteste a existência do próprio concurso entre o crime de abuso de confiança fiscal e o crime comum de abuso de confiança, como sucede com *Martinez Perez* que defende que o crime comum de abuso de confiança supõe que o agente da infracção é um mero depositário e não proprietário da coisa não entregue quando é certo que isso não sucede no abuso de confiança fiscal, «pois com efeito, neste caso, não pode afirmar-se que o tributo retido fique em poder de substituto na qualidade de mero depósito, porque desde o momento em que o substituto efectua a retenção existe uma deslocação da dívida tributária do contribuinte para o substituto, pois este pratica a retenção desaparece a obrigação do contribuinte substituído, o qual fica à margem do vínculo de obrigado ao pagamento face à Fazenda Pública; ou seja, subsiste apenas a obrigação do substituto, que deste modo vem ocupar todo o lugar que antes partilhava com o contribuinte substituído.

Em consequência, na acção descrita caberia unicamente apreciar a existência de um delito fiscal, e se isso não for possível porque não se cumprem os requisitos da fraude fiscal, não haveria mais remédio que predicar a atipicidade da conduta.

Nesta perspectiva dir-se-ia ainda que o substituto é um devedor principal e originário do imposto, é porque não tem que entregar coisa alheia que lhe foi legalmente atribuída como depositário, pelo que a prestação a entregar ao credor fiscal não é realizada pelo substituto na qualidade de mero detentor, pois a dívida é dele próprio e autonomiza-se face à do substituído, a partir da retenção na fonte. E, sendo assim, só haveria crime fiscal e nunca o crime comum.

Estas conclusões merecem, contudo, os seguintes reparos. Por um lado, se é o substituto que deve o imposto como devedor originário e principal do imposto ao contrário do que sucede com os responsáveis tributários que são devedores acessórios, enquanto fiadores legais do contribuinte, a verdade é que economicamente o património gravado é o património de terceiro substituído que o substituto está autorizado legalmente a amputar, por retenção na fonte, com a concomitante obrigação legal de entregar ao credor tributário a prestação retida ao substituído, pelo que se o retentor não faz a entrega, o substituto trai a relação de confiança que está legalmente implícita na substituição fiscal.

Por outro lado, esta violação da relação de confiança implícita na substituição fiscal, só tem lugar se o substituto tributário retém efectivamente o imposto devido pelo substituído e paga a este último a quantia que lhe deve, líquida da referida prestação fiscal, pois caso contrário, i. e., se o substituto não faz a retenção na fonte, e paga a prestação ilíquida como sucede frequentemente na economia paralela, a infracção cometida, constituirá mera contra-ordenação fiscal prevista no artº 29, nº 4 do RJFNA.

Portanto e em conclusão: no caso de retenção na fonte, a não entrega ao credor fiscal da prestação devida e a respectiva apropriação a partir de 1 de Janeiro de 1994, constitui o crime de abuso de confiança fiscal p. p. no art.º 24.º do RJFNA em concurso aparente, com o correspondente crime comum de abuso de confiança p.p. no artº 205.º do Código Penal que será porém afastado desde que o agente apenas viole os interesses da Fazenda Nacional. Portanto, neste caso, não parece que o dolo específico do abuso de confiança fiscal se dirija também a evitar a amputação do próprio património do agente.

Mas se é assim, neste caso, o crime de abuso de confiança fiscal constitui um crime privilegiado especial face ao correspondente crime comum de abuso de confiança previsto no artigo 205.º do Código Penal, ficando, porém, por esclarecer qual a razão de ser do carácter privilegiado da referida punição, se é que existe tal fundamento.

3.6. A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas e dos Seus Representantes

Em resposta ao problema da responsabilidade penal de entes colectivos e suas implicações, que reveste particular importância relativamente ao Crime de Abuso de Confiança Fiscal, vem o artigo 7.º do RJFNA consagrar quer a responsabilidade penal das

pessoas colectivas e equiparadas⁵⁸, quer a cumulação dessa sua responsabilidade com a dos seus agentes. Pelos factos que integrem crimes fiscais, a pessoa colectiva e os seus agentes, que tenham cometido tais factos em nome e no interesse daquela⁵⁹, respondem como co-autores. E para que se entenda ter-se tratado de uma actuação em nome e no interesse da pessoa colectiva é necessário, como refere LOPES ROCHA⁶⁰, que o facto tenha sido praticado «por quem actua em termos de exprimir ou vincular a vontade da pessoa colectiva, sociedade ou associação de facto, procurando a satisfação de interesses, embora ilícitos, dessa pessoa colectiva, sociedade ou associação de facto».

