

FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E À SEGURANÇA SOCIAL

O NÃO RECEBIMENTO DO IMPOSTO



DISSERTAÇÃO DO MESTRADO FORENSE

POR NUNO ALEGRIA RIBEIRO

SOB ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR DOUTOR

GERMANO MARQUES DA SILVA

JULHO 2018



CATÓLICA
FACULDADE DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E À SEGURANÇA SOCIAL O NÃO RECEBIMENTO DO IMPOSTO

DISSERTAÇÃO DO MESTRADO FORENSE
POR NUNO DANIEL DOS SANTOS ALEGRIA RIBEIRO

SOB ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR DOUTOR
GERMANO MARQUES DA SILVA

JULHO DE 2018

AGRADECIMENTOS

À Universidade Católica, ao Orientador,
à Família e aos Amigos.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
I. INTRODUÇÃO	7
II. O TIPO-ILÍCITO DOS ARTIGOS 105º E 107º DO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS	9
1. Antecedentes	9
2. O bem jurídico	10
3. Os elementos objectivos do tipo	12
4. A apropriação	16
5. Os elementos subjectivos do tipo	18
6. Ilicitude e culpabilidade	19
7. A punibilidade	20
8. A moldura penal	24
III. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	25
1. Definição e <i>ratio</i>	25
2. A substituição tributária no ordenamento português	27
a. No Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares...	27
b. No Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas..	28
c. No Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social	29
3. A recondução destes institutos ao tipo-ilícito	30
IV. A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA	31
1. Definição e <i>ratio</i>	31
2. A repercussão tributária no ordenamento português	34
a. No Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado	34

b. No Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo	35
c. No Código do Imposto de Selo	38
3. A recondução destes institutos ao tipo-ilícito	39
V. A APLICABILIDADE DO NÚMERO 3 DO ARTIGO 105º	43
VI. O NÃO RECEBIMENTO DA PRESTAÇÃO	45
1. Colocação do problema	45
2. A posição (unânime) da doutrina	45
3. Jurisprudência divergente	45
4. O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência	47
5. A contra-ordenação do artigo 114º	47
6. Alguns exemplos de direito estrangeiro	50
7. <i>De iure constituendo</i>	51
VII. CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

ABREVIATURAS

AUJ – Acórdão uniformizador de jurisprudência

CC – Código Civil

CCont – Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social

CIEC – Código dos Impostos especiais sobre o consumo

CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

CIS – Código do Imposto de Selo

CIVA – Código do Imposto sobre o valor acrescentado

CP – Código Penal

CPB – Código Penal Brasileiro

CPE – Código Penal Espanhol

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

DIC – Declaração de introdução no consumo

DL – Decreto-lei

DR – Diário da República

EBF – Estatuto dos benefícios fiscais

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

IEC – Impostos especiais sobre o consumo

IMT – Imposto Municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IS – Imposto de Selo

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei geral tributária

p. e p. – previsto e punido

RGCO – Regime Geral das Contra-ordenações

RGIT – Regime geral das infracções tributárias

RJIFNA – Regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras

RPCC – Revista Portuguesa de Ciência Criminal

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

I. INTRODUÇÃO

O ser humano é naturalmente gregário pelo que “só pode realizar-se dentro da sociedade e das suas instituições, o que obriga a proteger penalmente, em certos casos, o Estado ou outras instituições que se apresentam como instrumentais para a realização da pessoa enquanto ser social”¹. Exemplo do que se disse será o Direito Penal Tributário, cuja natureza já suscitou incontáveis divergências doutrinárias², assumindo especial relevância na actualidade. Por um lado, os impostos são, hodiernamente, a principal fonte de receita do Estado, sendo “o preço que pagamos [pela] sociedade que temos”³. E, por outro lado, o Direito Penal assume-se como a mais gravosa manifestação do *ius imperii* do Estado. Dentro do Direito Penal Tributário, dois dos crimes que mais alterações sofreram foram os crimes de abuso de confiança fiscal e à segurança social, tendo ganhado o epíteto de irrequietos⁴.

Neste trabalho analisaremos os crimes de abuso de confiança fiscal e à segurança social, pp. e pp., respectivamente, pelos artigos 105º e 107º do RGIT, segundo a teoria geral do crime, principiando pelos antecedentes das normas em questão, o bem jurídico, os elementos objectivos do tipo, abordando em especial a questão da exigência de apropriação dos montantes retidos, os elementos subjectivos do tipo, a ilicitude e a culpabilidade, principalmente a aplicação de causas de justificação e de exculpação, a punibilidade e, por último a pena abstracta. De seguida faremos uma ligação entre o tipo incriminador e os preceitos fiscais que o densificam, primeiro definindo a substituição tributária e analisando os casos existentes no direito português e a sua subsunção aos tipos incriminadores e, posteriormente, definindo a repercussão tributária por comparação com a substituição tributária, analisando os casos existentes no ordenamento português e fazendo a sua subsunção aos tipos incriminadores. Seguidamente analisaremos a norma que estende o tipo às prestações parafiscais e a sua concreta aplicabilidade neste momento. Por fim analisaremos os casos de não

¹ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 1ª Ed., p. 51

² Cfr. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 9ª Ed., Almedina, 1997, pp. 337 a 346

³ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 7ª Ed., 2014, p. 135

⁴ Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, “As Metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto”, in *RPCC*, Ano 17, nº 1, Coimbra Ed. 2007

recebimento do imposto que o agente está obrigado a entregar, começando por contextualizar a questão, passando por uma breve análise às posições da Doutrina e da Jurisprudência, por uma análise do tipo contra-ordenacional ínsito no artigo 114º do RGIT e pela análise de algumas soluções divergentes consagradas em direito estrangeiro. Desta análise resultará uma perspectiva de Direito a constituir sobre a tutela do dever de cobrança do imposto nos casos de substituição e repercussão tributária.

II. O TIPO-ILÍCITO DOS ARTIGOS 105º E 107º DO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. Antecedentes

O artigo 105º do RGIT, cuja epígrafe é “abuso de confiança fiscal”, tem como antecedente o artigo 24º do RJIFNA, aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção dada pelo DL n.º 394/93, de 24 de Novembro. Na redacção originária deste artigo, o tipo preenchia-se com a não entrega, total ou parcial, de prestação tributária deduzida nos termos da lei, exigindo-se que o agente manifestasse a intenção de obter, para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida. Esta exigência reconduzia-se a um dolo específico. Com a última alteração legislativa ao RJIFNA caiu a exigência do dolo específico pelo que se “identificou os elementos do crime de abuso de confiança fiscal com os crimes de abuso de confiança comum” ao acrescentar ao tipo objectivo o elemento da apropriação, como refere GERMANO MARQUES DA SILVA⁵. Com qualquer uma das redacções referidas, especialmente com a segunda, levantava-se o problema do concurso de normas entre o crime de abuso de confiança fiscal e o crime de abuso de confiança comum (p. e p. pelo artigo 205º do CP). ALFREDO JOSÉ DE SOUSA⁶ entendia tratar-se de um concurso aparente por existir uma relação de especialidade entre o crime fiscal e o crime comum.

