

O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

E

O CRIME CONTINUADO

Tese de Dissertação de Mestrado em Direito Criminal

Orientador: Professor Doutor Germano Marques da Silva

Agradecimento

Ao Professor Doutor Germano Marques da Silva, por ter aceitado ser meu orientador e pela disponibilidade e todo o interesse demonstrado.

Porto 2011

Armando da Rocha Azevedo

1. O Crime de abuso de confiança fiscal

1.1 Nota Introdutória

O crime de abuso de confiança fiscal, a par do crime de abuso de confiança em relação à segurança social, são, sem sombra de dúvidas, os crimes tributários mais frequentes da prática judiciária, chegando mesmo, nalguns casos, a rivalizar com os crimes mais comuns do Código Penal. A este facto, impensável ainda há alguns anos atrás, acresce a circunstância de o crime de abuso de confiança fiscal ser aquele que mais atenção tem merecido da doutrina, mais divergências tem tido na jurisprudência e mais alterações legislativas tem sofrido, como bem nota o Prof. Germano Marques da Silva¹.

Deste modo fica explicada a escolha do tema deste modesto trabalho, o qual não tem outra pretensão que não seja a de procurar sintetizar a evolução ao longo do tempo do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, procurando, concomitantemente, evidenciar algumas das questões mais debatidas na doutrina e na jurisprudência, sem esquecer o crime de abuso de confiança em relação à segurança social, e a sua relação com o crime continuado.

1.2- Breve referência histórica

O recurso ao regime sancionatório próprio do Direito Penal em matéria fiscal surgiu no nosso país numa altura em que a evasão fiscal evidenciava ser um problema grave, tanto mais que o sistema fiscal, segundo a Constituição, visava, tal como agora, não apenas satisfazer as necessidades financeiras do Estado, mas também a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, ou seja, objectivos de justiça social, conferindo-lhe um sentido ético. Na verdade, os impostos por serem um importante instrumento de realização de justiça distributiva justificam e legitimam o poder punitivo do Estado.

Pese embora o sentido ético atribuído ao sistema fiscal, a verdade é que nos finais do século passado, bem assim actualmente diríamos nós, segundo Augusto Silva Dias "...à referida eticização do sistema fiscal não corresponde, em idêntica medida, uma sólida consciência fiscal, situação que não obstante a maior justiça das leis fiscais, prejudica a sua eficácia e é responsável por uma taxa indesejável de evasão fiscal e uma certa lassidão das instâncias formais de controlo na respectiva repressão"².

Isto serve para dizer que o crime de abuso de confiança fiscal é relativamente recente no ordenamento jurídico português, uma vez que foi consagrado, pela primeira vez, com o RJFNA, aprovado pelo Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro. E, não obstante os interesses valiosos que o RJFNA então visava tutelar, a verdade é que, quanto ao regime sancionatório, optou-

¹ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pág. 241.

² SILVA, Augusto Dias - O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais, DPEE, vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 240.

se pela pena de multa, “sem prejuízo, da aplicação, em alternativa, da pena privativa da liberdade, em caso de não pagamento daquela”, conforme se pode ler no seu preâmbulo.

E daí que Augusto Silva Dias, referindo-se ao RJIFNA, tenha observado, com razão, que “a nova legislação penal tributária ficou muito aquém das expectativas... 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”³.

Com o Decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, a situação alterou-se, na medida em que, tal como se pode constatar da leitura do preâmbulo deste diploma legal, passou a prever-se a pena de prisão a título principal até cinco anos. No entanto, o juiz podia, em regra, aplicar pena de multa desde que ela se mostrasse “suficiente para satisfação do interesse de recuperação do delinquente e das exigências de prevenção e repressão do crime”.

O crime de abuso de confiança em relação à Segurança Social, a semelhança de outros crimes contra a segurança social, apenas passou a ter consagração legal com o Decreto-Lei nº 140/95, de 14 de Junho, que aditou ao RJIFNA, nomeadamente, o artigo 27º-B (Abuso de confiança em relação à segurança social).

O RJIFNA teve, porém, uma curta vigência, na medida o RGIT, aprovado pela Lei nº 15/2001, de 05 de Junho, procedeu à sua revogação. Este último diploma foi rectificado pela Declaração de Rectificação nº 15/2001, DR, I Série-A, nº 180 de 4 de Agosto. E, posteriormente, foi objecto de alterações, designadamente daquelas que lhe foram introduzidas pela Lei nº 53-A/2006, de 29.12 (Lei do Orçamento de Estado para 2007); pela Lei nº 67-A/2007, de 31.12 (Lei do Orçamento de Estado para 2008); e pela Lei nº 64-A/2008, de 31.12 (Lei do Orçamento de Estado para 2009).

1.3 Elementos constitutivos do crime de abuso de confiança fiscal

1.3.1- O tipo objectivo

O crime de abuso de confiança fiscal encontra-se actualmente previsto no artigo 105º do RGIT, aprovado pela Lei nº 15/2001, de 05.06, na redacção da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009). Comete o crime do nº1 do artigo 105º do RGIT “*Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a €7 500,00, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.*”

A primeira nota que importa aqui deixar registada é que, contrariamente ao que sucedida no artigo 24º do RJIFNA, aprovado pelo DL nº 20-A/90, de 15.01, na redacção do DL nº 394/93, de 24.11⁴, no artigo 105º, nº 1 do RGIT não se refere ao elemento “apropriação”.

³ *Ibidem.*

⁴ No entanto, importa salientar que na redacção inicial do artigo 24º, nº 1 do RJIFNA o elemento “apropriação” não fazia parte do tipo legal de crime, mas era elemento do tipo a “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”.

A conduta típica reconduz-se agora à não entrega à administração tributária, no prazo legalmente previsto, de prestação tributária deduzida, traduzindo-se, pois, numa omissão pura⁵. Assim, tal como é observado por Costa Andrade e Susana Aires de Sousa⁶, o legislador de 2001 prescindiu do elemento apropriação – que, no contexto do RJFNA, integrava a factualidade típica da incriminação – convertendo a infracção num crime de mera inactividade.

Sobre esta alteração legislativa, o Prof. Germano Marques da Silva⁷ esclarece que “as opiniões dominantes nos trabalhos preparatórios foram no sentido de que importava clarificar a norma relativamente ao elemento apropriação, tendo-se considerado que quem deduziu e não entregou se apropriou”.

O propósito da alteração legislativa, segundo o referido Professor⁸, foi o de facilitar a prova em tribunal, afastando o crime de abuso de confiança fiscal do crime de abuso de confiança previsto no Código Penal.

Na verdade, ao contrário do que sucede no crime de abuso de confiança fiscal, no crime de abuso de confiança do código penal é elemento do tipo a *ilegítima intenção de apropriação*. O crime consuma-se quando o agente exterioriza através de actos inequívocos, a inversão do título da posse ou detenção, passando a comportar-se como *dominus* relativamente à coisa que recebera *uti alineo*⁹.

Na jurisprudência é possível descortinar duas orientações sobre esta questão. Uma defende que a “apropriação”, pese embora tendo sido eliminada do texto da lei, está nele implícita, pelo que continua a fazer parte do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal¹⁰. Outra sustenta

⁵ Neste sentido, vide SOUSA, Susana Aires de - Os crimes Fiscais, Coimbra Editora, 2006, pág. 123 e LUMBRALES, Nuno - O Abuso de Confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias, Fiscalidade, nº 13/14, 2003, pág. 86.

⁶ Cfr. As Metamorfoses e Desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) Irrequieto”, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17 (2007), pág.54

⁷ Vide, Notas sobre o regime geral das infracções tributárias, Direito e Justiça, Vol. XV, Tomo II (2001), Pág. 68.

⁸ Direito Penal Tributário, pág. 242.

⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo - Comentário Conimbricense, Tomo II, pág. 103 e seguintes.

¹⁰ Cfr., por todos, Ac. STJ de 10.01.2007, CJ, Acs. STJ, Ano XV (2007), tomo I, pág. 16, onde pode ler-se “...no anterior regime o acento tónico da conduta do agente recaí na apropriação, enquanto que no actual se não utiliza essa expressão. Todavia o regime continua a ser o mesmo. Com efeito, embora agora se não faça referência expressa à apropriação, ela está contida no espírito do texto, pois se o agente não entrega à administração tributária as prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque se apropriou delas, dando-lhes assim um destino diferente daquele que lhe era imposto por lei”. Já anteriormente o STJ tinha decidido no mesmo sentido. Assim, vide, por ex., o Ac. STJ de 24.03.2003, CJ, Acs STJ, Ano XI (2003), Tomo I, pág. 234 e seguintes.

que a apropriação deixou de fazer parte do tipo¹¹. No entanto, tal como é referido por Susana Aires de Sousa¹², aqueles que defendam a ideia de que a apropriação ainda está presente no tipo legal de abuso de confiança fiscal, isto é, a ideia de que quem deduz a prestação tributária é porque se apropriou dela, isso equivale a defender uma concepção em que se verifica uma presunção inelidível de apropriação ao desconsiderar o elemento subjectivo da apropriação, ou seja ao desconsiderar o *animus* de apropriação do agente.

Acresce que, segundo Susana Aires de Sousa, “O que retira à conduta de Abuso de Confiança fiscal um carácter axiologicamente indiferente é a apropriação de quantias deduzidas, diminuindo por essa via as receitas fiscais...”¹³.

Todavia, é entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência, de que apenas haverá crime se a prestação tiver sido efectivamente deduzida ou recebida¹⁴.

Na versão inicial do RGIT o crime de abuso de confiança fiscal não estabelecia qualquer limiar quantitativo. Todavia, com a Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009), é agora necessário que a prestação tributária não entregue à administração tributária seja de valor superior a €7.500,00, sendo este valor elemento objectivo do tipo. Manteve-se, porém, o crime qualificado quando a prestação tributária não entregue seja de valor superior a €50.000,00, cfr. nº 5 do artigo 105º do RGIT.

Sobre os limites quantitativos da punibilidade O Prof. Germano Marques da Silva escreve “Do ponto de vista dogmático, os limites quantitativos de punibilidade, podem ser estruturados como elementos constitutivos do crime ou como condições objectivas de punibilidade. Enquanto elementos do crime, a superação dos limites há-de ser abrangida pelo dolo do agente, o que não é exigível, segundo alguns autores, se se tratar de condição objectiva de punibilidade.

¹¹ Cfr., entre outros, o Ac. RP de 17.01.2007, disponível in www.dgsi.pt, processo 0642766 pode ler-se “...o regime actual conformou o tipo de abuso de confiança fiscal em termos mais amplos porque menos exigentes. Basta-se com a mera não entrega dos montantes deduzidos. Não requer que se verifique a apropriação desses montantes.

A apropriação e a mera não entrega são conceitos perfeitamente distintos e esta apenas poderá constituir uma presunção do intuito apropriativo. A diferente caracterização do tipo legal de abuso de confiança fiscal corresponde a diversas perspectivas do legislador e estamos em crer que a consagração da forma nuclear da não entrega decorre das dificuldades suscitadas pela prova da efectiva apropriação em termos de ilícito fiscal.”

¹² Direito Penal Tributário, págs. 123 e 124

¹³ Ob. cit. pág. 307.

¹⁴ No que se refere especificamente ao caso do IVA não recebido, vide SILVA, Isabel Marques da – “Nullum Crime, Nulla Poena, Sine Lege Praevia : A inexistência de Infracção Tributária nos Casos de IVA não Recebido” - Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Volume II, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, de Eduardo Paz Ferreira, António Menezes Cordeiro, José Duarte, Jorge Miranda, Edições Almedina, 2010, pág. 257 e segs..

A *ratio* destes limites de punibilidade é limitar a intervenção penal só aos factos ilícitos financeiramente mais significativos, o que parece em perfeita sintonia com as opções de gravidade da ofensa ao bem jurídico e da *extrema ratio* do Direito Penal. Como consequência reduz-se também o número de processos¹⁵.