Embora a consagração da responsabilidade penal das pessoas colectivas represente uma ruptura com o princípio da pessoalidade das penas consagrado em Direito Penal⁶¹, ela tem sido sobretudo consagrada em matéria de direito penal económico, sendo também de referir que ao nível do direito comparado se verifica uma clara tendência para abandonar o dogma da responsabilidade penal individual⁶². E, entre nós afirmava MANUEL de ANDRADE⁶³, já em 1960, que «se a noção de culpa é inaplicável às pessoas colectivas, quando tomada ao pé da letra, como culpa dessas próprias pessoas, visto lhes faltar a personalidade real ou natural, já se concebe que possa falar-se de culpa de uma pessoa colectiva no sentido de culpa dos seus órgãos ou agentes».

Em contrário, porém, se pronuncia A.SILVA DIAS⁶⁴, que considera o artigo 7.º do RJFNA inconstitucional, uma vez que a respectiva lei de autorização não confere ao Governo, no entender do Autor, poder para estabelecer a punibilidade das pessoas colectivas, afirmando ainda o Autor que «nenhum pragmatismo de ordem criminal pode encobrir a verdade singela de que as pessoas colectivas não agem, não praticam condutas voluntárias» e que «o instituto da representação não constitui um título de responsabilidade do representado mas do seu representante, e por um facto próprio. (...) Somente as pessoas individuais possuem capacidade de acção, liberdade e culpa em termos jurídico-penais e só elas se encontram expostas à censura ético-social que a pena envolve». E, a concluir, o mesmo Autor acrescenta ainda que as medidas aplicáveis às pessoas colectivas em consequência de um crime praticado em seu benefício não revestem um verdadeiro carácter de penas⁶⁵.

Porém, no regime em vigor, essa responsabilidade penal da pessoa colectiva ficará excluída sempre que o seu órgão ou representante, ao actuar criminalmente, o faça contra ordens ou instruções expressas «de quem de direito», i. é, dos competentes órgãos sociais para integrar a vontade vinculativa da pessoa colectiva perante terceiros. Em tais situações existe apenas responsabilidade criminal do agente.

Diferente era a solução consagrada no já analisado Decreto-Lei n.º 619/76 de 27 de Julho, que apenas previa que a pessoa colectiva era «solidariamente responsável pelo pagamento da multa», em conformidade com a punição que estabelecia para aquele tipo de actuações, que era a de pena de prisão substituível por multa aplicável aos gerentes das pessoas colectivas.

Quanto à responsabilidade penal dos órgãos, membros ou representantes das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, ou de meras associações de facto, estabelece o artigo 6.º, n.º1 do RJFNA que quando agirem voluntariamente como tais, ou ainda «quem agir em representação legal ou voluntária de outrem», «será punido mesmo quando o tipo legal de crime ou de contra-ordenação exijam: al. a) determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado; al. b) que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do

⁵⁸ Equiparando-se às pessoas colectivas as sociedades desprovidas de personalidade jurídica, como sociedades irregularmente constituídas e sociedades civis sem forma comercial, e entes de facto como as associações de facto.

⁵⁹ Cfr. artigo 7.º, n.ºs 1 e 3 do RJFNA.

⁶⁰ Cfr. António Manuel Lopes Rocha, *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, 1985.

⁶¹ Cfr. artigo 11.º do C.P.

⁶² *Societas delinquere non potest*.

⁶³ Cfr. Teoria Geral da Relação Jurídica, vol.1, Coimbra, 1960.

⁶⁴ Cfr. Augusto Silva Dias, ob.cit., p.21.

⁶⁵ V, no mesmo sentido, Cavaleiro de Ferreira, *Lições*, I, p.331.

representado»⁶⁶. Os agentes são, por isso, penalmente responsáveis pelos factos criminosos por si de livre vontade praticados mesmo que em nome e representação de outrem, sem prejuízo, dissemo-lo já, de eventual responsabilidade que possa também recair sobre a pessoa colectiva.

Em conclusão, a pessoa colectiva é responsável nos termos do artigo 7.º, n.º1⁶⁷ e o respectivo agente é responsável por conjugação dos artigos 6.º e 7.º, n.º3⁶⁸.