O artigo 107º do RGIT, cuja epígrafe é “abuso de confiança contra a segurança social”, tem como antecedente o artigo 27º-B do RJIFNA, aditado a este diploma pelo DL n.º 140/95, de 14 de Junho. Determinava este preceito que as entidades empregadoras que houvessem deduzido das remunerações o valor das contribuições e não o entregassem por um período de 90 dias seriam punidas, exigindo-se ainda a apropriação de tais montantes.

⁵ GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.*, p. 242

⁶ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infracções fiscais não aduaneiras*, Almedina, 3ª Ed., p. 114

2. O bem jurídico

A determinação do bem jurídico é um passo essencial na análise de qualquer tipo criminal porque só este justifica o tipo (sentido político criminal). Ademais só através deste a norma penal é passível de ser interpretada, a acção típica passível de ser valorada e a medida da pena passível de ser determinada (sentido dogmático)⁷. Em relação aos crimes tributários, em geral, a doutrina tem-se dividido em três concepções distintas.

Uma primeira concepção entende que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é o interesse patrimonial do estado, ou seja, a necessidade de obtenção de receitas pelo estado. Segundo esta teoria, os crimes tributários têm de ser concebidos como crimes de resultado, nos quais o dano a produzir-se seria o prejuízo patrimonial do estado. Neste sentido se pronuncia GERMANO MARQUES DA SILVA, ao defender que aos crimes tributários subjaz, na sua maioria, como bem jurídico, o sistema tributário, isto é, a “função tributária do Estado” seja na sua vertente patrimonial de “satisfazer as necessidades financeiras do Estado”, seja na sua vertente de “desincentivar de consumo de determinados produtos”, seja na prossecução de interesses de política económica⁸. No caso da norma em análise, o Autor defende tratar-se da vertente patrimonial do sistema tributário, isto é, a “arrecadação dos tributos recebidos ou retidos pelo substituto tributário”⁹. No mesmo sentido se pronuncia NUNO LUMBRALES¹⁰, ao defender que o artigo em análise “tutela exclusivamente o erário público, ficando a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo (e mesmo a de lesões pouco significativas ao erário público) reservada à contra-ordenação”.

Uma segunda concepção defende que o bem jurídico subjacente aos crimes tributários em geral – e ao crime em análise em particular – é a tutela dos deveres de colaboração com a administração tributária, relevando a “violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal”¹¹. A este propósito, NUNO SÁ GOMES¹²

⁷ Assim, GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.*, p. 90

⁸ *Ibidem*, p. 51

⁹ *Ibidem*, p. 51

¹⁰ NUNO LUMBRALES, “O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Fiscalidade*, 13/14, Janeiro/Abril de 2003, Ed. Instituto Superior de Gestão

¹¹ CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPAS, *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, coord. Paulo Pinto de Albuquerque e José Branco, vol. 2, Universidade Católica Editora, 2011, Anotação 2 ao Artigo 103º da Lei 15/2001, de 22 de Janeiro

propugna que o bem jurídico, comum aos crimes e às contra-ordenações fiscais, é o “interesse do credor tributário à correcta percepção dos impostos de harmonia com a lei”, pelo facto de, no seu entender, as teorias que defendem que o bem jurídico protegido corresponde ao património fiscal têm uma formulação excessiva. Segundo o Autor, existem crimes “não estritamente fiscais” que defendem o património fiscal, como o crime de falsificação de valores selados, pelo que não poderá ser este o critério adoptado.

Uma terceira concepção apresenta uma solução compromissória em relação às anteriores, defendendo que o bem jurídico tutelado é o interesse patrimonial do estado e a protecção dos valores de informação, transparência e verdade fiscais. Esta solução é defendida por CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPAR¹³, segundo os quais, o bem jurídico será o “interesse patrimonial do Estado”, mas acrescentando que é “co-natural ao âmbito de tutela do crime a promoção de valores de colaboração do sujeito passivo para com a administração tributária (transparência e verdade fiscais), já que é suposto aquele assumir uma posição de substituto tributário”. No mesmo sentido vai AUGUSTO SILVA DIAS¹⁴, defendendo que foi esta a escolha do legislador (à data, do RJIFNA) ao decalcar os crimes fiscais dos crimes patrimoniais comuns mas não se limitando a proteger o puro interesse do estado, incluindo todos eles “um determinado resultado – consistente num dano ou na possibilidade de um dano patrimonial – causado, no entanto por condutas lesivas dos referidos deveres de colaboração e de lealdade do contribuinte”. O mesmo Autor¹⁵ aprofunda esta teoria, não deixando de adoptar uma concepção mista ou compromissória, ao defender que “o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento da política financeira e distributiva enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem”. Na opinião do Autor o bem jurídico será apenas o património do estado ainda que a violação dos deveres de cooperação integre o desvalor da acção. A mesma posição, com fundamento na causa de exclusão da responsabilidade penal

¹² NUNO SÁ GOMES, O Princípio “Non Bis in Idem” Face à Criminalização das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos CTF*, n.º 171, Centro de Estudos Fiscais, 1995, p. 475

¹³ CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPAR, *op. cit.*, Anotação 2 ao Artigo 105º da Lei 15/2001, de 22 de Janeiro

¹⁴ AUGUSTO SILVA DIAS, “O Novo Direito Penal Fiscal”, in *Fisco*, n.º 22, ano 2, 1990, pp. 29 e 30

¹⁵ *Idem*, “Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais” in *CTF*, n.º 394, Ministério das Finanças, 1999

prevista no artigo 26º do RJIFNA (paralelo ao artigo 22º do RGIT) que tinha como pressupostos a reposição da verdade fiscal e o pagamento dos impostos em dívida, é adoptada por ISABEL MARQUES DA SILVA¹⁶ segundo quem a norma citada sintetiza genericamente os interesses protegidos: “a verdade fiscal e o interesse patrimonial do estado”.

Sobre o bem jurídico dos crimes tributários em geral abster-nos-emos de tomar posição mas assim não será quanto aos crimes analisados em concreto. Parece-nos que o legislador pretende tutelar com a incriminação será primariamente o interesse patrimonial do estado. Com efeito, tal acepção resulta da actual redacção do artigo 105º na medida em que a mesma acrescentou um limiar quantitativo ao tipo ilícito. Se o tipo incriminador pretendesse tutelar exclusivamente os valores da confiança e lealdade na relação do substituto tributário, o bem jurídico estaria violado independentemente do valor porquanto o agente tinha incumprido os deveres de confiança e lealdade que lhe eram impostos. Sendo o património o bem jurídico, fácil será de perceber o limite quantitativo existente, que adiante analisaremos¹⁷. Importa apenas salientar que os deveres de confiança e lealdade não são alheios ao tipo criminal, como resulta das condições objectivas de punibilidade que adiante também analisaremos¹⁸, sendo também estes integram o desvalor da acção.