Uma outra questão que importa aqui equacionar é a de saber se constitui elemento do tipo objectivo do tipo legal a *violação da relação de confiança* do substituto tributário que está obrigado a entregar a prestação à administração tributária e a não entrega.

Esta questão tem sido abordada pelos nossos tribunais, designadamente pelo Tribunal Constitucional, a propósito da questão de saber se a norma que consagra o crime de abuso de confiança fiscal viola ou não a princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, consagrado no artigo 27º, nº 1 da Constituição da República Portuguesa, interpretado em consonância com o artigo 1º do Protocolo nº 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

O Tribunal Constitucional concluiu pela não inconstitucionalidade da aludida norma no Acórdão do Tribunal constitucional nº 54/2004, de 20.01.2004, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.¹⁶ E os fundamentos invocados para sustentar tal tomada de posição têm que ver, por um lado, com a natureza legal e não contratual do devedor tributário, o qual está numa posição que se aproxima da do fiel depositário; e, por outro, com o facto de que a impossibilidade de cumprimento não faz parte do tipo legal do crime de abuso de confiança. Aquele tribunal chama a atenção para o facto de que o que releva é que se esteja perante uma falta dolosa de entrega à administração tributária de uma prestação tributária deduzida nos termos da lei.

O Prof. Costa Andrade, fazendo uma apreciação crítica do citado acórdão do TC a propósito de o elemento “apropriação” ter deixado de fazer parte do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, inclina-se para a tese da inconstitucionalidade do artigo 105º, nº 1 do RGIT¹⁷. Todavia, julgamos não lhe assistir razão, uma vez que, como decorre da fundamentação do referido acórdão e como bem salienta o Prof. Germano Marques da Silva, “o que verdadeiramente se verifica nos crimes de abuso de confiança é o incumprimento do dever funcional do substituto: a entrega nos

¹⁵ Direito Penal Tributário, págs. 77 e 78.

¹⁶ Na vigência do RJFNA, o TC já se havia pronunciado pela não inconstitucionalidade das normas relativas aos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança em relação à segurança social, cfr. designadamente o Ac. nº 312/2000, DR, II Série de 17.10.2000 e o Ac. nº 516/2000, DR, II Série de 31.01.2001.

¹⁷ ANDRADE, Costa - “O Abuso de Confiança Fiscal e a Insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional”, DPEE. Textos Doutrinários, Volume III, 2009, Coimbra Editora, pág. 230 e segs., fazendo uma apreciação crítica do citado acórdão do TC, inclina-se para a tese da inconstitucionalidade do artigo 105º, nº 1 do RGIT.

cofres do Estado dos bens que arrecadou em nome e por conta do Estado. É a infidelidade a razão da punição”¹⁸.

1.3.2- O tipo subjectivo

O crime de abuso de confiança fiscal é um crime doloso. O agente tem de representar a violação da relação de confiança que consiste no dever de entregar a prestação tributária deduzida e não a queira entregar.

No caso de a não entrega da prestação tributária se dever a negligência, o agente comete a contra-ordenação p. e p. pelo artigo 114º, nº 1. Mas não assim no caso de estarem em causa contribuições devidas à segurança social. Na verdade, o regime das contra-ordenações relativas à Segurança Social está excluído do âmbito do RGIT, cfr. artigo 1º, nº 1 d) e nº 2.

1.4- O bem jurídico protegido

O bem jurídico não se confunde como objecto da acção. Nas palavras do Prof. Germano Marques da Silva “o objecto da acção é a entidade concreta real, existente corpórea ou incorpórea, sobre que incide a acção típica”¹⁹

Segundo o Prof. Figueiredo Dias “...o bem jurídico é definido como a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso. Ao nível do tipo objectivo de ilícito o objecto da acção aparece como manifestação real dessa noção abstracta, é a realidade que se projecta a partir daquela ideia genérica e que é ameaçada ou lesada coma praticada conduta típica”²⁰.

A determinação do bem jurídico protegido nos crimes fiscais não tem sido pacífica quer na doutrina quer na jurisprudência.

No que concerne ao âmbito de protecção dos crimes fiscais, na doutrina distinguem-se, no essencial, três modelos.

Nas palavras de Susana Aires de Sousa esses três modelos caracterizam-se sinteticamente da seguinte forma: “Um primeiro modelo confere ao bem jurídico uma **natureza patrimonial** (bolding nosso), traduzida na obtenção integral e tempestiva das receitas fiscais provenientes de cada tipo de imposto. A infracção fiscal surge, neste modelo, predominantemente conformada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, concretizado no não pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido. Uma construção deste tipo coloca o acento tónico no desvalor do resultado.

¹⁸ Direito Penal Tributário, pág. 58.

¹⁹ Direito Penal Tributário, pág. 91.

²⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo - Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime, Tomo I, Coimbra Editora, 2004, pág. 291.

Um segundo modelo concebe e constrói a incriminação fiscal atendendo exclusivamente aos **deveres de colaboração dos contribuintes com a administração** (bolding nosso). A ilicitude centra-se, então, na violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal. A índole do bem jurídico a proteger aproxima-se dos bens jurídicos próprios dos crimes de falsificação, a saber, a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos, na área específica da prática fiscal. Identificado, desta forma, o objecto a tutelar, a estrutura típica pode ser desenhada como expressão de um perigo para aquele bem jurídico ou pressupondo a sua efectiva lesão. Um outro aspecto característico deste modelo é a prevalência na estrutura do ilícito do desvalor da acção, configurando os crimes fiscais predominantemente como crimes formais ou de desobediência.

Por último, alguns autores autonomizam **modelos mistos** (bolding nosso) ou compromissórios, resultantes da combinação de elementos componentes dos modelos anteriores, apostados em assegurar protecção penal tanto aos valores da verdade e da transparência como aos interesses patrimoniais-fiscais”.²¹

Ainda no domínio de vigência do RJIFNA, o Prof. Augusto Silva Dias²² sustentava que “O legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal. Com efeito os crimes fiscais são estruturados em torno do perigo ou do dano, referentes às receitas fiscais do Estado, causados pela violação de deveres de colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal.

Esta estrutura encerra, pois, níveis e conteúdos distintos: o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento da política financeira e distributiva (v. artigos 81º e 103º da CRP) enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem.”

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

Em análise do crime de abuso de confiança em relação à segurança social do RJIFNA, Carlos Rodrigues de Almeida escreveu “O bem jurídico tutelado pela incriminação do abuso de confiança em relação à segurança social assume, em nosso entender, um cariz de natureza

²¹ SOUSA, Susana Aires de - Os Crimes Fiscais, Coimbra Editora, 2006, pág. 68 e 69.

²² DIAS, Augusto Silva - Crimes e contra-ordenações fiscais, in AAVV Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra Editora – 1999, págs. 445 e 448.

exclusivamente patrimonial, consubstanciado na tutela do respectivo erário, assente na satisfação dos créditos contributivos de que a segurança social é titular”²³.

No âmbito de vigência do RGIT Susana Aires de Sousa defende que o objecto de protecção das infracções fiscais “...coincide com o património fiscal do Estado, *rectius*, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido.

O bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais coincide, assim, a nosso ver, com a obtenção de receitas fiscais. Não se argumente que prosseguindo este caminho se confunde objecto de acção e objecto de protecção ou bem jurídico. Se o conjunto das receitas fiscais compõe o bem jurídico-penal, o objecto da acção é integrado pela concreta e singular prestação de imposto (de IVA, IRS, IRC, etc.) ou pela concreta vantagem fiscal a que se refere a conduta do contribuinte”.²⁴

Por forma diversa, o Prof. Germano Marques da Silva sustenta que “o bem jurídico tutelado pela generalidade dos crimes tributários é o “sistema tributário”, entendido numa perspectiva funcional, como o conjunto de actividades a desenvolver pelo Estado e outros entes públicos para a obtenção de recursos financeiros e para a aplicação destes na satisfação das necessidades públicas que lhes cumpre realizar. Mas...a função tributária não tem apenas o fim de arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado (artigo 103º da CRP), mas pode prosseguir outras finalidades como a desincentivar o consumo de determinados produtos (artigo 104º, nº 4 da CRP) ou erigir-se num instrumento de política económica [artigo 81º, al. b), da CRP]. O legislador penal tutela a função do tributo no quadro de um Estado Social e Democrático de Direito”²⁵.

Em sentido idêntico Casalta Nabais sustenta que «“...a ilicitude das infracções tributárias centra-se, a final de constas, na violação do dever de cidadania de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual.... “sociedade organizada em Estado fiscal social”²⁶».

Na jurisprudência várias têm sido as posições defendidas ao longo do tempo sobre o bem jurídico nos crimes tributários.

Assim, e a título meramente exemplificativo, no Ac. STJ de 12.10.2000, CJ, Ano VIII, Tomo III, pág. 194 defende-se que “o crime de fraude e o crime de abuso de confiança fiscal tutelam bens jurídicos diversos: o primeiro, a verdade nas relações entre o contribuinte e o Fisco; o segundo, a confiança do Fisco em relação a quem a lei impõe a obrigação de deduzir prestação tributária”. No Ac. STJ de 04.12.2008, www.dgsi.pt, processo **06P4079** quanto aos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso em relação à segurança social, defende-se que se trata de crimecontra os

²³ ALMEIDA, Carlos Rodrigues de - «Os Crimes Contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras», separata da RMP, nº 72,1997, pág. 95 e ss.

²⁴ Ob. cit., pág. 299.

²⁵ Direito Penal Tributário, pág. 92.

²⁶ NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, 2010, pág. 546.

interesses fiscais ou parafiscais do Estado, participam em muito, na construção típica e na dogmática, da natureza dos crimes contra o património – aqui no sentido de património público constituído pelo valor e utilidade pública fundamental da integridade das receitas fiscais”. Porém, já no Ac. RC, de 10.11.2010, www.trc.pt, recurso nº 67/07.0IDCBR.C1, sustenta-se que o bem jurídico do tipo legal de abuso de confiança fiscal é o “património do Estado”.

No que concerne especificamente ao confronto entre os crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social, é possível descortinar duas correntes jurisprudenciais. Uma que defende que ambos os tipos legais de crime protegem o mesmo bem jurídico e outra que, pelo contrário, sustenta que os tipos legais de abuso de confiança (fiscal) e de abuso contra a segurança social protegem bens jurídicos que embora próximos, não se confundem.

De facto, no Ac. RE de 12.06.2007, www.dgsi.pt, processo nº 286/07-1 defende-se que “ os tipos legais de abuso de confiança (fiscal) e de abuso contra a segurança social protegem bens jurídicos que embora próximos, não se confundem, sendo precisamente a distinção entre eles que justificou a autonomização do tipo legal contra a segurança social, dano que do ponto de vista do desvalor da acção e do resultado, os tipos legais são similares, prevendo mesmo idêntica punição”. Em sentido semelhante pode ver-se o Ac. RG de 25.05.2009, processo 10976/02.8TABRG-B.G1, www.dgsi.pt.

Esta orientação foi acolhida no acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR 1ª Série de 23 de Setembro, onde por ler-se “Não temos por pacífico, longe disso, que se possa considerar que o bem jurídico subjacente ao crime de abuso de confiança fiscal e ao crime de abuso de confiança contra a segurança social seja o mesmo, para a partir daí se legitimar o recurso à analogia. O sistema fiscal do Estado e o sistema da segurança social constituem em si realidades diferentes...As finalidades prosseguidas pela fiscalidade e pela segurança social também divergem. A natureza das contribuições para a segurança social não é, pelo menos no que toca ao trabalhador, a de um imposto. Finalmente, as receitas da segurança social formam um património que não se dilui, pura e simplesmente, no erário público”.