Neste contexto é de referir ainda o regime da responsabilidade civil subsidiária quer das pessoas colectivas quer dos seus agentes. Assim, e para além da responsabilidade penal que sobre as primeiras possa recair, elas respondem solidariamente pelo pagamento das multas e coimas em que forem condenados os respectivos agentes⁶⁹. Por sua vez, os agentes, administradores e outros que exerçam essas funções naquelas entidades são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àquelas aplicadas, nos termos previstos no artigo 7.º-A⁷⁰. Esta responsabilidade acresce à responsabilidade dos mesmos administradores e gerentes pelos crimes e contra-ordenações fiscais cometidos em co-autoria ou participação com as respectivas pessoas colectivas ou entes equiparados, aplicando-se o regime à responsabilidade subsidiária por créditos emergentes de multas ou coimas, ou seja, à responsabilidade subsidiária por crimes ou contra-ordenações fiscais imputáveis a pessoas colectivas e a entes fiscalmente equiparados. Havendo pluralidade de responsáveis, eles serão solidariamente responsáveis entre si.

3.6.1. A Responsabilização dos Gerentes em Especial

Num breve espaço de tempo, brevidade tanto mais evidente quanto, como é sabido, a gerência e a administração de uma empresa são situações prolongadas no tempo⁷¹, o regime da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas fiscais das respectivas empresas conheceu três regimes diferentes, envolvendo sempre problemas complexos de interpretação.

Na redacção originária do Código do Processo das Contribuições e Impostos consagrava-se o primeiro desses regimes: por todas as dívidas para com o Fisco eram «pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores e gerentes». Tratava-se, realmente, de um regime simples e que poucas dúvidas suscitava. Porém a injustiça no mesmo envolvida era flagrante, uma vez que a dívida surgia no período da respectiva gerência e constitui entendimento, embora não totalmente generalizado, da Doutrina e da Jurisprudência que, mesmo que o administrador se tivesse esforçado tanto quanto lhe era possível para satisfazer a dívida em causa e ainda que a ausência de liquidez na origem do não pagamento da dívida tivesse por causa um qualquer acontecimento de força maior ou humanamente imprevisível, o gerente respondia, sempre, pessoal e solidariamente com os seus bens.

Acresce que tal responsabilidade era, genericamente, pelo período da sua gerência, não se distinguindo entre o momento do nascimento da dívida e o da sua exigibilidade.

⁶⁶ Reproduzindo-se, afinal, o regime estabelecido no Direito Criminal Comum (cfr. artigo 12.º do C.P.).

⁶⁷ Nos artigos 2.º do CIRC e 2.º, n.º3 do CIVA faz-se a delimitação das pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados sujeitos passivos dos respectivos impostos para efeitos de responsabilidade penal e contra-ordenacional.

⁶⁸ artigo 7.º, n.º3 - A responsabilidade (penal) das entidades referidas (pessoas colectivas ou equiparadas) não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

⁶⁹ Cfr. artigo 6.º, n.º3.

⁷⁰ Artigo 7.º-A

n.º1- Os administradores, gerentes, e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência do património destas, por si culposamente causada, nas relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas àquelas entidades referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato.

n.º 2- Se forem várias as pessoas responsáveis nos termos do número anterior, é solidária a sua responsabilidade.

⁷¹ E existindo inevitavelmente um largo período entre a verificação da dívida, a reacção administrativa e o competente o conhecimento judicial.

Começou, porém, a generalizar-se uma reacção ao regime, baseada no entendimento de que deveria ser exigível a prova de uma gerência de facto pelo agente em causa, não bastando para a sua responsabilização que tivesse exercido uma mera gerência de direito. Daí decorreu um benéfico e inevitável temperamento judicial do regime, não se enveredando, assim, por uma doutrina judicial da culpa *in vigilando*, que embora eventualmente aceitável em termos gerais, alargaria de forma inaceitável a consagração, já ampla, da responsabilidade objectiva, impossibilitando quem optasse pelo exercício da actividade de gestão empresarial de fazê-lo sem fortes melindres.

Contudo, manteve-se o essencial da injustiça do regime, designadamente uma responsabilidade objectiva, que não distinguia entre as múltiplas situações de conduta reprovável das situações que, de forma diferente, decorrem necessária e naturalmente do exercício da actividade empresarial.