3. Os elementos objectivos do tipo

O tipo ínsito no artigo 105º do RGIT inclui várias normas incriminadoras. O número 1 prevê a não entrega à administração de prestação tributária que foi deduzida nos termos da lei e que o agente estava obrigado a entregar, o número 2 na parte inicial prevê a não entrega à administração de prestação deduzida por conta de prestação tributária que o agente estava obrigado a entregar, o número 2 na parte final prevê a não entrega de prestação que, tendo sido recebida, o agente estava obrigado a entregar e, por fim, o número 3 prevê a não entrega à Administração de prestações para-fiscais que possam ser entregues autonomamente. Quanto ao conceito de prestação tributária, deve recorrer-se ao artigo 11º do RGIT que define prestação tributária como “os impostos,

¹⁶ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000

¹⁷ *Infra*, II, 3.

¹⁸ *Infra*, II, 7.

incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social”.

Importa também referir que existe um limite quantitativo de 7.500 euros, valor abaixo do qual o agente incorre apenas em responsabilidade contra-ordenacional. A Doutrina não é unânime quanto à recondução deste limite a uma condição objectiva de punibilidade ou a um elemento objectivo do tipo-ilícito. Sinteticamente, os defensores da primeira teoria, mais coerente com o raciocínio de que o bem jurídico protegido será a transparência e a colaboração com a administração¹⁹, consideram aquele limiar uma condição objectiva de punibilidade. Por outro lado, para quem defende a segunda teoria, conexas com o entendimento que o bem jurídico protegido será o património da Administração ou o sistema tributário, trata-se de um elemento objectivo do tipo-ilícito. No caso, para quem perfilhe a tese de que o direito das contra-ordenações é um *aliud* do direito penal, dito de modo sintético, que se distingue qualitativamente do direito penal, sendo uma infracção “mais do que simplesmente diferente, essencialmente diversa do crime”²⁰, difícil será justificar este limite quantitativo como elemento objectivo do tipo. Ainda assim, a posição inerente ao espírito do legislador - pelo menos neste preceito - foi a de que o direito das contra-ordenações é um *minus* em relação ao direito penal, ou seja, entre o direito penal e o direito contra-ordenacional existe uma diferença quantitativa, “que vê na distinção uma simples diferença de grau”²¹. Só este segundo entendimento poderá justificar o artigo 114º do RGIT, na medida em que sanciona contra-ordenacionalmente as condutas excluídas pelo limiar quantitativo do artigo 105º. De tanto resulta que o legislador tem uma visão quantitativa da distinção entre crimes e contra-ordenações, levando a crer que o legislador segue, pelo menos quanto a este limiar, a teoria do *minus*. Importa esclarecer que a recondução deste limiar às condições objectivas de punibilidade se deve à confusão criada a propósito da revogação do número 6 do artigo em simultâneo com a adição do limite quantitativo no número 1.

¹⁹ CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPARG, *op. cit.*, Anotação 3 ao artigo 103º do RGIT

²⁰ JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Direito das Contra-ordenações: ensinar e investigar*, Universidade Católica Editora, 2008, p. 46

²¹ *Ibidem*, p. 46

Entendia a doutrina²², antes da alteração imposta pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que o número 6 estabelecia uma causa de extinção da responsabilidade criminal ou condição de não procedibilidade que se aplicava se o agente pagasse o valor em dívida acrescido de juros e do valor mínimo da coima pela entrega tardia no prazo de 30 dias após a notificação da Administração. Subjacente a esta norma estavam razões de reparação natural²³, à semelhança do que sucede com o artigo 206º do Código Penal. Esta causa de extinção da responsabilidade criminal era aplicável, na última redacção deste número antes da revogação, às infracções até 2000 euros. A supra citada lei criou um limite quantitativo de 7500 euros e revogou este número 6. Segundo GERMANO MARQUES DA SILVA²⁴ tal deveu-se a “razões pragmáticas”, direccionadas para a diminuição do elevado número de processos pendentes. Acontece que uma corrente jurisprudencial²⁵ passou a entender que também o limite quantitativo introduzido no número 1 consubstanciava uma extinção da responsabilidade criminal. Tal entendimento foi ultrapassado estando hoje assente que o limite quantitativo se insere nos elementos objectivos do tipo²⁶, sendo esta a interpretação mais consonante com a letra da lei. Do exposto resulta que deverá também este elemento ser abrangido pelo dolo, porquanto, para que esteja preenchida a tipicidade, o agente deverá representar a possibilidade de não entrega de um valor igual ou superior a 7500 euros e, pelo menos, conformar-se com essa não entrega.

Quanto à autoria do crime, tem entendido a doutrina que, muito embora o legislador use o vocábulo “quem” – vocábulo este utilizado geralmente nos crimes comuns – o abuso de confiança é um crime específico que só poderá ser praticado pelo substituto tributário. Tal resulta de todas as condutas que poderão preencher o tipo do artigo 105º se reconduzirem a situações de substituição tributária ou repercussão tributária e, assim

²² JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado*, 2ª Ed., Áreas Ed., Anotação 2 ao Art. 105º e ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO E JORGE M. A. REIS BRAVO, *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais: Anotados*, Coimbra Ed., 2002, Anotação 4 ao Art. 105º e NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, p. 93, a título de exemplo

²³ NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, pp. 93 e 94

²⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 243

²⁵ O Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15.07.2009, processo 6463/07.6TDLSB.L1-4, disponível em www.dgsi.pt

²⁶ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 243; CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPAS, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 103º do RGIT (a propósito do limite quantitativo no crime de fraude fiscal para o qual remete na Anotação 3 ao Artigo 105º)

sendo, só o substituto tributário ou aquele que repercute o imposto, poderão praticar este crime tornando-o num crime específico²⁷.

Importa a este propósito fazer apenas uma nota para a responsabilidade penal das pessoas colectivas. Por aplicação do artigo 6º do RGIT, este crime poderá também ser praticado por pessoas colectivas, ainda que irregularmente constituídas. A responsabilidade criminal da pessoa colectiva não exclui a responsabilidade dos respectivos agentes, contrariamente ao que poderia resultar do facto de este ser um crime específico, por aplicação da alínea a) do número 1 do artigo 6º do RGIT.