No entanto, anteriormente ao referido Acórdão de Fixação de Jurisprudência, no Ac. RP de 27.05.2009, www.dgsi.pt, processo 343/05.7TAVNF.P1, referindo-se ao crime de abuso de confiança fiscal e ao crime de abuso de confiança em relação à segurança social, defendeu-se a ideia de que o bem jurídico dos crimes tributários “é um bem jurídico comum, com a sua natureza pluridimensional...apesar das particularidades que caracterizam cada espécie de crimes previstos nos diferentes capítulos do Título I da parte III do RGIT”. Mais adiante acrescenta-se que “em ambos os tipos legais está em causa o “erário público”, associado à violação dos “deveres tributários” do sujeito activo (pessoa singular ou colectiva, que mesmo na qualidade de entidade empregadora, actua como “fiel depositário”, sobre o qual recai o dever de entregar a prestação tributária ao credor “Estado Fiscal Social”, assuma este a veste de administração tributária ou de administração da segurança social”.

Na mesma linha deste último, vide declarações de voto de vencidos dos Srs. Juízes Conselheiros Pires da Graça e Santos Cabral constantes do Ac. de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR 1ª Série de 23 de Setembro, nas quais se defende uma “similitude identitária do bem jurídico protegido” nos crimes de abuso de confiança fiscal e em relação à segurança social, sendo que, na declaração de voto subscrita por Santos Cabral, escreveu-se “Concluiu-se, assim, que, em primeira linha, os artigos 105º e 107º do RGIT visam a protecção do mesmo bem jurídico – o erário público – a que se agregam valores de verdade e lealdade por parte do cidadão contribuinte”.

1.5- As causas de justificação e de exclusão da culpa

A ideia de que quem não entrega a prestação tributária à administração tributária é porque, por via de regra, dela se apropria, conduz-nos à questão de saber da possibilidade da aplicação, nesta sede, das causas de justificação e de exclusão da culpa como motivo da não entrega da prestação tributária.

Na verdade, é frequente, nos nossos tribunais, a invocação como fundamento de defesa da não entrega da prestação tributária a necessidade de, por dificuldades de tesouraria, afectar recursos ao pagamento das necessidades correntes das empresas, designadamente ao pagamento de fornecedores e ao pagamento dos salários dos trabalhadores. Esta tem sido, de facto, uma das questões mais debatidas nos nossos tribunais, isto pese embora, é bom dizê-lo, a questão se mostre praticamente ultrapassada, dado a quase unanimidade de soluções que o assunto tem merecido por parte da jurisprudência.

Assim, tem sido frequentemente invocado nas lides forenses, como fundamento de defesa, o direito de necessidade (artigo 34º do C. Penal), o conflito de deveres (artigo 36º do C. Penal) e o estado de necessidade desculpante (artigo 35º do C. Penal).

Vejamos, então, mais detalhadamente cada um dos referidos institutos.

1.5.1- O direito de necessidade

Tal como no estado de necessidade desculpante (artigo 35º do C. Penal), o direito de necessidade pressupõe uma situação de perigo que só pode ser neutralizada mediante a lesão de um interesse ou bem jurídico de um terceiro alheio à criação da situação de perigo.

Tal como é referido pelo Prof. Taipa de Carvalho “**o fundamento legitimador da justificação do facto penalmente típico com base no direito de necessidade está no princípio da solidariedade**”²⁷.

Ora, no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal e do crime de abuso de confiança em relação à segurança social, é difícil demonstrar não ter sido o agente quem criou voluntariamente a situação de perigo, sendo certo que não nos parece possível defender que haja uma sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado (artigo 34º, als. a) e b) do C.P.).

1.5.2- O conflito de deveres

²⁷ CARVALHO, Américo Taipa de - Direito Penal, Parte Geral, Volume II, Publicações Universidade Católica, 2004, pág. 222.

Nos termos do disposto no nº 1 do artigo 36º do C. Penal “Não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos....satisfizer o dever...de valor igual ou superior ao dever...que sacrificar”.

É corrente invocar-se a igualdade constitucional do dever de pagar impostos e de pagar salários, cfr. artigo 59º da CRP. E costuma dizer-se que a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir contratos (cfr. artigo 36º do C. Penal).

No entanto, o verdadeiro conflito existe entre o interesse próprio do agente que, para manter a laboração, afecta ao giro da empresa as quantias relativas a impostos e a contribuições devidas à segurança social que cobrou de terceiros em nome e no interesse do Estado e a obrigação legal de proceder à entrega de tais quantias. E tem-se entendido que o dever legal de entregar ao Estado os impostos e as contribuições devidas à segurança social é superior àquele interesse.

Por outro lado, da natureza colectiva do bem jurídico protegido com o crime de abuso de confiança fiscal também se conclui no sentido da sua superioridade relativamente aos interesses particulares dos empresários, dos seus trabalhadores e dos seus credores. Na verdade, o bem jurídico protegido não se resume ao património do Estado. Tal como refere o Prof. Germano Marques da Silva, “O regime penal tributário não tutela simplesmente o crédito do Estado ao imposto, visa muito mais, em geral, a salvaguarda da actividade financeira do Estado, condição do Estado Social e Democrático de Direito, que é o nosso”²⁸.

Não obstante o entendimento que acaba de ser exposto ser correcto em tese geral, a verdade é que, como bem salienta o Prof. Taipa de Carvalho “...a qualificação de um bem jurídico como *bem jurídico-penal* pressupõe, por exigência jurídico-constitucional (CRP art. 18º/2), que o bem, valor ou interesse em causa possua, não apenas “dignidade penal”, mas também “**necessidade penal**” – dimensão pragmática da indispensabilidade do recurso às penas para a adequada protecção do respectivo bem jurídico, dimensão ou exigência traduzida no chamado princípio da subsidiariedade ou intervenção mínima do direito penal”²⁹.

E daí que seja de concluir, como conclui este Ilustre Professor, dizendo que “...não pode, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e a eventual exclusão da ilicitude penal, na hipótese em que o patrão, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral de detrimento do dever jurídico-penal fiscal”³⁰.

Nesta linha alguns autores - de que é exemplo Isabel Marques da Silva – pese embora reconhecerem ser correcta, numa perspectiva dogmática, a orientação seguida pela nossa jurisprudência, sustentam que isso não legitima que “...a questão dogmática sirva de pretexto a que se lavrem afirmações desumanas e quase ofensivas da dignidade das pessoas”³¹.

²⁸ Direito Penal Tributário, págs. 82 e 83.

²⁹ Ob. cit., pág. 251.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ SILVA, Isabel Marques - Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, 2ª Edição, Almedida, págs. 173 e 174.

1.5.3- O estado de necessidade desculpante

O estado de necessidade desculpante do artigo 35º, nº 1 do C. Penal muito dificilmente terá aplicação em sede do crime de abuso de confiança fiscal, pois é praticamente impossível configurar uma situação em que exista *um perigo actual* para os bens jurídicos aí referidos: a vida, a integridade física, a honra e a liberdade.

Acresce que, como bem refere o Prof. Taipa de Carvalho “a desculpação pressupõe que o bem sacrificado pertença a uma terceira pessoa que é alheia à situação de perigo”³².

No entanto, poderá existir fundamento legal para atenuar especialmente a pena ou mesmo para dispensar a pena, porquanto o desvalor da conduta daquele que não entrega a prestação tributária com a finalidade de acudir aqueles bens jurídicos é menor do que o desvalor daquele que, por exemplo, pretende adquirir automóveis de alta cilindrada e, desse modo, enriquecer-se à custa do Estado, cfr. nº 2 do artigo 35º do C. Penal.

1.6 Condições objectivas de punibilidade

O crime de abuso de confiança fiscal consuma-se na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários, cfr. artigo 5º, nº 2 do RGIT.

Segundo refere o Prof. Germano Marques da Silva, o nº 4 alíneas a) e b) do artigo 105º do RGIT prevê duas condições de punibilidade, sendo que “O crime fica consumado no momento em que o agente devia proceder à entrega da prestação (último dia do prazo)...”³³. Tal como refere este Professor³⁴ os prazos da alíneas a) e b) devem ser conjugados, sendo que o prazo de 30 dias da alínea b) pode ocorrer antes do prazo de 90 dias da alínea a) nos casos evidentemente de estarmos perante um caso de comunicação da prestação tributária à administração tributária.

A propósito da alínea a) do nº 4 do artigo 105º do RGIT Susana Aires de Sousa escreve «...não é possível continuar a afirmar sem mais que esta norma é uma “condição de instauração do respectivo procedimento criminal”. A modificação legislativa atribui àquela circunstância uma natureza de pressuposto adicional de punibilidade que não se ligam nem à ilicitude, nem à culpa, mas todavia traduz a falta ou diminuição das finalidades que justificam a punição. São sobretudo razões de política criminal que sustentam aquele preceito legislativo». E mais adiante acrescenta «São sobretudo razões de política criminal, em tudo semelhantes à desistência da prossecução do facto ilícito pelo agente, que retiram dignidade penal ao facto»³⁵

Com a alínea b) do nº 4 do aludido preceito legal, introduzida no RGTI pela Lei nº 53-A/2006, de 29.12 (Lei do Orçamento de Estado para 2007) e à notificação nela prevista, como pode constatar-se do respectivo relatório, foi propósito do legislador distinguir os casos em que o imposto não é declarado pelo contribuinte daqueles em que o imposto é declarado, mas não acompanhado do respectivo meio de pagamento. O legislador entende que no primeiro caso a conduta é mais grave do

³² Ob. cit. pág. 362.

³³ Cfr. Direito Penal Tributário, págs. 245 e 246.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Cfr. Ob. cit. pág. 136 e 137.

que no segundo, porque diferentemente do que sucede neste último, verifica-se “uma intenção de ocultação dos factos tributários à administração fiscal”.

No que concerne à alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT Costa Andrade e Susana Aires de Sousa sustentam que “Parece que ela (a notificação) dependerá da normal gestão dos serviços tributários. Introduce-se, assim, um pressuposto de responsabilização criminal (como quer que ele seja concebido: momento do tipo ou condição objectiva de punibilidade) cujo momento de verificação é indeterminado e incerto. E cuja concreta ocorrência não está na disponibilidade do agente”³⁶.

A qualificação da natureza jurídica da alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT como elemento do tipo de ilícito ou como condição objectiva de punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal e as consequências jurídico-penais que dessa qualificação se têm extraído não têm sido pacíficas na doutrina e na jurisprudência.

Na doutrina o Prof. Taipa de Carvalho debruçou-se especificamente sobre o assunto e defende que a exigência da alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT “constitui um elemento integrante do tipo de ilícito (ou ilícito típico) do crime de abuso de confiança fiscal, e não apenas uma condição objectiva de punibilidade deste crime”³⁷. Na verdade, segundo este Ilustre Professor, “...a *dignidade penal*, isto é, a ilicitude criminal da não entrega da prestação tributária comunicada à administração fiscal não está, numa perspectiva teleológica-metarial, apenas na não entrega da prestação tributária, mas também e ainda na **persistência do devedor tributário na omissão da acção de entrega**, apesar de notificado para o fazer no prazo de 30 dias após a notificação”. No entanto, o Prof. Taipa de Carvalho vai mais além, porquanto considera que a questão é irrelevante para efeitos de determinar quais as consequências jurídico-penais práticas da nova exigência contida, a partir de 1 de Janeiro de 2007, uma vez que independentemente da qualificação dogmática que seja atribuída “uma lei que acrescente uma condição objectiva de punibilidade é uma lei despenalizadora (e não uma lei penal apenas com regime mais favorável) e, como tal, aplica-se retroactivamente aos factos anteriores à sua entrada em vigor, em relação aos quais não se verificou essa condição, mesmo que a sentença tenha transitado em julgado (CRP, artigo 29º/42ª parte, *a fortiori*; CP, artigo 2º/2).”³⁸

Na jurisprudência, após inúmeras decisões de sentido oposto dos Tribunais das Relações, o Supremo Tribunal de Justiça, no Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 6/2008, DR, 1ª Série, de 15.05.2007, sustentando que se trata de um condição objectiva de punibilidade e que, consequentemente, não faz parte da ilicitude nem da culpa, fixou jurisprudência no sentido de que “ *A exigência prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei nº 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2º, nº*

³⁶ Cfr. As Metamorfoses.