O Decreto-Lei nº. 68/87 veio, precisamente, reagir contra esta situação, harmonizando o regime da responsabilidade perante o Estado com o regime da responsabilidade perante a generalidade dos credores sociais. Consagrou-se a responsabilidade patrimonial, com a consequente reversão da execução, apenas no caso de existir culpa pela diminuição do património que traduzisse causa próxima do incumprimento das dívidas da empresa. Com este pressuposto da culpa, o referido Diploma estabelecia um novo regime. Agora, em vez de uma simples relação entre a existência de dívidas por cumprir e a existência de responsabilidades, introduzia-se um raciocínio relativamente mais complexo, segundo o qual existindo há dívidas por cumprir existirá culpa. Em consequência do que se considera que houve, aí, um comportamento censurável, pelo que existe responsabilidade.

É este mesmo regime que, nos seus aspectos essenciais, a versão actual do artº. 13º. do Código do Imposto Tributário consagra. Simplesmente faz-se agora recais sobre os gerentes e gestores o ónus da prova da inexistência de culpa, portanto o ónus da prova de um facto negativo, com as dificuldades que isso envolve. Deixando por agora o regime da prova, passamos a analisar a questão da culpa, questão de importância fundamental em matéria de responsabilidade dos gerentes.

Ora, como a lei não pode determinar exaustivamente os comportamentos dos gerentes susceptíveis de serem considerados censuráveis, permitindo a partir daí distinguir entre os casos em que existe e em que não existe culpa, essa tarefa fica nas mãos da Jurisprudência. Daí que seja a partir das decisões dos tribunais, da sua lógica interna e dos princípios pelos mesmos aplicados que os gestores podem saber quais as regras de conduta que a lei lhes impõe.

3.6.1.1. A Reversão contra os Gerentes

Poderão os gerentes e administradores, com essa aquela mesma base jurisprudencial, obter algumas orientações acerca do seu modo de actuação que permitem evitar o risco da reversão da execução contra o seu património quando a respectiva empresa se encontre à beira de abrir falência. Isto porque a Administração Fiscal a prerrogativa de responsabilizar o património pessoal dos agentes da sociedade pelas dívidas que esta última deixou por satisfazer. Suscita-se, porém, um problema de enquadramento jurídico de tal prerrogativa, que claramente derroga os princípios que separam o património pessoal do gerente do património comercial da sociedade.

Os institutos fiscais estão, normalmente, familiarizados com um regime, fiscal, de responsabilização do património pessoal dos gerentes pelas dívidas das respectivas sociedades, regime que representa um afastamento do princípio da separação entre a pessoa colectiva e aqueles que por ela actuam. E tal desconsideração pode ter origem quer numa determinada situação fáctica que produz efeitos *ope legis*, como é o caso da transparência das sociedades de profissionais para efeitos de tributação, quer numa decisão administrativa, feita com base na avaliação de uma situação concreta, como sucede na reversão das execuções.

Para que possa ter lugar a reversão exige-se, sempre, a verificação de um facto ilícito. Nomeadamente exige-se, na situação objecto do nosso estudo, a violação das normas de protecção dos credores, que tinham como função permitir que, na liquidação das sociedades em benefício de credores, estes fossem pagos pelo património das mesmas.

Assim, se o gestor não conduziu avisadamente a sua gestão, daí resultando uma diminuição tal do património que não permitiu o pagamento total das dívidas dos credores, prefigura-se uma situação de possível reversão.

3.6.1.2. Integração do Conceito de Culpa - Importância da Jurisprudência

A gerência de uma sociedade não é, obviamente, algo de abstractamente definível e determinável nos diferentes condicionalismos da vida económica, o que torna difícil determinar, à partida, os comportamentos suficientemente graves para que se recorra à solução extrema de executar o património pessoal do gerente. Coloca-se o problema de saber, com uma mínima precisão, qual o ponto a partir do qual os erros de gerência justificam a aplicação de tal instituto.

Da redacção actual, da mesma forma que da anterior, não decorrem dúvidas de que só existe responsabilidade se houver culpa, culpa perante o conjunto dos credores, que têm que prová-la. Culpa, ainda, para com os credores fiscais, cabendo a prova da sua inexistência ao gestor.

Dispondo a lei apenas dos elementos essenciais para a decisão, é à jurisprudência que cabe, nas suas decisões casuístas, definir os parâmetros da actuação empresarial, estabelecendo o que se considera ser um comportamento adequado do gestor perante situações em que a empresa ameaça uma ruptura, para evitar que o seu património venha a ser penhorado pelo Estado.