Quanto ao crime de abuso de confiança contra a segurança social aplica-se o que foi dito em relação ao abuso de confiança fiscal com excepção do elemento quantitativo do tipo. Importa esclarecer *ab initio* que, como refere GERMANO MARQUES DA SILVA²⁸, a inclusão dos crimes contra a segurança social no RGIT não foi pacífica, só tendo o representante da segurança social sido nomeado na parte final da revisão, pelo que não participou na Comissão de Revisão do Anteprojecto. Essa não participação explica algum desfasamento entre o crime de abuso de confiança fiscal e o crime de abuso de confiança à segurança social. Tal desfasamento tem-se perpetuado em revisões posteriores do RGIT, como é o caso da Lei 64-A/2008 que adicionou ao crime de abuso de confiança fiscal um limite quantitativo, o que não sucedeu com o crime de abuso de confiança contra a segurança social. Com esta alteração legislativa ao artigo 105º colocou-se a questão de saber se o mesmo limite se aplicava também ao crime do artigo 107º. TIAGO MILHEIRO²⁹ defende que este limiar será aplicável também ao crime previsto no artigo 107º, na medida em que, historicamente, o crime respeitante à segurança social sempre foi decalcado do crime fiscal sendo-o ainda quanto à punibilidade. Mais ainda, o legislador, ao remeter no artigo 107º para as penas do artigo 105º, sabendo que “nenhuma pena é aplicável quando a omissão de entrega é igual ou inferior a 7.500€ (...) então, presumindo que o legislador se exprimiu bem, saberia que

²⁷ Neste sentido, a título exemplificativo, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 245; NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, pp. 88 e 89 e AUGUSTO SILVA DIAS, *Os Crimes...*, p. 64

²⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, pp. 40 e 41

²⁹ TIAGO MILHEIRO, “Da Punibilidade Nos Crimes De Abuso De Confiança Fiscal E De Abuso De Confiança À Segurança Social”, in *Julgar Online*, n.º 11, 2010, disponível em www.julgar.pt, p. 91-95

ao manter esta remissão para a punição, pretenderia significar que o tal “limite mínimo de ilicitude” é aplicável ao artigo 107º do RGIT”.

A questão apresentada foi pacificada com o AUJ 8/2010³⁰. Havendo oposição de julgados entre o acórdão fundamento, que decidiu no sentido de não se aplicar ao crime de abuso de confiança contra a segurança social o limite quantitativo de € 7500 por não ter essa interpretação o mínimo de correspondência na letra da lei, e o acórdão recorrido, que aplica esse limite por considerar que se trata de uma condição objectiva de punibilidade que pela semelhança entre os crimes e pela “demissão” do legislador em delimitar uma tutela especial para o crime de abuso de confiança contra a segurança social remetendo para o crime de abuso de confiança fiscal, o STJ decidiu no sentido de não se aplicar esse limite ao crime contra a segurança social. De acordo com este Tribunal, a analogia, ainda que *in bonam partem* constitui sempre uma violação ao princípio da legalidade e que não se poderá aplicar analogicamente esse limite, fixando jurisprudência nesse sentido.

Discordamos da fundamentação adoptada por entendermos que o princípio da legalidade só será válido para as normas incriminadoras e não para as denominadas normas negativas na medida em que estas garantem os direitos das pessoas. O facto de o legislador ter previsto no artigo 114º, como contra-ordenação, os casos de abuso de confiança fiscal abaixo dos 7500 euros e não existir norma paralela para o abuso de confiança contra a segurança social abaixo dos 7500 euros revela que o legislador pretendia que tal limite se aplicasse apenas ao tipo-ilícito previsto no artigo 105º. Tal resulta do número 3 do artigo 9º do CC que manda o aplicador presumir que o legislador exprimiu correctamente o seu pensamento. Neste sentido, deve entender-se que não existe uma lacuna porque quis o legislador diferenciar estes dois tipos-ilícitos.

4. Apropriação

Não tem sido unânime a inclusão, ou não, do intuito de apropriação como elemento objectivo do tipo. Como referimos, o RJIFNA, na sua última redacção, previa a apropriação como elemento objectivo do crime, à semelhança do abuso de confiança comum previsto no artigo 205º do CP. A exclusão deste elemento da letra do RGIT

³⁰ Publicado em DR, 1ª Série, n.º 186, 23 de Setembro de 2010, p. 4219 a 4249

levou a maioria doutrina a criticá-lo. A título de exemplo, MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA³¹ afirmam que, com esta alteração, “o legislador cavou um fosso entre a infracção e o património fiscal”, porquanto, com isto, “o legislador optou por criminalizar condutas que não concretizavam um ataque às receitas fiscais mas tão só uma afronta ao dever legal de pagar tempestivamente aquelas quantias”. GERMANO MARQUES DA SILVA³² explica que em relação à apropriação foi entendido que “quem deduziu e não entregou se apropriou”.

Alguma jurisprudência³³ considerou que a apropriação deveria, ainda assim, ser incluída nos elementos objectivos do tipo, na medida em que as diferenças entre o crime previsto no artigo 24º do RJFNA e no 105º do RGIT não eram substantivas, limitando-se a uma “mera diferença de redacção, sem qualquer significado essencial”.

Apesar do exposto, a Doutrina tem, maioritariamente, entendido que este crime não inclui, nos seus elementos objectivos, a apropriação, sendo, estruturalmente um crime omissivo próprio, preenchendo-se com a inactividade do agente³⁴.

JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS³⁵ defendem que o elemento da apropriação se inclui nos elementos objectivos do crime. Para estes Autores, “a não entrega (...) traduz-se num apropriar-se”. Esta apropriação difere da do furto na medida em que esta última acompanha a posse ou detenção da coisa e, na primeira, a apropriação sucede à posse, ou seja, se a prestação tributária entra no património do agente licitamente, deixa de o estar no momento em que este age com o objectivo da não entrega, isto é, como legítimo proprietário. Assim, a apropriação dá-se no momento da não entrega, pelo que a inversão do título da posse resulta precisamente da não entrega.

Interpretando o preceito, importa dizer que o elemento literal não inclui a apropriação. Recorrendo ao elemento histórico, este levar-nos-á a concluir também que se o legislador deu uma nova redacção ao tipo criminal, expressamente retirando o

³¹ MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 61

³² GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Direito e Justiça*, vol. XV, T. II, 2001

³³ Ac. STJ de 24/03/2003, in C.J., ACSTJ, Ano XI, Tomo I, 2003, p. 234

³⁴ A título exemplificativo, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, pp 242 a 244, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotações 2 e 3 ao Artigo 105º, NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, p. 88, MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 54.

³⁵ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.*, Anotação 5 ao Artigo 105º, seguidos por CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op. cit.*, Anotação 2 ao Artigo 105º

elemento da apropriação, fê-lo porque quis que este deixasse de ser um elemento do tipo. Quanto ao elemento teleológico, segundo GERMANO MARQUES DA SILVA³⁶, a intenção do legislador seria evitar as dificuldades de prova que quer a apropriação, quer o dolo específico levantavam, pelo que também neste sentido se deve entender que o tipo-ilícito não inclui a apropriação. Apenas o elemento sistemático nos poderia levar em sentido oposto, na medida em que o abuso de confiança comum exige a apropriação para que se preencha o tipo. Ainda assim, não será este elemento forte o suficiente no sentido de ilidir os demais porquanto, sendo pacífico que a apropriação é elemento do crime comum, não significa que o legislador tenha pretendido decalcar os elementos do crime especial dos elementos do crime comum.