³⁷ “O Crime de abuso de Confiança fiscal. As consequências Jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro”, Coimbra Editora, 2007, pág. 40.

³⁸ *Ibidem*.

4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a respectiva obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo [alínea b) do nº 4º do artigo 105º do RGIT]”.

3- O crime de abuso de confiança em relação à segurança social

O regime do crime de abuso de confiança contra a segurança social difere do crime de abuso de confiança fiscal quanto ao seu objecto de acção, pois que o que está em causa agora são as deduções nas remunerações devidas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais das contribuições por estes devidas.

Na verdade, o artigo 107º, nº 1 estatui:

“As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas...”.

Todavia, tendo a Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado) introduzido no crime de abuso de confiança fiscal o limite da quantia superior a €7500,00 a partir do qual a conduta do agente é considerada crime, no período que se seguiu à entrada em vigor do referido diploma legal logo se colocou a questão de saber se tal limite também era aplicável ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

Sobre esta questão diz o Prof. Germano Marques da Silva “ Remetendo o artigo 107º para os números do artigo 105º, parece-nos que também o limite quantitativo introduzido no artigo 105º pela Lei nº 64-A/2008, de 31.12 deve ser aplicável ao Abuso de Confiança Contra a Segurança Social”³⁹.

Em sentido idêntico Isabel Marques da Silva sustenta que “Julgamos que embora as referidas alterações tenham sido efectuadas exclusivamente no tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105º do RGIT), são reflexamente aplicáveis ao crime de abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107º do RGIT), porque este é em larga medida remissivo para aquele e ainda porque assim o parece ditar a lógica do sistema. Esta não é, porém, uma posição pacífica e parece ser mesmo minoritária na jurisprudência, como se depreende do acórdão do STJ de 04.02.2010 (proc. 106/01.901.9IDPRT.s1-3ª Secção), que contudo, acolhe a posição tido por nós como preferível”⁴⁰.

Nos tribunais a questão foi muito discutida, tendo-se rapidamente formado duas posições antagónicas. Uma defendia que o limite de €7500,00 constante do nº 1 do artigo 105º do RGT era aplicável ao tipo legal de crime de abuso de confiança em relação à segurança social e outra sustentava a inaplicabilidade de tal limite.

³⁹ Direito Penal Tributário, págs. 252 e 253.

⁴⁰ SILVA, Isabel Marques da - Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, nº 5, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 219.

Os argumentos que sustentavam a inaplicabilidade de tal limite quantitativo ao tipo legal de crime de abuso de confiança em relação à segurança social encontram-se sintetizados no Ac. RP de 27.05.2009, www.dgsi.pt processo 1760/06.0TDPRT, do seguinte modo:

“- a remissão efectuada no artigo 107º para o artigo 105º, nº 1 (e nº5), circunscreve-se à parte dessa norma respeitante à sanção aplicável, e não à descrição da conduta que preenche a infracção criminal (ou seja, à sua previsão, “Tatbestand”, na expressão Alemã consagrada) – argumento interpretativo decisivo;

- está-se perante dois tipos legais distintos, previstos em capítulos diferentes do RGIT, que pretendem tutelar bens jurídicos (no caso do crime que nos ocupa, o património da Segurança Social, assente, primordialmente, nas receitas provenientes das contribuições dos trabalhadores, efectivadas através do desconto, a cargo da entidade empregadora, nas respectivas remunerações);

- se o Legislador – não obstante a sua criticável técnica legislativa – pretendesse aplicar a alteração ao crime de abuso de confiança contra a segurança social tê-lo-ia determinado expressamente, e não o fez”.

Na jurisprudência, a questão actualmente encontra-se resolvida pelo Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR, Iª Série, de 23.09.2010, no sentido de que o limite de €7500,00 a que se alude no nº 1 do artigo 105º do RGIT não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança previsto no artigo 107º, nº 1 do mesmo diploma legal.

4- O crime continuado

4.1- O crime continuado no Código Penal

A ideia do crime continuado surgiu na idade média como forma de evitar a pena de morte cominada ao terceiro furto. Na prática procedia-se à unificação dos crimes quando à sua prática presidia a mesma resolução e a mesma finalidade. O fim da unificação dos diversos crimes era o *favor rei*⁴¹.

Na actualidade a figura do crime continuado surgiu por vontade do legislador - de que é exemplo Portugal, Brasil, Espanha – e, noutros países, através de criação jurisprudencial, como é o caso da Alemanha, Áustria e Suíça⁴².

O crime continuado foi introduzido no código penal português de 1982 através da doutrina do Prof. Eduardo Correia.

A ideia da consagração do crime continuado no nosso país parte da constatação da ocorrência de situações exteriores que impulsionam a actividade do agente que, comparativamente com o concurso de crimes, fazem diminuir por forma considerável a culpa do agente. E também por razões de economia processual que têm que ver com a dificuldade de prova de uma enormidade de

⁴¹ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Português, Parte Geral, Teoria do Crime, II, Editorial Verbo 1998, pág. 316.

⁴² Cfr. VALDÁGUA, Maria da Conceição - As Alterações ao Código Penal de 1995 Relativas ao Crime Continuado, Propostas No Anteprojecto de Revisão do Código Penal, RPCC, 16 (2006), pág. 534.

actos que se repetem ao longo de um determinado período de tempo.

Sobre a natureza do crime continuado existem três teorias.

Assim, segundo o Prof. Germano Marques da Silva “A teoria da unidade natural ou real considera que a pluralidade de violações jurídicas forma um acto criminoso único. A teoria da *ficção jurídica* afirma também a existência da unidade, mas considera-a uma *ficitio juris*; não é substancial, mas provém da vontade do legislador. A teoria mista nega a unidade ou pluralidade de violação, vendo antes um terceiro crime, o crime continuado não seria nem um crime único nem um concurso de crimes, mas um conceito *sui generis, um tertio genus*. *Pode entender-se também que o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa*”⁴³.

4.2- Pressupostos do Crime continuado

O crime continuado encontra-se previsto no artigo 30º, nº 2 do C. Penal, que estatui “*Constituiu um só crime continuado a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executada por forma essencialmente homogénea e no quadro da solicitação de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente*”. Assim, segundo o texto da lei, são requisitos do crime continuado:

4.2.1- A realização plúrima do mesmo tipo ou de vários tipos de crime

É necessário que se verifique a prática de vários factos típicos culposos autónomos, que seriam como tal considerados - não fora o preceito em análise - em sede de concurso de crimes, conforme o disposto no artigo 77º do C. Penal.

Todavia, os vários factos típicos não têm de ser do mesmo tipo, podendo ser de tipo diferente, mas neste caso, desde que protejam fundamentalmente o mesmo bem jurídico.

Por outro lado, como é salientado por Leal - Henriques e Simas Santos, as diversas resoluções criminosas devem conservar-se dentro de “uma linha psicológica continuada”⁴⁴.

4.2.2- Os tipos legais de crime protejam fundamentalmente o mesmo bem jurídico

Os crimes perpetrados devem proteger o mesmo bem jurídico.

Segundo Paulo Pinto de Albuquerque «o advérbio “fundamentalmente” visa resolver o problema da continuação criminosa de crimes complexos. Nestes casos, os crimes em concurso devem proteger primordialmente o mesmo bem jurídico, embora alguns dos crimes em concurso possam proteger outros bens jurídicos»⁴⁵.

⁴³ Direito Penal Português, pág. 319.

⁴⁴ SIMAS SANTOS, Manuel e Leal – Henriques - O Código Penal de 1982, Rei dos Livros, 1986, Vol. 1, págs. 208 e 209.

⁴⁵ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de - Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Universidade Católica Editora, pág. 137.

Para melhor se compreender este pressuposto – identidade do bem jurídico protegido - do crime continuado, importa chamar à colação o nº 3 do artigo 30º do C. P., o qual foi introduzido pela Lei nº 59/2007, de 4 de Setembro, que tem a seguinte redacção “ O disposto no número anterior não abrange os crimes praticados contra bens eminentemente pessoais, salvo tratando-se da mesma vítima”. Todavia, com a Lei nº40/2010, de 3.09 foi eliminada a parte final do preceito “salvo tratando-se da mesma vítima”.

Na 13ª Sessão da Comissão Revisora do C.P., o Dr. Maia Gonçalves propôs um aditamento ao § único do Projecto do Prof. Eduardo Correia do teor seguinte: “a continuação não se verifica (...) quando são violados bens jurídicos inerentes à pessoa, salvo tratando-se da mesma vítima.

Este aditamento, pese embora tenha sido aprovado por maioria, acabou por não ser consagrado no C.P. de 1982, mas já na altura o Prof. Eduardo Correia fez notar que não era indispensável o aditamento, uma vez que a conclusão nele contida já se retiraria da expressão “mesmo bem jurídico”.⁴⁶ Não se tratava, pois, de consagrar uma excepção à regra da unidade de bem jurídico, mas de uma consequência da expressão “mesmo bem jurídico”. Na verdade, os bens jurídicos de natureza eminentemente pessoal quando digam respeito a pessoas diferentes reportam-se também necessariamente a bens jurídicos diferentes.

Assim, ao fim de mais de 40 anos verifica-se que a proposta do Dr. Maia Gonçalves veio a ser consagrada desnecessariamente no C. P. actualmente em vigor através da Lei nº 59/2007, de 4 de Setembro. Esta alteração apenas não tem o inconveniente apontado pela Prof. Maria da Conceição Valdágua⁴⁷ de alguma jurisprudência poder considerar que se trata de um “regime novo”, porque a doutrina do crime continuado, segundo o ensinamento do Prof. Eduardo Correia, está bem sedimentada na jurisprudência.

4.2.3- Homogeneidade essencial na sua execução

A homogeneidade de actuação supõe a prática de vários actos. Mas aqui o que releva é que o *modus operandi* e os meios utilizados sejam idênticos na prática dos vários factos típicos.

Segundo o Prof. Germano Marques da Silva “a homogeneidade de execução é apenas um indício exterior da diminuição da culpa”⁴⁸.

4.2.4- Mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa

Nas palavras do Prof. Eduardo Correia⁴⁹, o que fundamenta uma diminuição considerável da culpa é a “existência de uma relação que, de fora, e de maneira considerável, facilitou a repetição da actividade criminosa, tornando cada vez menos exigível que se comporte de maneira diferente, isto é, de acordo com o direito”.

⁴⁶ Actas da Comissão Revisora do Código Penal, Parte Geral, I, Ed. AAFDL, pág. 213.

⁴⁷ Ob. cit., pág. 532.

⁴⁸ Direito Penal Português, pág. 323.

⁴⁹ Direito Criminal, Vol. II, pág. 209.

Ao dizer-se que a situação é exterior quer-se com isso significar que o agente não pode provocar ele próprio uma situação anterior, mas apenas aproveitar-se de uma situação que se repete, e à ocorrência da qual é alheio.

Dito por outro modo, importa que se verifique, segundo Leal - Henriques e Simas Santos, a «Persistência de uma “situação exterior” que facilita a execução e que diminui consideravelmente a culpa do agente”»⁵⁰.

É o que se costuma dizer na gíria popular com a expressão “cair na tentação” da prática de novos actos face ao sucesso obtido na prática de acto anterior, sem que o agente tenha contribuído para a repetição da situação da qual se aproveita, sem ter sido descoberto e sem ter ocorrido a correspondente sanção.

A jurisprudência costuma exigir como requisito do crime continuado a verificação de uma **conexão temporal** entre os diversos actos, uma vez que, de contrario, dificilmente se poderá afirmar, no caso concreto, a ocorrência de uma diminuição considerável da culpa.

E, na verdade, quando a actuação do agente se prolonga por um período de tempo demasiado longo, designadamente, durante meses ou até anos, poderá questionar-se, no caso concreto, a verificação do crime continuado.