Convirá, particularmente, saber em que condições é que, não se cumprindo dívidas fiscais, mesmo assim o gerente, ou um deles, pode evitar vir a ser responsabilizado. Podem certamente imaginar-se situações em que os impostos ficaram por pagar sem que, contudo, exista responsabilidade por parte do gerente.

Torna-se necessário, para responder à questão, fazer um conjunto de distinções que atendam à natureza dos impostos, ao modo como em cada um deles nasce a dívida fiscal e ela se torna exigível bem como às circunstâncias em que há ou não há um dever de prestar. Importará, ainda, fazer distinções relativas à vida da empresa, designadamente averiguando se existiu ou não uma decisão clara de não pagar os impostos e, em caso afirmativo, quais deles; se a decisão foi tomada em conjunto pelos gestores ou se algum teve o cuidado de manifestar expressamente a sua discordância; qual o momento e circunstâncias em que a empresa começou a tender para a falência e, ainda, se terá falido por motivo que ninguém razoavelmente podia prever. Distinções estas que seria importante serem estabelecidas jurisprudencialmente, sem o que dificilmente se poderá saber, com um mínimo de rigor, quais os deveres que a lei fiscal atribui aos gerentes.

Os gerentes podem, sabemo-lo já, ter que responder pelas dívidas fiscais que a sociedade deixou por pagar. Mas é essencial que a jurisprudência destinga entre os comportamentos que determinam a exclusão da responsabilidade dos gerentes e os que, pelo contrário, deverão ter por consequência a responsabilização patrimonial dos gerentes.

3.6.2. As Dívidas Fiscais e sua Origem

Importa, com o objectivo de delimitar tais comportamentos, considerar a origem das dívidas fiscais em causa. Se as mesmas têm pressupostos distintos, bem como diferentes modos de formação, há que relacionar estas especificidades com o modo como o gestor pode ser responsabilizado, criando as necessárias graduações de culpabilidade.

Começemos pelo IVA, enquanto imposto cuja gestão cabe inteiramente às empresas com base nos deveres de cooperação que a lei lhes atribui. Esses deveres de cooperação consistem na atribuição às empresas de um mandato legal para liquidar e cobrar o imposto, que deverá depois ser entregue, no prazo indicado pela lei, nos cofres do Estado, como já analisamos desenvolvidamente. Ora, este imposto tem como especial particularidade criar uma oneração administrativa às empresas, que vão proceder à sua repercussão integral. Através dessa repercussão integral a empresa beneficia de uma entrada efectiva de fundos que esta poderá conservar em seu poder até ao vencimento do dever de prestar.

A não entrega deste imposto envolverá, na maior parte dos casos, um comportamento censurável dos sujeitos passivos e dos seus representantes. Mas, também já o sabemos, as empresas não têm o dever legal de manter, intocável, o montante do imposto cobrado por mandato legal, para depois o entregarem nos cofres públicos. Apenas têm o dever de, findo o prazo legal de entrega da quantia cobrada proceder a essa mesma entrega nos cofres do Estado. Nada impede que, entretanto, o referido montante seja utilizado para a normal gestão financeira de entrada e saída de fundos na empresa. Será até normal que assim aconteça, pois com as solicitações financeiras crescentes a que as empresas se vão moldando, não faria sentido *perder* o período de tempo que medeia entre a liquidação do imposto e a sua entrega nos cofres do Estado, permitindo uma redução dos encargos financeiros da empresa através da aplicação do montante do imposto na redução do seu nível de endividamento.

Perante tal situação coloca-se o problema de saber em que situação fica o gestor se, devido a um facto razoavelmente imprevisível, como seja a interrupção de pagamentos de um cliente decisivo para a empresa que, não pagando na data convencionada a deixa totalmente destituída de liquidez, deixar por cumprir uma dívida de IVA, havendo posteriormente a liquidação da empresa?

Parece ser aí aceitável que, cabendo-lhe o ónus da prova das circunstâncias desculpantes, estas possam servir para demonstrar a sua ausência de responsabilidade pelo não pagamento. Sendo que parece claro que é num imposto com a estrutura do IVA que tal exigência é mais acentuada. Em princípio, uma dívida de IVA por cumprir na liquidação de uma empresa implica um comportamento culposos, um dolo ou, pelo menos, negligência grave da parte do contribuinte. E isto como simples resultado do modelo de gestão deste imposto, com a responsabilização administrativa integral do contribuinte e sua também, integral desoneração financeira.