Em suma, o resultado a que se chega através destes elementos será o de uma interpretação declarativa. Concomitantemente, entendemos que o crime de abuso de confiança é um crime omissivo próprio, não incluindo nos seus elementos objectivos do tipo a apropriação.

5. Os elementos subjectivos do tipo

Como vimos, a redacção originária do RJFNA exigia uma intenção de obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, configurando assim uma exigência de dolo específico. GERMANO MARQUES DA SILVA³⁷ refere que esta exigência levantava grandes dificuldades de prova, razão pela qual o legislador optou por configurar este crime primeiro como um crime comissivo por acção, passando a exigir, num primeiro momento, que o agente se apropriasse, e, posteriormente como crime omissivo próprio, bastando-se o tipo com a não entrega.

Quanto aos elementos subjectivos do tipo-ilícito, a conduta terá de ser dolosa por não estar criminalmente sancionada a conduta negligente. Importa apenas referir que o dolo terá de abranger todos os elementos objectivos do tipo, incluindo o limiar quantitativo. A conduta negligente será sancionada nos termos do n.º 2 do artigo 114º do RGIT como contra-ordenação.

³⁶ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 242

³⁷ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 242

6. Ilicitude e culpabilidade

Tem sido comum a invocação de causas de justificação ou de exculpação nestes tipos de crime. Como causas de justificação têm sido invocados o direito de necessidade e o conflito de deveres, previstas, respectivamente, nos artigos 34º e 36º do CP e, como causas de exculpação, o erro e o estado de necessidade desculpante, previstas, respectivamente, nos artigos 17º e 35º do CP. A questão surge, maioritariamente, numa situação de crise da empresa em que não são entregues as quantias devidas para que possam ser pagos os salários ou para se conseguir manter a empresa em laboração.

A doutrina diverge quanto à aplicação destas causas de justificação ou de exculpação às situações referidas. GERMANO MARQUES DA SILVA³⁸ entende que não haverá superioridade do interesse sacrificado em relação ao interesse protegido. De acordo com o Autor³⁹, “a natureza colectiva do bem jurídico protegido pela generalidade das infracções tributárias é superior aos interesses individuais e privados do empresário, dos seus trabalhadores e dos seus credores”, na medida em que “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”. Com isto, o Autor nega a possibilidade de se excluir a ilicitude do facto com base no direito de necessidade ou no conflito de deveres. Em relação à exclusão da culpa, defende GERMANO MARQUES DA SILVA que se poderão preencher os requisitos do estado de necessidade desculpante mas que tal se deverá verificar caso a caso, sendo já mais comum o preenchimento do número 2 do mesmo artigo que tem como consequência a dispensa de pena ou atenuação especial da mesma. Quanto ao erro, refere o Autor que se aplicarão as regras gerais. Em sentido semelhante, NUNO LUMBRALES⁴⁰ entende não poder ser aplicável, como causa de justificação, o conflito de deveres. Para o Autor, argumentando no sentido do carácter alheio das receitas deduzidas nos termos da lei, “não deve colher a invocação do conflito de deveres ou do direito de necessidade para justificar o pagamento de dívidas da empresa, ainda que de natureza salarial”. Quanto às causas de exculpação, entende este Autor que apenas será aplicável a estes casos o disposto no número 2 do artigo 35º do CP.

³⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, pp. 81 a 83

³⁹ *Ibidem*, p. 82

⁴⁰ NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, p. 111

Diversamente, LAUREANO GONÇALVES⁴¹ defende que “o dever prevalecente seria sempre o de pagar salários, pagar aos fornecedores da matéria-prima para manter em funcionamento a empresa”, concluindo pela exclusão da ilicitude e da culpa nestas situações.

Em matéria de causas de justificação e de causas de exculpação, outra solução não se vislumbra que não a que passe por uma avaliação casuística. Ainda assim, propugnamos o entendimento segundo o qual o dever de pagar impostos é superior ao cumprimento de obrigações civis, pelo que, também no nosso entender se excluirá a aplicação do direito de necessidade, do conflito de deveres e do estado de necessidade desculpante do número 1 do artigo 35º. Se cumpridos os requisitos poder-se-á aplicar o número 2 do artigo 35º.

7. A punibilidade

O artigo 105º consagra no seu número 4 duas condições objectivas de punibilidade. A alínea a) determina que os factos só serão puníveis após terem decorrido 90 dias sobre o dia em que o agente deveria ter procedido à entrega. Por sua vez, alínea b) determina que os factos só são punidos se, tendo a prestação sido comunicada à Administração, os valores não forem pagos, acrescidos de juros e do valor da coima aplicável, decorridos 30 dias desde a notificação para esse efeito.

Importa referir que com a alteração operada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que acrescentou a alínea b) ao número 4 do artigo em análise foi bastante discutido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, se se estaria perante uma despenalização ou uma nova condição objectiva de punibilidade. GIL CARDOSO SILVA⁴² defende que por ser a alínea a) do número 4 um elemento objectivo do tipo, o aditar da alínea b) significa que, nos processos pendentes em que não houve a notificação prevista na alínea b) e os agentes houvessem declarado correctamente o imposto deduzido, estar-se-ia perante uma descriminalização do facto. No mesmo sentido se pronunciam MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA⁴³, ao defender

⁴¹ LAUREANO GONÇALVES, *Direito Penal Português, Evasão e Fraude Fiscais*, 2013, pp. 63 e segs.

⁴² GIL VICENTE CARDOSO SILVA, “Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?”, *Verbo Jurídico*, Janeiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net, neste texto citando o Despacho proferido no 2º juízo de competência Especializada Criminal do Tribunal Judicial de Leiria

⁴³ MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pp. 60 e ss.

que é esta interpretação “que sinaliza alguns dos *topoi* por onde há-de passar o discurso hermenêutico e a construção doutrinal” “à luz dos quais hão de pôr-se a descoberto alguns dos resultados mais significativos e acertados” porquanto se faz depender a punição da não obediência a um comando da Administração, acrescentando que na actual redacção há que concluir que “a desobediência à notificação da administração para pagar aquelas prestações não só faz parte do ilícito criminal como o completa”. Estes autores entendem que o crime está construído como uma mora qualificada, sendo a mora simples punida a título de negligência.

Em sentido diverso, MANUEL MIRANDA PEDRO⁴⁴, defende que se trata de uma nova condição objectiva de punibilidade, acrescentando que o crime se consuma com o *terminus* do prazo de entrega da prestação, pelo que a tipicidade se manteve inalterada. No mesmo sentido JORGE MONTEIRO DA COSTA⁴⁵ entende que da letra da lei não resulta outra interpretação que não aquela segundo a qual esta alteração acrescentou uma nova condição objectiva de punibilidade. Também TIAGO MILHEIRO⁴⁶ advoga tratar-se aqui de um novo “pressuposto de punibilidade”, resultante de uma interpretação “literal e sistemática”.