Na verdade, como refere Paulo Pinto de Albuquerque “A mediação de um período de tempo tão dilatado entre os factos criminosos permite ao agente mobilizar os factores críticos da sua personalidade para avaliar a sua anterior conduta de acordo com o Direito e distanciar-se da mesma. Não o fazendo já não se depara com uma culpa sensivelmente diminuída, mas com um dolo empedernido no crime”⁵¹.

Por regra assim é. No entanto, a realidade da vida é por vezes muito rica e variada. Por isso, tudo estará em saber se, no caso concreto, os actos foram ou não praticados no âmbito da mesma situação exterior, por forma a que a culpa do agente deva ser tida como consideravelmente diminuída.

Na verdade, tal como diz a Prof. Teresa Beleza, referindo-se ao crime continuado, “o traço essencial dessa situação é que a própria continuação ou repetição criminosa deriva não tanto de a pessoa ser especialmente persistente ou ter especiais tendências criminosas, mas do facto de que, de alguma forma, a prática do primeiro acto favoreceu a decisão sucessiva em relação à continuação, porque há um certo circunstancialismo externo que facilitou essa sucessiva reiteração de uma acção idêntica. Esse circunstancialismo externo, na medida em que facilita o sucessivo “cair em tentação”,, do agente dos crimes, significa que na medida em que há essa facilitação, a pessoa é menos censurável por ter ido sucessivamente sucumbindo à tentação”.

⁵⁰ SANTOS, Simas e Leal – Henriques - O Código Penal de 1982, 1986, Rei dos Livros, Vol. 1, págs. 208 e 209.

⁵¹ Ob. cit. pág. 138.

As decisões dos tribunais de considerar verificado o crime continuado nos crimes de natureza sexual, particularmente no caso de abuso sexual repetido de uma criança, tem gerado fortes críticas na comunicação social, com apoio da comunidade científica, designadamente da pedopsiquiatria e da psicologia, bem assim da comunidade em geral, pelo facto de se considerar que se verifica um agravamento da culpa do agente do crime⁵².

E, quanto a nós com inteira razão, na medida em que, por regra, nesse tipo de situações e noutras em que estejam em causa bens jurídicos de natureza pessoal, a culpa do agente do crime apresenta-se agravada, sendo mesmo motivo de alarme social e de repúdio da comunidade em geral, que não tolera a sua violação. E daí que, porventura, se explique a actual redacção do nº 3 do artigo 30º do C. Penal, introduzida pela Lei nº40/2010, de 3.09.

Nos crimes fiscais, pelo contrário, como vimos supra, não obstante o bem jurídico protegido seja altamente valioso, mesmo na actualidade no nosso país ainda não existe uma sólida consciência fiscal. Ou seja, não obstante estar em causa o “Estado Fiscal Social” e de estarmos numa época de crise do Estado Social, a comunidade ainda vai tolerando a fuga aos impostos e falta de pagamento das contribuições devidas à Segurança Social.

Por isso, não podemos deixar de perguntar, se quando estejam em causa milhares e mesmo milhões de euros de impostos e de contribuições devidas à Segurança Social, se será legítimo considerar, independentemente das circunstâncias em que o agente tenha actuado, que culpa se apresenta sensivelmente diminuída.

Quer-nos parecer que a resposta a esta questão passa inexoravelmente pelo sentir da comunidade. Enquanto não houver uma sólida consciência social nesta matéria, podemos continuar a considerar a hipótese de o agente ter agido com culpa sensivelmente diminuída não obstante o valor altíssimo do bem jurídico protegido pelos crimes tributários, designadamente dos crimes de abuso de confiança fiscal de abuso de confiança em relação à segurança social, a que acima se fez alusão.

4.3- Regime de punição do crime continuado

O crime continuado é punível com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação, cfr. nº 1 do artigo 79º do C. Penal. Isto significa que, para efeitos de qualificação da conduta, importa apurar qual a conduta a que corresponde a moldura penal abstracta mais grave.

A propósito deste preceito legal diz o Prof. Figueiredo Dias “O artigo 79º não deve ser entendido como consagração de um puro *princípio de absorção*, mas sim de um *princípio de exasperação*. O que o tribunal terá de fazer é, numa primeira operação, eleger a moldura penal mais

⁵² Neste sentido, LEITE, Inês Ferreira - Pedofilia, Repercursões das Novas Formas de Criminalidade na Teoria Geral da Infracção, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 154, citada por Paulo Pinto de Albuquerque, ob. cit. pág. 139.

grave cabida aos diversos actos singulares; eleita esta, ele irá determinar dentro dela, segundo as regras gerais, a medida da pena do crime continuado”⁵³.

A redacção do nº 1 do artigo 79º do C. P., como nota Paulo Pinto de Albuquerque⁵⁴ resulta da reforma do C. Penal de 1995, sendo certo que a querela de saber se a pena do crime continuado era a pena concreta ou a pena abstracta do crime mais grave fica agora resolvida no segundo sentido ao substituir-se a expressão “pena correspondente” por “pena aplicável”.

O nº 2 do artigo 79º resulta da reforma do C. Penal de 2007, aprovada pela Lei nº 59/2007, de 04.09. Este preceito legal refere-se ao conhecimento superveniente de conduta mais grave que integre a continuação criminosa.

Antes da referida alteração legislativa, na jurisprudência era possível distinguir duas orientações sobre esta matéria. Uma defendia que as condutas novas posteriormente descobertas só podiam ser consideradas se fossem mais graves do que aquelas que haviam sido consideradas no crime continuado anteriormente julgado, sendo esta a corrente maioritária, cfr. v.g. Ac. STJ de 10.04.2002, processo 228/02; Ac. STJ de 03.03.2004, processo 4013/03. A outra sustentava que todas as condutas posteriormente descobertas deveriam ser consideradas, uma vez que teriam reflexo na punição, cfr. v.g. Ac. STJ, de 04.05.1983, processo 36975; Ac. RP de 03.05.2006, processo nº 42865/05.

Assim, a posição que vingou foi a primeira, tendo sido consagrada no nº 2 do artigo 79º do C. Penal. Agora, tal como é referido pelo Prof. Germano Gomes da Silva parece que “...se posteriormente à condenação for conhecida outra conduta que integre a continuação, mas esta conduta conhecida posteriormente for de igual ou menor gravidade da anterior ou anteriores não há que considerá-la”⁵⁵.

4.4- Objecções ao crime continuado

A figura do crime continuado ao longo do tempo tem merecido diversas objecções e críticas, chegando mesmo a ser questionada a sua manutenção⁵⁶.

4.4.1- Um dos argumentos que se costuma usar contra a manutenção do crime continuado é que ele cria um regime de favor injusto e injustificado relativamente ao regime de punição do agente de vários crimes em concurso do artigo 77º do C. Penal. Na verdade, enquanto a punição do crime continuado a punição faz-se dentro da moldura penal correspondente à conduta mais grave, no concurso de crimes determina-se a pena concreta relativamente a cada um dos crimes, sendo o limite máximo da pena determinado pela soma das penas concretas aplicadas.

Argumenta-se em favor do crime continuado, dizendo que o seu regime de punição

⁵³ DIAS, Jorge de Figueiredo, Direito Penal Português, Parte Geral, II, 1993, pág. 296.

⁵⁴ Ob. cit, pág. 248.

⁵⁵ Direito Penal Português, Parte Geral, III, Verbo, Edição de 2008, pág. 188.

⁵⁶ Cfr. VALDÁGUA, Maria da Conceição, ob. cit. pág.534 e segs., cujo ensinamento aqui se seguiu de perto.

mais benévolo justifica-se, porque o agente actua no âmbito da solicitação de uma mesma situação exterior que diminui consideravelmente a sua culpa.

Todavia, objecta-se que a diminuição considerável da culpa também pode ser atendida em sede de concurso de crimes, devendo mesmo ser mesmo aferida em face de cada um dos actos praticados e, por conseguinte, na fixação de cada uma das penas concretas aplicadas. Pelo contrário, no crime continuado, uma vez determinada a conduta mais grave, as demais condutas apenas são consideradas dentro da moldura penal abstracta corresponde a essa conduta mais grave.

4.4.2- Um outro argumento contra a manutenção do crime continuado tem que ver com o princípio *non bis in idem* consagrado no artigo 29º, nº 5 do C. Penal.

Em favor deste argumento, diz-se que a figura do crime continuado privilegia o agente do crime na medida em que conduz à sua impunidade nos casos em que após o trânsito em julgado vem a descobrir-se outras condutas que integram a continuação criminosa.

O Prof. Eduardo Correia contra argumentava que se poderia tolerar nestes casos a violação da justiça material em nome dos “altos benefícios” resultantes da figura do crime continuado para a paz e segurança do direito, e, por outro lado, que “dada a plasticidade do conceito” (de crime continuado), os tribunais poderiam sempre negar a “verificação concreta da continuação criminosa”.

Salvo melhor opinião, não me parece que estes argumentos sejam de acolher.

Refira-se que a actual redacção do artigo 79º, nº 2 do C.P. supra referida não resolve na sua plenitude a questão em apreço. Na verdade, nele apenas se prevê conhecimento superveniente de conduta mais grave que integre a continuação criminosa, mas nada se diz no caso de a conduta ser de igual ou menor gravidade da anterior ou anteriores.

4.4.3- Outro argumento desfavorável à manutenção do crime continuado resulta de que, em matéria de prescrição e de extinção do direito de queixa, a figura do crime continuado tem consequências desfavoráveis para o agente do crime.

Na verdade, no que se refere à contagem do prazo de prescrição, verifica-se que o início da contagem do prazo de prescrição de cada um dos actos que integram a continuação criminosa é protelado para o momento da prática do último acto, cfr. artigo 119º, nº 2 al. b) do C. P..

Por outro lado, no que se refere à extinção do direito de queixa, também se verifica um tratamento desfavorável e injusto do agente do crime continuado, uma vez que se entende que o prazo se conta apenas desde a data do conhecimento, pelo titular do direito de queixa, do último acto integrante da continuação criminosa, cfr. artigo 115º do C.P..

Estas duas circunstâncias, argumenta-se, não se compreendem até porque a pedra de toque do crime continuado reside na diminuição considerável da culpa do agente.

4.4.4- Por último, argumenta-se em desfavor da figura do crime continuado que ela diminui as garantias de defesa do arguido na medida em que se dispensa a enumeração dos factos que integram a continuação criminosa e a determinação da pena para cada um desses actos, como sucede no concurso de crimes, o que conduz à falta de rigor no julgamento dos factos e na sua valoração jurídico penal.

4.4.5- Aos argumentos desfavoráveis supra referidos contra o crime continuado pode

contrapor-se que a figura do crime continuado procura ser uma resposta adequada à diminuição considerável da culpa do agente, logrando também alcançar objectivos de economia processual e de simplificação da actividade dos tribunais.

E de facto assim é. Estamos convencidos de que as objecções acima apontadas ao crime continuado ficam esbatidas quando confrontadas com os benefícios alcançados com a construção desta figura e que têm que ver com a realização da justiça no caso concreto. Em casos em que estejam em causa uma enormidade de actos criminosos praticados num contexto de diminuição considerável da culpa, a aplicação das regras do concurso de crimes não têm a elasticidade suficiente por forma a que a diminuição considerável da culpa seja atendida no caso concreto, com prejuízo daí resultante para o arguido.

Por outro lado, não concordamos com o argumento de que nos casos de crime continuado haja menor rigor no apuramento dos factos e que daí resultam menores garantias de defesa do arguido. O rigor é o mesmo e as garantias de defesa do arguido são as mesmas quer se esteja perante crime continuado ou concurso de crimes.

No que se refere às objecções acima apontadas ao crime continuado em matéria de prescrição e do exercício do direito de queixa, observa-se que o crime continuado constitui uma figura jurídica que beneficia o arguido, o qual muito dificilmente se provará em tribunal se o arguido, na defesa que faça, não se empenhar em o demonstrar. Logo, consideramos ser meramente teórico o prejuízo para o arguido quanto aos aspectos apontados.