Vejamos agora os impostos objecto de retenção na fonte, particularmente o IRS e a Taxa Social Única. Sabemos como nestes casos as empresas retêm uma dívida fiscal de outrem, surgindo uma relação jurídica triangular, atrás analisada. A lei confere um mandato ao empregador para que este, agindo como substituto tributário, retenha uma parte do pagamento devido ao seu empregado, para o entregar nos cofres do Estado.

Considerando esta complexa relação apenas do ponto de vista da responsabilidade do gerente pelas dívidas fiscais que ficaram por satisfazer, será a responsabilidade *prima facie* do gestor idêntica à que tem lugar no IVA? Existem, de facto, pontos comuns, tratando-se de um imposto que decorre da simples actividade da empresa, independentemente da existência de lucro, envolvendo um mandato para liquidar o imposto, com a consequente deslocação dos direitos patrimoniais sobre uma certa quantia, ou seja, conferindo-se a alguém que não o seu titular direito de posse sobre mesma, por um período de tempo determinado.

A principal diferença é que, enquanto o IVA pressupõe, excepto em casos muito particulares, um fluxo financeiro efectivo, tendo alguém cobrado imposto a outrem, o IRS e a Taxa Social Única podem não o implicar. Assim, suponhamos que, caso não pouco frequente, a empresa deve um determinado valor de salários, ao qual corresponde um certo montante de imposto, não tendo porém meios suficientes para os satisfazer. Vamos supor também que essa empresa consegue pagar a totalidade da dívida aos seus empregados, mas sem efectuar retenções.

O que se passa aqui, na tal relação triangular, é que a empresa só conseguiu pagar a totalidade, ou parte, da dívida aos seus empregados porque usou o mandato legal para efectuar formalmente a retenção, sem que a tivesse concretizado: a retenção que justifica um pagamento de um salário menor do que seria sem ela, é um mero registo contabilístico.

E tal como sucedeu no IVA, também a entrega do imposto retido não ocorrerá no prazo previsto pela lei. Contudo, a censurabilidade do comportamento do gerente parece aqui *prima facie* menos intensa, por não se desviarem para outros fins os fundos efectivamente cobrados. Estes não existiam e por isso não há que procurar aqui uma justificação para uma decisão de gestão que, considerando as circunstâncias concretas, não podia ter lugar.

Na generalidade dos casos, porém, a situação será menos nítida, e o juízo de valor sobre o comportamento do gestor deverá distinguir entre situações em que quase não há escolha de casos em que se verifica uma opção pelo não-cumprimento como forma de protelar a falência.

Situação diferente é a das situações em que a dívida não se situa num daqueles impostos em que a empresa actua como cobrador das dívidas ao Estado, nomeadamente o caso da antiga Contribuição Industrial e hoje do IRC. Sendo este imposto devido apenas quando existe lucro, torna-se menos clara a situação em que a obrigação fiscal ficou por cumprir e em que a empresa entrou em liquidação.

O STA decidiu já, nalguns casos, questões desta natureza. Ainda no âmbito da vigência do artigo 16.º do Código do Processo das Contribuições e Impostos tratou de casos em que o executado tinha desempenhado funções de gerente apenas durante uma parte do período a que dizia respeito o imposto. O Tribunal fundamentou-se sobretudo no carácter unitário do período fiscal para, a partir daí, considerar que a participação na gerência de uma empresa durante o período relativo à formação do lucro, gerando assim um imposto que mais tarde não foi pago, é suficiente para criar uma responsabilidade solidária.

Num dos Acórdãos o gerente tinha abandonado a empresa em Outubro. E a obrigação do imposto ficou formada a 31 de Dezembro, devendo o pagamento voluntário ter lugar no ano seguinte. A *ratio* da norma e consiste na criação de um dever de conduta aos gestores das empresas, que é o de não preterirem o Estado no pagamento das dívidas das empresas. Ou, melhor, evitar que existindo uma difícil opção financeira entre os pagamentos ao Estado (que só tardiamente reage) aos fornecedores (que podem paralisar a empresa) e aos empregados (mesmo que por compreensíveis razões de ordem social) se escolha sempre os dois últimos.