O STJ⁴⁷ veio fixar jurisprudência sobre esta questão no sentido de se tratar de uma condição objectiva de punibilidade.

Importa referir que o Relatório do Orçamento de Estado⁴⁸ explana a questão da introdução da alínea b) neste número fazendo a distinção entre as situações em que o agente declarou correctamente o imposto deduzido mas não o entregou e as situações em que o agente não declarou correctamente o imposto com o intuito de o não entregar. Para o legislador, estas situações devem “ser valoradas criminalmente de forma diferente” por terem “diferentes consequências na gestão do imposto”. Acrescentando que com esta medida se evita a “proliferação de inquéritos que (...) acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto”.

⁴⁴ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Abuso de confiança: nova condição de punibilidade” in *Verbo Jurídico*, Janeiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net, neste texto citando o Acórdão do 1º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Santarém

⁴⁵ JORGE MANUEL MONTEIRO DA COSTA, “Despenalização da não entrega da prestação tributária?”, *Verbo Jurídico*, Fevereiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net

⁴⁶ TIAGO MILHEIRO, *op. cit.*, p. 65

⁴⁷ Acórdão Uniformizador de Jurisprudência 6/2008, publicado em DR, 1ª Série, N.º 94, de 15 de Maio de 2008

⁴⁸ Relatório do Orçamento do Estado para 2007, disponível em www.parlamento.pt, p. 44

É com base neste relatório que PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO⁴⁹ argumentam que a alínea b) do número 4 não configura uma condição de punibilidade mas uma alteração no “tipo de culpa”, porquanto pretende o legislador diferenciar as situações de incumprimento do dever declarativo das situações de mera não entrega, pelo que visou “valorar diversamente condutas axiologicamente diversas”.

No nosso entender estão consagradas neste número tanto uma condição objectiva de punibilidade como uma causa de não punibilidade. A alínea a) consagra uma condição objectiva de punibilidade, que é, segundo FREDERICO DA COSTA PINTO⁵⁰, “circunstâncias estranhas ao facto típico e à culpa do agente, de cuja verificação, (...) depende em absoluto a aplicação da sanção penal”. Assim, a punibilidade da conduta nasce tardiamente em relação ao facto típico. O crime preenche-se no *terminus* do prazo de entrega da prestação tributária e nesse momento se verificarão os elementos do mesmo. Porém o facto só se torna punível no momento em que hajam passados 90 dias desde esse momento, por se aplicar a condição objectiva de punibilidade prevista na alínea a). Se durante esse tempo o agente entregar à Administração a prestação tributária deduzida, o facto nunca será criminalmente punido.

A alínea b) consagra uma causa de não punibilidade entendida como, segundo o mesmo Autor⁵¹, uma circunstância conexas com o tipo, autónoma em relação ao ilícito culposo que tem “uma função negativa sobre a punibilidade do facto desencadeada pela realização do ilícito culposo”. Mais especificamente, uma causa de anulação da pena⁵² por ser o facto praticado “ilícito, culposo e punível mas a verificação posterior de uma circunstância autónoma anula, neutraliza ou exclui uma punibilidade já indiciada”. Neste sentido se pronuncia o Autor⁵³. Nos casos em que o agente tenha declarado correctamente o imposto deduzido, e apenas nestes, se existir um comportamento positivo posterior à conduta típica, designadamente o pagamento do imposto, que, não afastando a ilicitude nem a culpa do agente, torna a pena desnecessária. Nestes casos, o

⁴⁹ PEDRO LOMBA e JOAQUIM SHEARMAN DE MACEDO, “O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, Vol. III, Dezembro de 2007, disponível em www.oa.pt

⁵⁰ FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, tomo II, Almedina, 2013, p. 515

⁵¹ *Ibidem*, p. 552

⁵² *Ibidem*, p. 559

⁵³ *Ibidem*, p. 561, embora defenda tratar-se tanto na alínea a) como na alínea b) de causas de anulação da pena.

agente comete o crime, preenchendo todos os seus elementos, no momento em que termina o prazo de entrega da prestação. Porém, o facto de num momento posterior regularizar a situação tributária, pagando o imposto, acrescido de juros e da coima aplicável pelo atraso, no prazo de 30 dias após ser notificado para o efeito, torna a pena desnecessária.

Quanto à conjugação destes dois prazos, GERMANO MARQUES DA SILVA⁵⁴ propugna que podem correr simultaneamente. Muito embora o tipo esteja preenchido com a não entrega no término do prazo, podendo a partir desse momento a Administração proceder à notificação nos termos da alínea b) do n.º 4, só será punível o facto quando esgotado o último dos dois prazos.

TIAGO MILHEIRO⁵⁵, acompanhado por MARIA FRANCISCA AMARAL DE SÁ CARNEIRO⁵⁶, considera que nos casos em que o agente tenha declarado as prestações, dever-lhe-á ser enviado um segundo aviso nos termos da alínea b). De acordo com este Autor, o legislador pretendeu diferenciar as situações em que o agente cumpre os deveres declarativos das situações em que os não cumpre. Assim, o agente que não comunica a prestação deduzida terá 90 dias para proceder ao pagamento, o agente que comunica a prestação terá ainda mais 30 dias. Subjacente à posição do Autor está o princípio da economia processual, na medida em que, se o agente mesmo tendo declarado pagar no prazo de 90 dias, será desnecessária a concessão do prazo de 30 dias previsto na alínea b).

Muito críticos da formulação utilizada pelo legislador foram MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA⁵⁷ afirmando que a introdução da alínea b) poderá ser utilizada como “exemplo de um estilo de fazer leis que não deve fazer escola” na medida em que da letra da lei não resulta até quando poderá ser feita a notificação, deixando isso no domínio do arbítrio dos serviços tributários, criando “um pressuposto de responsabilização criminal (...) cujo momento de verificação é indeterminado e incerto”.

⁵⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, pp. 245 e 246

⁵⁵ TIAGO MILHEIRO, *op. cit.*, pp. 83 a 85

⁵⁶ MARIA FRANCISCA AMARAL DE SÁ CARNEIRO, *As Condições de Punibilidade no Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, orient. José Faria Costa, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2013, disponível em www.estudogeral.sib.uc.pt

⁵⁷ MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pp. 66 e 67

Não obstante as críticas apresentadas por estes autores, a teleologia da norma, que já analisámos leva a crer que o legislador pretendeu distinguir as situações em que a prestação não é declarada das situações em que o é. Neste sentido, os prazos deverão ser cumulativos em ordem a beneficiar aquele que declarou correctamente o imposto deduzido. Conjugando isto com o supra exposto, deve concluir-se que a condição objectiva de punibilidade prevista na alínea a) se aplica sempre e, findo esse prazo, se o agente não tiver declarado correctamente o imposto deduzido, o facto é punível. Se o agente tiver declarado o imposto deduzido, deverá ser notificado nos termos da alínea b) e, se pagar nos 30 dias subsequentes a punibilidade do facto é excluída.