Quanto ao caso julgado, considerados ser procedente a objecção apontada, porque o artigo 79º, nº 2 do C. Penal consagrou a orientação jurisprudencial mais restrita, e que era a dominante, segundo a qual só as condutas mais graves posteriormente descobertas poderão vir a ser consideradas. Quanto às condutas de igual ou menor gravidade não poderão ser consideradas na nova decisão, com evidentes prejuízos em termos de justiça material.

4.5- O Crime continuado e os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança em relação à segurança social

O crime continuado foi afastado pelo legislador na versão inicial do RJFNA, uma vez que o artigo 24º, nº 6 estabelecia que *“se a obrigação da entrega da prestação tributária for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação...”*.

Com o DL nº 394/93, de 24.11, esta norma foi revogada. Todavia, a questão continuou a ser questionada por alguma doutrina⁵⁷. E parte da jurisprudência, não obstante a referida alteração legislativa, sustentou a tese da inadmissibilidade da figura do crime continuado.

No âmbito do RGIT, numa primeira abordagem, parece que haveria tantos crimes quantas as não entregas efectuadas, cfr. nº 7 do artigo 105º. Na verdade, segundo este preceito legal

⁵⁷ GOMES, NUNO SÁ - Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, Cadernos de Ciência e Tecnologia Fiscal (177) Centro de Estudos Fiscais Direcção –Geral de Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1997, pág 262; e SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE - Infracções Fiscais Não Aduaneiras, 3ª Edição Reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pág. 11.

“Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”.

Porém, julgamos que a referida norma não permite tomar qualquer posição quanto à questão da admissibilidade ou não do crime continuado em sede do crime de abuso de confiança fiscal. O sentido a dar ao aludido preceito legal é tão-somente, tal como refere Isabel Marques da Silva, o de que para se determinar o carácter simples ou agravado do crime de abuso de confiança fiscal os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração⁵⁸.

Assim, na ausência de norma que se tenha referido expressamente ao crime continuado no âmbito do RGIT, importa não esquecer o artigo 3º al. a) do referido diploma, do qual decorre que aos crimes tributários são aplicáveis, subsidiariamente, o código penal e legislação complementar. E daí que importe ter presente o disposto no artigo 30º do C. Penal para se aferir da unidade ou pluralidades de crimes, bem assim do crime continuado.

De forma que hoje é pacífica, quer na doutrina⁵⁹ quer na jurisprudência⁶⁰, a aplicação, em tese geral, no âmbito do direito penal tributário, ou mais especificamente em sede do crime de abuso de confiança fiscal, da teoria do crime continuado consagrada no nº 2 do artigo 30º do C.P..

O Prof. Germano Marques - que defende a identidade de bem jurídico na generalidade dos crimes tributários - sustenta mesmo que “A unificação para efeitos de continuação dependerá por isso essencialmente das demais condições que o artigo 30º do C.P. estabelece, nomeadamente a forma de execução (sublinhado nosso), e não tanto da natureza do bem jurídico tutelado”⁶¹.

Isso não significa que não se suscitem questões complexas na unificação de condutas sob a forma de crime continuado em sede do crime de abuso de confiança fiscal e ou no crime de abuso de confiança em relação à segurança social.

Efectivamente, à semelhança do que, como vimos supra, sucede no âmbito mais geral do direito penal, o crime continuado, neste sector mais restrito do direito penal tributário, suscita também questões de alguma complexidade, ou não estivéssemos nós numa matéria tão sensível como é o pagamento de impostos e a realização do Estado Social.

São essas questões que iremos, de seguida, procurar abordar.

4.6- O crime continuado de abuso de confiança fiscal e o concurso de crimes

⁵⁸ Nestes sentido, vide SILVA, Isabel Marques da - Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, nº 5, 2ª Edição, Almedina, pág. 184.

⁵⁹ Assim, vide, por exemplo, SILVA, Isabel Marques da - Regime Geral das Infracções Tributárias, pág. 185; SOUSA, Susana Aires de, Os Crimes Fiscais, pág. 142; e SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, págs. 72 e 73.

⁶⁰ Vide, entre outros, Ac. STJ de 08.02.2007, www.dgsi.pt, processo 07P587.

⁶¹ Direito Penal Tributário.... pág. 73.

No crime de abuso de confiança fiscal, tal como de resto no crime de abuso de confiança em relação à segurança social, dada a pluralidade e periodicidade dos actos omitidos e a pluralidade de vontades renovadas que, por via se regra, se verifica conduz, conforme as circunstâncias, à pluralidade de crimes ou ao crime continuado.

Os tribunais têm aplicado com frequência a figura do crime continuado aos tipo legais de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança em relação à segurança social, o que se compreende dada a natureza periódica dos impostos em causa e das contribuições devidas à segurança social. Isto é, o recebimento e a não entrega de prestações à administração tributária e a dedução de contribuições nas remunerações dos trabalhadores e dos membros dos órgãos sociais pelas entidades patronais e a sua não entrega à segurança social são situações que se repetem muitas vezes e repetem-se muitas vezes no mesmo contexto. Por isso, julgamos poder dizer que se trata de uma área de aplicação privilegiada do crime continuado.

Como dissemos supra, os pressupostos do crime continuado são: execução plural do mesmo tipo legal crime ou de vários tipos, mas em que esteja em causa a lesão do mesmo bem jurídico, uma homogeneidade na forma de execução desses ilícitos, bem como a persistência de uma situação exterior que facilite a execução e diminua consideravelmente a culpa do agente.

Os referidos pressupostos têm de se verificar em concreto, tendo sempre em linha de conta que, não sendo caso de configuração de uma situação de crime continuado, poderemos estar antes perante situações ou de crime único ou de concurso de crimes, como decorre do nº 1 do artigo 30º do C. Penal.

Tal como se refere no sumário do acórdão da RP de 26.05.2010, quanto ao pressuposto do crime continuado “diminuição considerável da culpa”, “importa distinguir entre a reiteração criminosa que resulta de uma situação externa subsistente ou renovada sem que o agente para tal tenha contribuído e aquela que resulta de uma situação criada pelo próprio agente: se foi este que procurou, provocou ou organizou as condições para a renovação da sua actividade criminosa, sem qualquer circunstancialismo exterior que facilite essa reincidência, já não haverá qualquer diminuição acentuada da sua culpa e, por isso mesmo, crime continuado”⁶².

Assim, vamos supor uma empresa, sujeita ao regime mensal de IVA, durante um período de um ano, era devedora de IVA à administração tributária. Apesar disso, durante o referido período, verifica-se que apenas estão em dívida os meses de Janeiro, Março, Julho e Novembro.

Em caso como este, à partida poderíamos ser levados a concluir estar arredada a possibilidade de verificação do crime continuado por se tratar de um caso de concurso de crimes, uma vez que se verificaria uma pluralidade de resoluções criminosas autónomas e distanciadas no tempo de não entregar o IVA à administração tributária, sendo descabido invocar-se a diminuição considerável da culpa.

⁶² Disponível em www.dgsi.pt, processo **1330/06.3TAGDM.P1**.

Todavia, poderá não ser assim, dependendo da situação concreta em que se verificaram as não entregas de IVA em causa.

Assim, vamos supor, no caso acima apresentado, que se trata de uma empresa em situação económica difícil. A empresa esforçou-se sempre por entregar o IVA recebido e apenas naqueles meses não o conseguiu fazer, porque não dispunha de meios financeiros bastantes. Deu prioridade ao pagamento de fornecedores e ao pagamento de salários dos seus trabalhadores, como forma de manter a empresa em laboração, sem que tenha sido interpelada pela administração tributária aquando da primeira falta de pagamento.

Pelo contrário, suponhamos agora, no mesmo caso acima referido, que estamos perante uma empresa gerida por critérios de gestão muito duvidosos, em que os seus gerentes não fazem distinção entre o seu património pessoal e o património da empresa que gerem. Nessa medida, a gerência da empresa destina os recursos existentes, neles incluindo o IVA recebido, prioritariamente ao pagamento salários elevados da sua gerência e à compra de bens de luxo para uso pessoal, como veículos automóveis de alta cilindrada.

Na primeira hipótese estaríamos perante uma situação de crime continuado⁶³ e na segunda perante uma situação de concurso de crimes, ou seja, nesta hipótese, em princípio, tantos crimes quantas as declarações. Em qualquer dos casos, a qualificação do crime de abuso de confiança fiscal teria de ser efectuada ou pelo nº 1 ou pelo nº 5 do artigo 105º do RGIT, exigindo a lei que, cada um dos valores seja superior a €7,500,00. No caso do crime continuado, a qualificação jurídica seria efectuada de acordo com o valor de IVA mensal mais elevado não entregue e não de acordo com o valor correspondente à soma dos valores mensais não entregues⁶⁴, pese embora os demais valores possam e devam ser considerados na determinação concreta da pena, cfr. artigo 79º, nº 1 e 71º do C. Penal, nº 7 do artigo 105º e artigo 13º, ambos do RGIT. No caso de concurso de crimes, pelo contrário, a qualificação jurídica seria efectuada segundo cada um dos valores de IVA mensais não entregues.

4.7- O crime único de abuso de confiança fiscal

⁶³ Optou-se deliberadamente por apresentar um caso simples, que corresponde, porventura, à situação mais frequente da prática judiciária, para melhor compreensão e apreensão da matéria em discussão. Todavia, poderão ocorrer factos que dificultarão ou poderão mesmo impedir a unificação das condutas sob a forma de crime continuado. Assim, por exemplo, a ocorrência de uma inspecção tributária no decurso de uma situação de falta prolongada de não entrega do IVA, na qual se verifiquem todos os pressupostos do crime continuado, mas em que, depois, da realizada a inspecção, o agente prossegue a actividade criminosa como se não tivesse ocorrido qualquer inspecção. Neste sentido, a título meramente exemplificativo, cfr. Ac. RP de 30.03.2011, www.dgsi.pt, processo 1233/05.9TAPNF.P1.

⁶⁴ Neste sentido, vide Ac. RL de 03.02.2004, www.dgsi.pt, processo 9490/2003-5.

Em casos como o anteriormente apresentado, pode vir a concluir-se que, em vez de várias decisões ou resoluções de não proceder à entrega da prestação tributária à administração tributária - por regra tantas quantas as não entregas mensais das prestações tributárias recebidas e não entregues - se verifica uma única resolução de não entrega das prestações tributárias, porque o agente decidiu não mais proceder à entrega de quaisquer prestações tributárias.

Em caso como o agora apresentado, conforme resulta do nº 1 do artigo 30º do C. Penal, verifica-se o cometimento de um único crime.

Todavia, nesse tipo de situações, a questão que aqui se coloca é a de saber se, para efeitos de qualificação do crime de abuso de confiança fiscal, os valores a considerar correspondem a cada um dos valor mensais não entregues ou antes ao montante global desse valores.

Na jurisprudência, segundo o Ac. RP de 18.02.2009, disponível em www.dgsi.pt, processo 0846954, “Sendo várias as não entregas de prestações tributárias deduzidas ou liquidadas e tendo elas ocorrido no âmbito de uma só e mesma resolução criminosa, o valor a considerar para o efeito do art. 105º, nº 1, do RGIT é o global”.

Não temos como sendo a mais correcta a orientação seguida neste acórdão. Na verdade, a tal entendimento opõe-se, em nosso modesto entender, o disposto no nº 7 do artigo 105º do RGIT, na interpretação que desta norma fizemos supra, ou seja, os valores a considerar para efeitos de qualificação do crime de abuso de confiança fiscal pelo nº 1 ou pelo nº 2 do artigo 105º do RGIT são aqueles que devam constar de cada declaração segundo a legislação aplicável.