Mas aquela norma tem que ter como destinatários os gerentes em exercício no momento em que deve ser feito o pagamento. Se o gerente abandonou a empresa em Outubro, e se nesse ano existiu lucro não tendo o imposto sido pago no ano seguinte, não parece fazer sentido imputar a esse gerente tal incumprimento.

A conclusão que deve retirar-se é a de que o sentido do sistema reside em entendê-lo como um mecanismo de responsabilização. Daí que quem quer que, pela sua acção ou omissão⁷², contribua para o incumprimento das obrigações fiscais pode vir a responder com o seu património. E a investigação judicial parece ter de passar pela indagação desta responsabilidade.

3.6.3. *Nexo de Causalidade Entre Acto e Dano*

Segundo alguma Jurisprudência, a redacção conferida ao artigo pelo Decreto-Lei 68/87 exigirá, além do nexo de causalidade adequada entre o acto do gestor e o dano, dois requisitos específicos: que o acto do gestor constitua uma inobservância culposa das disposições legais e que o património social se tenha tornado insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

Mas isto só se daria depois da entrada em vigor da nova lei. Até lá haveria uma obrigação *ex lege*, alicerçada na culpa funcional ou, melhor, uma responsabilidade pelo risco. E daí a solução encontrada de responsabilidade durante um certo período e ausência de responsabilidade a partir dele. Tudo em nome da não retroactividade da lei.

Mas, se é certo que a mudança legislativa introduzia um novo elemento de complexidade, o essencial da investigação judicial, para saber se houve ou não o tal nexo de causalidade adequada, passa pela determinação exacta das circunstâncias que conduziram ao não pagamento dos impostos. E a relutância demonstrada pela jurisprudência do STA em aceitar nestes casos a aplicação parcial da nova lei, como em outros que foram reduzidos os prazos de prescrição e caducidade, não tem razão de ser.

Como faz notar BAPTISTA MACHADO, o principal argumento contra a aplicação irrestrita da lei nova, mesmo quando esta, corrigindo a lei antiga introduz um regime legal mais aperfeiçoado, consiste na função estabilizadora, ou ordenadora-estabilizadora de condutas ou expectativas de conduta que se atribui ao Direito, uma vez que a norma jurídica é essencialmente uma norma de conduta (*regula agendi*).

Ora, foi com a introdução do elemento culpa ou comportamento culposos, feita pela redacção do Decreto-Lei n.º 68/87 que pela primeira vez os gestores tiveram uma real regra de conduta que permite considerar a uma nova luz as possíveis consequências fiscais da

⁷² E para que haja omissão tem que haver um dever de agir.

actividade de gestão. O STA que tinha, por exemplo, introduzido algum temperamento na aplicação do regime antigo com a distinção entre a gerência de direito e a gerência de facto, pode, mediante o uso deste conceito, ter um mais adequado instrumento de distinção entre as condutas reprováveis e as aceitáveis. Na hipótese, por exemplo, de um empregado aceitar o cargo de gerente por imposição patronal, mas verdadeiramente agir sob a estrita direcção do dono da empresa, que abandonou formalmente a gerência da empresa, estaremos perante uma gerência de direito sem gerência de facto? Ou antes ausência de culpa naquela situação concreta?

3.6.4. O Ónus da Prova

Uma outra mudança do regime legal, a introduzida pela versão final do artigo 13º do Código de Processo Tributário, cria pela sua estrita condição de regra de conduta, a impossibilidade de aplicação retroactiva. Assim como não se pode, em princípio, aceitar um aumento retroactivo da taxa de um imposto, também não se pode aceitar retroactivamente a imposição de um mais exigente padrão de conduta.

E a partir da entrada em vigor deste Código é ao gestor que cabe fazer a prova de que agiu sem culpa. Daí que, na actividade de gestão que seja posterior à sua entrada em vigor, o gestor deva tomar a precaução de que a sua não responsabilidade pelo incumprimento das dívidas fiscais fique cabalmente demonstrada nos livros da empresa, pela sua discordância da decisão de não-pagamento devidamente registada no livro de actas ou, pelo menos, na correspondência da empresa. Alternativamente, ainda, pela documentação do facto imprevisito que levou ao não pagamento na contabilidade da empresa que deve documentar todos os acontecimentos que afectam o património da mesma.