8. Moldura penal

A pena prevista para as pessoas singulares é de prisão até 3 anos ou pena de multa até 360 dias, se o valor que o agente estava obrigado a entregar for igual ou inferior a 50.000 euros. Se for superior, o agente será punido com uma pena de prisão de 1 a 5 anos, conforme resulta dos números 1 e 5 do artigo 105º.

Quanto às pessoas colectivas, a pena será de multa de 20 a 720 dias, se o valor que o agente estava obrigado a entregar for igual ou inferior a 50.000 euros, por força dos números 2 e 3 do artigo 12º. Se o valor for superior será o agente punido com uma pena de multa de 240 a 1200 dias.

Iguais penas são aplicáveis ao artigo 107º por remissão do número 1 deste.

III. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Definição e *ratio*

A substituição tributária é entendida, seguindo PEDRO SOARES MARTINEZ⁵⁸, como a imposição “a uma entidade que proceda ao pagamento das prestações devidas por outras pessoas, substituindo-se a estas nas relações com o Fisco”.

A *ratio* deste mecanismo é facilmente compreensível, na medida em que com o mecanismo da substituição tributária se reduz o número de actos de liquidação e se garantem melhor os créditos tributários “pela atribuição do dever a pessoas cuja solvência parece melhor assegurada”⁵⁹.

Quanto à identificação do sujeito passivo do imposto, a questão não será tão líquida. Para PEDRO SOARES MARTINEZ⁶⁰ o substituído será sempre o sujeito passivo do imposto, porque é em relação a este que a lei estabelece a presunção do benefício económico, existindo um direito de retenção ou de regresso do substituto em relação a este. No mesmo sentido se pronunciam DIOGO e MÓNICA LEITE DE CAMPOS⁶¹ ao defender que o sujeito passivo do imposto será o substituído, aquele em quem se verifica a capacidade contributiva, muito embora este acabe por não ser parte na relação jurídica tributária porquanto é ao substituto que o sujeito activo exigirá o comportamento devido.

Diferentemente, ANA PAULA DOURADO⁶² defende que o substituto será o sujeito passivo do imposto por ser este que “está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte”. No mesmo sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS⁶³ defende que o substituto tributário será o sujeito passivo da relação tributária por ser a este que a lei impõe “o dever de efectuar a prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas

⁵⁸ PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 9ª Ed., Almedina, 1997, p. 248

⁵⁹ *Ibidem*, p. 248

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 248 e 249

⁶¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Almedina, 2ª Ed., p. 270

⁶² ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, Almedina, 2016, p. 72

⁶³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, pp. 244 e 245

obrigações acessórias”, que é diferente do contribuinte⁶⁴, este tido como a pessoa “relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto”, dito de outro modo, o “o titular da manifestação da capacidade contributiva”⁶⁵.

O artigo 20º da LGT⁶⁶ define, no seu número 1, a substituição tributária como todas as situações que, por imposição da lei, a prestação for exigida a pessoa diferente do contribuinte e no seu número 2 acrescenta que tal é efectivado através do mecanismo da retenção na fonte.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, determina o artigo 28º da LGT que, em regra, com a substituição tributária se desonera o sujeito passivo originário do pagamento do imposto. Nos números 2 e 3 do referido preceito são consagradas duas excepções. A primeira determina que nos casos em que a substituição tributária tenha natureza de pagamento por conta do imposto devido, se o substituto a não retiver, é o substituído primariamente responsável e o substituto sê-lo-á subsidiariamente. A segunda estabelece que nos demais casos o substituto será apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre a quantia que deveria ter sido retida e a que efectivamente o foi.

Uma última nota que não será despicienda, referida por JOSÉ CASALTA NABAIS⁶⁷, prende-se com o facto de também em relação ao sujeito activo do tributo existir substituição tributária. Embora, como refere o Autor, “a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte” também se verifica no lado activo, no momento em que o substituto assume o papel da Administração Fiscal “na liquidação e cobrança dos impostos”. O Autor defende que se trata de um movimento de “privatização da administração”.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 243

⁶⁵ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, pp. 259

⁶⁶ Decreto-lei 398/98, de 17 de Dezembro, com as alterações introduzidas até à Lei 114/2017, de 29 de Dezembro e Declaração de Retificação 6/2018, de 26 de Fevereiro.

⁶⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, p. 256

2. A substituição tributária no ordenamento português

a. No Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O número 2 do artigo 78º do CIRS determina que são deduzidos à colecta os montantes retidos na fonte a título de pagamento por conta do imposto devido a final. As retenções na fonte estão previstas nos artigos 98º a 101º-D do CIRS. Assim, estão previstas no artigo 99º a 100º do CIRS as retenções relativas aos rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e pensões (categoria H), sendo que as respectivas taxas, excepto no caso de rendimentos de trabalho dependente que compreendam exclusivamente montantes variáveis – estas previstas no artigo 100º – são definidas por despacho do ministro da tutela. Nos rendimentos de trabalho dependente o substituto será a entidade empregadora e o substituído será o trabalhador e nos rendimentos de pensões o substituto será a entidade pagadora e o substituído será o pensionista.

Quanto aos demais rendimentos, nomeadamente os empresariais e profissionais (categoria B), os de capitais e demais vantagens económicas (categoria E), os prediais (categoria F) e os incrementos patrimoniais (categoria G), só existirá retenção na fonte se a entidade devedora, leia-se substituto, tiver contabilidade organizada ou devesse tê-la.