E nesta ordem de ideias aderimos, sem reservas, ao entendimento seguido no Ac. RP de 25.02.2009, disponível em www.dgsi.pt, processo 0816634, segundo o qual “Com a entrada em vigor da nova redacção do nº 1 do art. 105º do RGIT, introduzida pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não se preenche o crime de abuso de confiança fiscal se cada uma das prestações tributárias não entregues for de valor não superior a € 7 500, ainda que o valor de todas elas exceda esse montante”.

Na verdade, tal como se concluiu neste último acórdão “... se se tratar de uma só prestação superior a 7500 euros, continua a ser crime. Mas se se tratar de uma ou várias prestações, sendo cada uma delas inferior a 7500 euros, pese embora o seu total ultrapasse largamente aquele montante, não existe crime. Foi uma opção legislativa, mais concretamente uma opção de política fiscal do Estado”⁶⁵.

4.8- O crime continuado e os limites quantitativos

Como dissemos supra, com a entrada em vigor da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, o nº 1 do artigo 105º do RGIT passou a estabelecer um limite mínimo a partir do qual a

⁶⁵ No mesmo sentido, vide Ac. RL de 04.02.2009, www.dgsi.pt, processo **11036/2008-3**.

não entrega dolosa da prestação tributária deduzida não entregue é considerada crime. Esse limite corresponde à quantia superior a €7500,00.

Isto significa que a lei prevê um crime de abuso de confiança fiscal simples, que é o do nº 1 e um crime de abuso de confiança fiscal qualificado que é o do nº 2, ambos do artigo 105º do RGIT, segundo cada declaração, em conformidade com o disposto no nº 7 do aludido preceito legal.

Numa situação de crime continuado, e retomando o caso acima descrito, podemos ter prestações tributárias mensais de IVA recebidas e não liquidadas de, vamos supor, de €55,000,00 no mês de Janeiro, €7000,00 no mês de Março, e €4000,00 no mês de Julho, e €8000,00 no mês de Novembro.

Neste caso, o crime continuado de abuso de confiança fiscal seria qualificado pelo nº 5 do artigo 105º do RGT, dado o valor de €55.000,00, devendo a quantia de €8000,00 ser considerada na medida concreta da pena. As quantias de €4000,00, e de €7000,00 não poderiam aqui ser consideradas pelo facto de individualmente não serem superiores a €7500,00, podendo constituir contra-ordenações, cfr. artigo 114º, nº 1 do RGIT⁶⁶.

Em casos como este, poderão aparentemente surgir dificuldades de qualificação como crime continuado dado, designadamente, o hiato temporal verificado entre as prestações tributárias entregues e não liquidadas relevantes para efeitos criminais. Todavia, estas dificuldades são apenas aparentes, pois o facto de existirem prestações que não atingem o limite mínimo considerado como crime, por si só, não deverá ser impeditivo da qualificação da situação como crime continuado.

Na verdade, em princípio a actuação do agente e a sua atitude interior é a mesma independentemente do valor das prestações tributárias em falta. É claro que já assim poderá não ser se se demonstrar a hipótese, que poderá não ser apenas académica, de o agente, conhecendo a lei, em determinado mês, ter actuado intencionalmente por forma a que o IVA não atinja o limite mínimo considerado como crime, podendo admitir-se que, em casos como este, se verifique, em vez de uma diminuição, um aumento da culpa.

4.9- O crime continuado e os crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social

A questão que agora se pretender abordar consiste em saber se será ou não possível a verificação do crime continuado quando, numa mesma situação, estejam em causa prestações tributárias recebidas e não entregues à administração tributária e contribuições devidas à Segurança Social deduzidas nas remunerações dos trabalhadores e dos membros dos órgãos sociais pela entidades empregadoras.

⁶⁶ Segundo o Prof. Germano Marques da Silva, em casos como este não há incoerência do regime punitivo, cfr. Direito Penal Tributário, pág. 73.

Assim, e regressando ao caso atrás apresentado, suponhamos que para além das prestações de IVA em falta relativas aos meses de Janeiro, Março, Julho e Novembro, estão também em falta, relativamente aos referidos meses, contribuições devidas à Segurança Social relativas a deduções nos salários de trabalhadores efectuadas pelas entidades patronais.

Nesta hipótese, a tipicidade destas infracções traduz-se na falta de entrega das prestações tributárias e das contribuições devidas à Segurança Social, as quais têm assim natureza omissiva. O conteúdo destas infracções é integrado pela referida não entrega das prestações e contribuições, ou seja, pela falta de cumprimento de deveres, os quais estão sujeitos a prazos diversos. Acresce que o cumprimento de tais deveres supõe a prática de actos materiais, designadamente contabilísticos e financeiros muito diferentes.

Em situações como a acabada de referir, a pluralidade de procedimentos e de deveres poderá ser integrada ou em pluralidade de infracções ou em crime continuado, desde que, quanto a este, se esteja perante uma mesma situação exógena que diminua por forma sensível a culpa do agente.

No caso que agora nos ocupa, para configurarmos uma situação de crime continuado, a principal dificuldade estará em saber se existe ou não identidade de bem jurídico protegido (o que não quer dizer que a *forma de execução* também não possa suscitar problemas de menor dificuldade) pelo crime de abuso de confiança fiscal e pelo crime de abuso de confiança em relação à segurança social.

Sobre esta questão já demos conhecimento supra em 1.4 sobre quais têm sido as posições assumidas pela doutrina e pela jurisprudência, pelo que não nos iremos repetir.

Neste momento iremos dar a nossa posição sobre o assunto, adiantando, desde já, que nos inclinamos para a ideia daqueles que defendem existir identidade de bem jurídico entre os tipos legais de crime de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança em relação à segurança social, sendo que ambos protegem globalmente “os interesses tributários” do “Estado Fiscal Social”.

Todavia, não concordamos com aqueles que, apesar de sustentarem existir identidade de bem jurídico entre os referidos tipos legais de crime, defendem que o bem jurídico protegido é o “erário público”, a que se agregam valores de verdade e lealdade por parte do cidadão contribuinte. O bem jurídico nos tipos legais de crime em apreço é muito mais do que o erário público.

Não obstante as especificidades próprias do sistema da Segurança Social, julgamos que as mesmas não são impeditivas da formulação da ideia de um bem jurídico comum aos referidos tipos legais de crime. É certo que com a criminalização da não entrega dolosa das contribuições devidas à Segurança Social pretendeu proteger o património da Segurança Social, mas não apenas isso.

Por outro lado, a Segurança Social não sobrevive apenas das contribuições que lhe são devidas, mas também do Orçamento Geral do Estado, como decorre do artigo 105º da C.R.P. e

do artigo 93, da Lei nº 4/2007, de 16.01. O que quer dizer, nomeadamente, que os impostos servem também para financiar a Segurança Social.

Acresce que a autonomização do crime de abuso de confiança em relação à segurança social não se deve a uma maior protecção que se tenha querido conferir às contribuições devidas à Segurança Social comparativamente aos impostos. E não é pelo facto de vivermos numa época de crise do Estado Social, em que se fala mesmo na falência da Segurança Social, que a questão muda de figura.

Na verdade, tal autonomização tem que ver com o facto de as prestações tributárias e contribuições devidas à Segurança Social serem conceitos juridicamente distintos, sendo certo que o crime de abuso de confiança em relação à segurança social manifesta-se, tal como refere Isabel Marques da Silva, como “um crime próprio ou específico de entidades empregadora, que são aliás nomeadas na letra do nº 1 do artigo 107º do RGIT”⁶⁷.

Neste sentido, julgamos que a posição mais correcta é a daqueles, como é o caso do Prof. Germano Marques da Silva, a que supra se aludiu, que defendem que “o bem jurídico tutelado pela generalidade dos crimes tributários é o “sistema tributário”, entendido numa perspectiva funcional, como o conjunto de actividades a desenvolver pelo Estado e outros entes públicos para a obtenção de recursos financeiros e para a aplicação destes na satisfação das necessidades públicas que lhes cumpre realizar. Mas...a função tributária não tem apenas o fim de arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado (artigo 103º da CRP), mas pode prosseguir outras finalidades como a desincentivar o consumo de determinados produtos (artigo 104º, nº 4 da CRP) ou erigir-se num instrumento de política económica [artigo 81º, al. b), da CRP]. O legislador penal tutela a função do tributo no quadro de um Estado Social e Democrático de Direito”⁶⁸.

Em jeito de conclusão, tal como diz, Casalta Nabais [...a ilicitude das infracções tributárias centra-se, a final de contas, na violação do dever de cidadania de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual.... “sociedade organizada em Estado fiscal social”⁶⁹].

5. Conclusões

Uma vez chegados a este ponto, é agora altura de sintetizar o ficou dito supra, deixando simultaneamente em destaque o que pensamos sobre as diversas questões analisadas.

Assim, e desde logo, é de realçar que com o RGIT a “apropriação” deixou de fazer parte do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal. Agora o que releva, para efeitos de

⁶⁷ Regime Geral das Infracções Tributárias, pág. 187.

⁶⁸ Direito Penal Tributário, pág. 92.

⁶⁹ Ob. cit., pág. 546.

preenchimento do tipo legal, é que a prestação tributária tenha sido recebida e não tenha sido entregue.

No crime de abuso de confiança fiscal não está em causa um incumprimento contratual, mas antes a não entrega dolosa de uma prestação tributária recebida por alguém que se encontra numa posição que se assemelha à figura do fiel depositário e que tem a obrigação legal de proceder à sua entrega. Por isso, não faz sentido a invocação de que estamos perante um caso de prisão por dívidas.

Não obstante a orientação subjacente à decisão do acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR 1ª Série, de 23.09, o bem jurídico protegido nos crimes tributários não se limita ao “erário público”, ao “património fiscal” ou às “receitas fiscais”, ainda que associados à violação de deveres tributários. É um conceito mais amplo que corresponde ao sistema tributário entendido numa perspectiva funcional. É a função tributária do Estado no seu todo que está aqui em causa. Não se trata apenas da arrecadação de receitas para satisfazer necessidades financeiras do Estado, mas também de, através dos recursos financeiros obtidos, prosseguir outras finalidades no quadro de um Estado Social e Democrático de Direito.

Numa perspectiva dogmática é muito difícil à luz das figuras do direito de necessidade, do conflito de deveres e estado de necessidade desculpante, ter-se por justificada a conduta ou excluída a culpa do agente que recebeu e não liquidou à administração tributária prestações tributárias ou daquele que não entregou à Segurança Social as deduções efectuadas nas remunerações dos trabalhadores ou dos membros dos órgãos sociais. Isso, não significa que se deva afastar liminarmente a possibilidade de aplicação dos referidos institutos ao caso concreto. De qualquer forma, há que indagar da possibilidade de proceder, em cada caso, à atenuação especial da pena e à dispensa de pena.

O artigo 105º, nº 4 als.) a) e b) do RGIT estabelece duas condições objectivas de punibilidade, na medida em que o seu conteúdo não faz parte da ilicitude e da culpa do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal. Em abstracto e em termos dogmáticos, julgamos ser correcta a afirmação de que uma lei que crie uma condição objectiva de punibilidade é uma lei penalizadora e, por isso, não deve ser aplicada retroactivamente. Todavia, por ser mais favorável para o arguido, inclinamo-nos para orientação seguida no Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 6/2008, DR, 1ª Série, de 15.05.2007, segundo o qual a *exigência prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT*, na redacção introduzida pela Lei nº 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2º, nº 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Segundo o acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR, 1ª Série, de 23.09.2010, o limite de €7500,00 a que se alude no nº 1 do artigo 105º do RGIT não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança previsto no artigo 107º, nº 1 do mesmo diploma legal. A jurisprudência assim fixada não nos parece ser a mais correcta, na medida em que se baseia no

argumento fundamental e decisivo de que o crime de abuso de confiança fiscal e o crime de abuso de confiança em relação à segurança social protegem bens jurídicos diferentes. Não é, porém, como vimos, essa a nossa posição, pois defendemos a identidade do bem jurídico protegido nos crimes em causa.