Se a prova passa a caber ao gestor qualquer irregularidade contabilística ou ausência de documentação se pode voltar contra ele, embora aqui se coloque o problema grave do atraso dos processos que pode dificultar muito a prova a efectuar pelo mesmo, vigorando o prazo de dez anos, criado pelo n.º 5 do art.º 98.º do IRC, como limite temporal para a conservação dos documentos de escrita, que deverão servir de prova. Findo tal prazo terá de valer a inexigibilidade da conservação dos elementos respeitantes à escrita da empresa.

Notemos que esta expressa atribuição do ónus da prova ao gerente, para além de imposição legal, pode também resultar da natureza da relação fiscal. Tratando-se de IVA, com entrada efectiva de fundos na empresa há, como vimos, em princípio culpa do gestor. Enquanto que, no caso do IRC, e estando o gerente já afastado da empresa no momento do pagamento, a prova da inexistência de culpa existe desde o início: uma vez que o princípio do ónus da prova, como regra de decisão, só vale para o facto incerto.

Afigura-se-nos, assim, que a única forma pela qual os gerentes poderão ilibar-se da responsabilidade será por via da prova de um se estado de necessidade desculpante, com todos os problemas que essa prova envolve.

4- CONCLUSÃO

Da análise feita decorrem, assim o esperamos, alguns ensinamentos úteis acerca da problemática que a criminalização de condutas em matéria fiscal suscita.

A questão é complexa e mereceria muito maiores desenvolvimentos. É desejável, aliás, que da parte da Doutrina seja dada uma atenção tão grande quanto possível, de preferência em breve, às inúmeras questões envolvidas, muitas das quais, como tem sido possível constatar nos últimos tempos, têm pouco de pacífico.

A própria Jurisprudência não contribuiu, ainda, de forma que permita enquadrar toda a matéria mais coerentemente com a respectiva aplicação prática. O tempo de vigência do actual Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras não permite ainda, de facto, grande consolidação da matéria por via jurisprudencial. Porém, a verdade é que mesmo a pouca Jurisprudência existente se revela pouco clara e, até, por vezes contraditória. Urge mudar a situação, contribuindo para um melhor enquadramento dos crimes fiscais em particular, e para o bem do Direito Fiscal em geral.

A matéria, contudo, mereceria muito maiores desenvolvimentos, que lamentamos não poder aqui operar por razões de síntese.

BIBLIOGRAFIA

PATRÍCIO, Simões - Introdução ao Direito Económico

RIBEIRO, Teixeira - Os Princípios da fiscalidade portuguesa - separata do Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XVII

HÖRSTER, Heinrich Ewald - Revista de Direito e Economia - Ano 1 - 1º

CORREIA, Eduardo, Revista de Direito e Economia, Ano III, nº. 1

MARTINEZ, Soares - Direito Fiscal - 7ª. Edição, Almedina, Coimbra, 1995

CORDEIRO, Menezes, Direito das Obrigações, Vol. I, Lisboa, 1980

ROCHA, Manuel António Lopes - Direito Penal Económico: A Reponsabilidade Penal da Pessoas Colectivas - CEJ, Ciclo de Estudos, Coimbra, 1985

SANCHES e BARREIRA, Rui - Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, FISCO Nº. 70/71 Maio/Junho de 1995, Ano VII

DIAS, Augusto Silva - O Novo Direito Penal Fiscal, FISCO, Nº. 22, Julho de 1990, Ano II

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de - Lições de Direito Penal, 4ª. Edição, Verbo, 1992

Vários - Colóquio Sobre o Sistema Fiscal - Centro de Estudos Fiscais - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1984

CORTE-REAL, Carlos Pamplona - Curso de Direito Fiscal - CTF, Nº. 124, Lisboa, 1981

GOMES, Nuno Sá - Manual de Direito Fiscal - CTF, Nº. 168, Lisboa, 1993

GERSÃO, Eliana - Revisão do Sistem Jurídico Relativo à Infracção Fiscal - CTF, Nº. 112, Lisboa, 1976

TEIXEIRA, António Braz - Princípios de Direito Fiscal - Vol. I, 3ª. Edição, Almedina, Coimbra, 1995

GOMES, Nuno Sá - Os Crimes Essencialmente Fiscais Como Crimes Especiais *Sui Generis* Privilegiados - CTF, Nº. 376

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes - A Evasão e a Fraude Fiscais Face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal - FISCO Nº. 32, Junho de 1991, Ano III

SOUSA, Alfredo José de - Infracções Fiscais, Crimes e Transgressões - Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1986