O nº 7 do artigo 105º do RGT não deve ser interpretado por forma a impedir a aplicação do crime continuado no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal e no crime de abuso de confiança em relação à segurança social, mas apenas no sentido de que para se determinar o carácter simples (nº 1 do artigo 105º) ou agravado (nº 5 do RGIT) do crime de abuso de confiança fiscal os valores a considerar são aqueles que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração. Na ausência de norma que se tenha referido expressamente ao crime continuado no âmbito do RGIT, a aplicação do crime continuado nesta matéria dever ter-se por aceite face ao disposto no artigo 3º al.a) do referido diploma legal.

Na doutrina e na jurisprudência actuais é aceite, por forma pacífica, a aplicação do crime continuado no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal ou do crime de confiança em relação à segurança social. Nos casos em que tal suceda a qualificação do crime continuado de abuso de confiança (ou pelo nº1 ou pelo nº 5 do artigo 105º do RGT) há-de ser efectuado segundo o valor mais elevado constante de cada declaração, cfr. artigo 79º, nº 1 do C.P. e nº 7 do artigo 105º do RGIT.

Nos casos de crime único de abuso de confiança fiscal por se verificar uma só resolução criminosa, nos termos do disposto no nº 1 do artigo 30º do C. Penal, os valores a considerar para efeitos de qualificação do crime de abuso de confiança fiscal pelo nº 1 ou pelo nº 2 do artigo 105º do RGIT são aqueles que devam constar de cada declaração segundo a legislação aplicável, e não a soma desses valores.

Actualmente, o crime de abuso de confiança fiscal tem um limite mínimo que corresponde ao valor superior a €7500,00, segundo cada declaração. Quando num caso concreto existam declarações que não atinjam o referido limite mínimo e outras que ultrapassam tal limite, não se deve ter por liminarmente afastada a possibilidade de haver crime continuado só porque não existe continuidade temporal entre as várias condutas consideradas relevantes para efeitos de preenchimento do tipo legal. Em casos deste tipo, importa indagar das circunstâncias concretas em que o agente actuou relativamente a todas as declarações relativas ao período em causa, para depois podermos concluir se estamos ou não perante uma unificação de condutas sob a forma de crime continuado.

Quando, numa mesma situação, estejam em causa prestações tributárias recebidas e não entregues à administração tributária e contribuições devidas e não entregues à Segurança Social deduzidas nas remunerações dos trabalhadores e dos membros dos órgãos sociais, é possível configurar a verificação de um crime continuado, dada a identidade de bem jurídico protegido pelos tipos legais de crime de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança em relação à segurança social, desde que, é claro, se verifiquem os demais pressupostos do crime continuado.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Ac – Acórdão

CJ – Colectânea de Jurisprudência

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

p. p. – previsto e punido

Págs. - Páginas

proc. - processo

RC – Relação de Coimbra

RE – Relação de Évora

RG – Relação de Guimarães

RL- Relação de Lisboa

RP – Relação do Porto

RGIT- Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal constitucional

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE - Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Universidade Católica Editora.

ALMEIDA, CARLOS RODRIGUES DE - «Os Crimes Contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras», separata da RMP, nº 72,1997, pág. 95 e segs..

ANDRADE, COSTA - “O Abuso de Confiança Fiscal e a Insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional”, DPEE. Textos Doutrinários, Volume III, 2009, Coimbra Editora, pág. 230 e segs..

ANDRADE, JOÃO DA COSTA – Da unidade e Pluralidade de Crimes. Doutrina Geral e Crimes Tributários, Coimbra Editora.

ANDRADE, MANUEL DA COSTA e SOUSA, SUSANA AIRES - «As Metamorfoses e Desventuras de um Crime (abuso de confiança fiscal) Irrequieto – reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro», Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 17, Janeiro/Março de 2007.

BELEZA, TERESA PIZARRO - Direito Penal, 2º Volume, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.

CANOTILHO, J.J. GOMES E MOREIRA, VITAL – Constituição da República Portuguesa, Volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora.

CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE - O crime de abuso de confiança fiscal. As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº53 –A /2006, de 29 de Dezembro, Coimbra Editora, 2007.

CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE - Direito Penal - Parte Geral, Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003.

CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE, Direito Penal - Parte Geral, Teoria Geral do Crime, Volume II, Publicações Universidade Católica, Porto, 2004.

CONDE, FRANCISCO MUÑOZ e ARÁN, MERCEDES GARCIA - Derecho Penal, Parte General, 4ª Edição, Tirante lo Blanch, Valência, 2000.

CORREIA, EDUARDO, Direito Criminal II, Reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1996.

CORREIA, EDUARDO - A Teoria do Concurso em Direito Criminal, I Unidade e Pluralidade de Infracções, II Caso Julgado e Poderes de Cognição do Juiz, Colecção Teses, Livraria Almedina, Coimbra, 1983.

DIAS, AUGUSTO SILVA - Crimes e contra ordenações fiscais, Direito Penal Económico e Europeu. Textos Doutrinários, Volume II, Coimbra Editora, 1999.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO - Liberdade, Culpa, Direito Penal, 3ª edição, Coimbra Editora, 1995.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO - Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime, Coimbra Editora, 2004.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO - Direito Penal Português, As Consequências Jurídicas do Crime, 1993, Aequitas, Editorial Notícias, 1993.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO - Temas básicos da Doutrina Penal, Coimbra Editora, 2001.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO E OUTROS - Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte especial, Tomo II, Coimbra Editora, 1999.

FERREIRA, MANUEL CAVALEIRO DE, Lições de Direito Penal, A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982, Editorial Verbo, 1987.

LUMBRALES, NUNO - O Abuso de Confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias, Fiscalidade, nº 13/14, 2003, pág. 86.

GOMES, NUNO SÁ - Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, Cadernos de Ciência e Tecnologia Fiscal (177) Centro de Estudos Fiscais Direcção –Geral de Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1997.

GOMES, NUNO SÁ – Manual de Direito Fiscal, Volume I, 12ª edição com Adenda, 2003, Rei dos Livros.

JESCHECK, HANS HEINRICH - Tratado de Derecho Penal, Parte General, Tradução de Miguel Olmedo Cardenete, 5ª edição corrigida e ampliada, Editorial Comares, Granada, 2002.

MARQUES, PAULO – Crime de abuso de confiança fiscal. Problemas do actual direito Penal Tributário, Coimbra Editora.

NABAIS, JOSÉ CASALTA - Direito Fiscal, 6ª edição Almedina, 2010.

REIS, ALCINDO FERREIRA DOS - O Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Vida Económica.

ROXIN, CLAUX - Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de La Teoria Del Delito, Tradução e notas de Diego – Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Civitas.

SILVA, GERMANO MARQUES DA - Direito Penal Tributário, Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.

SILVA, GERMANO MARQUES DA – “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, Direito e Justiça, volume XV, tomo 2, 2001, pág. 59 e ss.

SILVA, GERMANO MARQUES DA - Direito Penal Português, Parte Geral, Editorial Verbo, 2001 e 2008, Volumes I e III, respectivamente.

SILVA, ISABEL MARQUES DA SILVA - Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, nº 5, 2ª Edição, Almedina.

SILVA, ISABEL MARQUES DA SILVA – “Nullum Crime, Nulla Poena, Sine Lege Praevia : A inexistência de Infracção Tributária nos Casos de IVA não Recebido” - Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Volume II, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, de Eduardo Paz Ferreira, António Menezes Cordeiro, José Duarte, Jorge Miranda, Edições Almedina, 2010, pág. 257 e ss.

SIMAS SANTOS, MANUEL e SOUSA JORGE LOPES - Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 3ª edição, Áreas Editora, 2008.

SIMAS SANTOS, MANUEL e LEAL – HENRIQUES, M. - Noções Elementares de Direito Penal, 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, 2003.

SIMAS SANTOS, MANUEL e LEAL – HENRIQUES – O código Penal de 1982, volume 1.

SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE - Infracções Fiscais Não Aduaneiras, 3ª Edição Reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1998.

SOUSA, SUSANA AIRES DE - Os crimes fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, 2006.

VALDÁGUA, MARIA DA CONCEIÇÃO – “As alterações ao Código Penal de 1995 relativas ao crime continuado propostas no Anteprojecto de Revisão do Código Penal”, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 16, nº4 Outubro / Dezembro de 2006.

JURISPRUDÊNCIA

Ac. STJ de 10.01.2007, CJ, Acs. STJ , Ano XV (2007), tomo I, pág. 16

Ac. STJ de 24.03.2003, CJ, Acs STJ, Ano XI (2003), Tomo I, pág. 234

Ac. STJ de 12.10.2000, CJ, Ano VIII, Tomo III, pág. 194

Ac. STJ de 04.12.2008, www.dgsi.pt, processo 06P4079

Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, DR 1ª Série de 23 de Setembro

Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 6/2008, DR, 1ª Série, de 15.05.2007

Ac. RP de 17.01.2007, disponível in www.dgsi.pt, processo 0642766

Ac. RP de 27.05.2009, www.dgsi.pt, processo 343/05.7TAVNF.P1

Ac. RP de 27.05.2009, www.dgsi.pt processo 1760/06.0TDPRT

RP de 26.05.2010, processo 1330/06.3TAGDM.P1.

Ac. RP de 30.03.2011, www.dgsi.pt, processo 1233/05.9TAPNF.P1.

Ac. RL de 03.02.2004, www.dgsi.pt, processo 9490/2003-5.

Ac. RL de 04.02.2009, www.dgsi.pt, processo 11036/2008-3.

Ac. RC, de 10.11.2010, www.trc.pt, recurso nº 67/07.0IDCBR.C1

Ac. RE de 12.06.2007, www.dgsi.pt, processo nº 286/07-1

Ac. RG de 25.05.2009, www.dgsi.pt. processo 10976/02.8TABRG-B.G1

Acórdão do Tribunal constitucional nº 312/2000, DR, II Série de 17.10.2000

Acórdão do Tribunal constitucional nº 516/2000, DR, II Série de 31.01.2001.

Acórdão do Tribunal constitucional nº 54/2004, de 20.01.2004,

www.tribunalconstitucional.pt

ÍNDICE

1. O Crime de abuso de confiança fiscal	
1.1 Nota Introdutória	Pág. 2
1.2- Breve referência histórica	Pág. 2
1.3 Elementos constitutivos do crime de abuso de confiança fiscal	
1.3.1- O tipo objectivo	Pág. 3
1.3.2- O tipo subjectivo	Pág. 7
1.4- O bem jurídico protegido	Pág. 7
1.5- As causas de justificação e de exclusão da culpa	
1.5.1- O direito de necessidade	Pág. 11
1.5.2- O conflito de deveres	Pág. 12
1.5.3- O estado de necessidade desculpante	Pág. 13
1.6 Condições objectivas de punibilidade	Pág. 13
3- O crime de abuso de confiança em relação à segurança social	Pág. 15
4- O crime continuado	
4.1- O crime continuado no Código Penal	Pág. 16
4.2- Pressupostos do Crime continuado	Pág. 17
4.2.1- A realização plúrima do mesmo tipo ou de vários tipos de crime	Pág. 17
4.2.2- Os tipos legais de crime protejam fundamentalmente o mesmo bem jurídico	Pág. 17
4.2.3- Homogeneidade essencial na sua execução	Pág. 18
4.2.4- Mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa	Pág. 18
4.3- Regime de punição do crime continuado	Pág. 20
4.4- Objecções ao crime continuado	Pág. 21
4.5- O Crime continuado e os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança em relação à segurança social	Pág. 23
4.6- O crime continuado de abuso de confiança fiscal e o concurso de crimes	Pág. 24
4.7- O crime único de abuso de confiança fiscal	Pág. 26
4.8- O crime continuado e os limites quantitativos	Pág. 27
4.9- O crime continuado e os crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social	Pág. 28
5. Conclusões	Pág. 30
Índice de abreviaturas	Pág. 33
Bibliografia	Pág. 34
Jurisprudência	Pág. 38
Índice geral	Pág. 39