Os casos *supra* são retenções por conta do imposto devido a final. Diferentemente, estão previstas taxas liberatórias no artigo 71º do CIRS. Determina este artigo que haverá retenção na fonte à taxa de 28%, com carácter liberatório, ainda que se possa convolar em retenção na fonte por conta do imposto devido a final, nos termos do número 6, dos rendimentos de capitais e dos rendimentos de valores mobiliários devidos por entidades que não tenham aqui domicílio. Ademais, determina que haverá retenção na fonte, à taxa de 25%, com carácter liberatório, quando auferidos por não residente, os rendimentos do trabalho dependente e empresariais e profissionais, os rendimentos provenientes de contrato de cessão de propriedade intelectual ou industrial, os rendimentos provenientes de prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida ou de assistência técnica, os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola ou industrial, comercial ou científico, ou da cedência de equipamentos e redes informáticas, os rendimentos provenientes de pensões, as indemnizações por danos não patrimoniais fixadas extra-judicialmente e as

importâncias decorrentes da assunção de obrigações de não concorrência. Por último, estabelece este artigo a retenção na fonte, à taxa definitiva de 35%, dos rendimentos referidos anteriormente se pagos ou colocados à disposição de terceiro não identificado, dos rendimentos de capitais obtidos em território português por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal e domiciliadas em local com regime fiscal mais favorável e dos rendimentos de valores mobiliários cujos titulares sejam residentes em território português mas o devedor esteja domiciliado em local com regime fiscal mais favorável.

b. No Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Os artigos 94º a 98º do CIRC estabelecem os rendimentos sujeitos a retenção na fonte e os que estão dispensados da mesma. Determina o artigo 94º que estão sujeitos a retenção na fonte, a título de retenção por conta do imposto devido a final, os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e a prestações de informações, os rendimentos derivados do uso de equipamento industrial, comercial ou científico, os rendimentos de capitais e prediais quando o devedor seja sujeito passivo de IRC, as remunerações de membro de órgão estatutário de pessoa colectiva, os prémios de quaisquer concursos ou sorteios, os rendimentos provenientes do exercício da actividade dos profissionais do espectáculo ou desportistas e os rendimentos auferidos na intermediação de contratos, bem como, os decorrentes de outras prestações de serviços, excepto os relativos a transportes, comunicações e actividades financeira. O número 3 estabelece que estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, os rendimentos de capitais que se excluam, total ou parcialmente, das isenções previstas no CIRC ou no EBF, os rendimentos sejam titulados por não residente, excepto se forem prediais e os rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição de terceiro não identificado. O artigo 97º dispensa a retenção na fonte por conta do imposto devido, quando efectuada sobre residentes, de juros e outros rendimentos capitais, excepto lucros e reservas distribuídas, juros ou acréscimos de crédito pecuniário de entidades sujeitas a IRC embora dele isentas naquele crédito, resultantes da dilação do respectivo vencimento ou mora no pagamento, lucros e reservas distribuídos aos quais se aplique o

disposto no número 1 do artigo 51º, os rendimentos incluídos na alíneas b) e g) do n.º 1 do artigo 94º quando obtidos por pessoas colectivas sujeitas a IRC embora dele isentas, rendimentos obtidos por sociedades tributadas nos termos do artigo 69º, de que seja devedora uma sociedade do mesmo grupo abrangida pelo regime desse artigo e, se lucros distribuídos, estes se refiram a resultados obtidos em períodos em que se haja aplicado aquele regime, remunerações das sociedades de revisores oficiais de contas quando sejam membros de órgão estatutário, rendimentos prediais quando o devedor seja sujeito passivo de IRC e tenha por objecto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime da transparência fiscal nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 6º ou seja um fundo de investimento imobiliário e, por último, juros ou outros rendimentos resultantes de contratos de suprimento, de papel comercial ou obrigações, de que seja devedora sociedade cujo capital social com direito de voto seja detido pelo sujeito passivo em mais de 10%. As retenções elencadas são deduzidas à colecta, conforme determinado na alínea e) do número 2 do artigo 90º.

c. No Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

O artigo 11º, número 2, parte final, do CCont determina que as quotizações são da responsabilidade dos trabalhadores, entendidas como “prestações pecuniárias destinadas à efetivação do direito à segurança social”. O artigo 42º, número 2, do CCont prevê que as entidades empregadoras deduzam do salário dos trabalhadores as quotizações por estes devidas e as entreguem à Segurança Social. Várias são as disposições ao longo do Código que preveem que as entidades empregadoras são obrigadas a deduzir as quotizações e entregá-las à segurança social, designadamente, os artigos 69º, 73º, 79º, 88º, 91º, 91º-C, 96º, 99º, 107º, 112º, 121º, 127º, que determinam a taxa aplicável às quotizações que serão deduzidas pelo empregador e entregues por este à Segurança Social.

3. A recondução destes institutos aos tipos-ilícitos

A maioria da Doutrina⁶⁸ tende a reconduzir as situações de retenção na fonte previstas no CIRS e no CIRC quer por conta do imposto devido, quer liberatórias, ao disposto no número 1 do artigo 105º do RGIT. Diferentemente, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA⁶⁹ defende que quando haja retenção na fonte por conta do imposto devido se preencherá o tipo previsto no número 2 do artigo 105º. No mesmo sentido e complementando o Autor referido, ISABEL MARQUES DA SILVA⁷⁰ propugna que as situações em que haja retenção na fonte por conta do imposto devido se reconduzem à parte inicial do disposto no número 2.

No nosso entender, as situações de retenção na fonte, seja em sede de IRS ou de IRC, com carácter liberatório ou por conta do imposto devido, serão reconduzidas ao número 2 do artigo 105º, porquanto são sempre estas efectuadas por conta de um imposto do substituído, sendo a este exigível o pagamento nos casos de não dedução pelo sujeito passivo.

As retenções das quotizações dos trabalhadores efectuadas pela entidade empregadora e previstas pelo CCont preenchem o tipo-ilícito do artigo 107º do RGIT.

⁶⁸ A título de exemplo, veja-se ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 4 ao artigo 105º, CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPARGAR, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 105º,

⁶⁹ Ainda na vigência do RJFNA, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, Anotações 3 e 6 ao Artigo 24º

⁷⁰ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3ª Ed., Almedina, pp. 231 e 232

IV. A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

1. Definição e *ratio*

Para alguns autores, entre eles JOHN STUART MILL⁷¹, a repercussão será o critério de distinção entre impostos directos e indirectos. Para o Autor serão impostos directos aqueles que são exigidos às pessoas que se pretende que os paguem e indirectos aqueles que serão exigidos a uma pessoa na expectativa de que esta se indemnize a expensas de outra pessoa. Este critério é seguido por DIOGO e MÓNICA LEITE DE CAMPOS⁷², ao defenderem que o critério a adoptar será o da “possibilidade de repercussão, jurídica ou não”. Nesta senda, definem a repercussão tributária como “o direito para um sujeito passivo de exigir a soma em que se concretizou a prestação pecuniária objecto da obrigação, de outras pessoas alheias à obrigação tributária, determinadas pela lei”. Para estes Autores⁷³, a repercussão tem natureza de “direito subjectivo propriamente dito que o credor exerce contra o repercutido no seu interesse”.

SALDANHA SANCHES⁷⁴, entende que este critério clássico de repercussão *stricto sensu* será pouco fiável na medida em que, mesmo nos impostos directos, poderá o sujeito passivo repercutir o valor do imposto num terceiro. Exemplo disto será, segundo este Autor, a situação do senhorio que repercute o valor do IMT que suportou no inquilino ou, a situação inversa, de uma situação em que o mercado impõe a um agente económico que suporte um imposto indirecto, “descontando o seu valor na sua margem de comercialização final”. Nesta senda, o Autor propõe que o critério de distinção seja, não a repercussão fáctica do imposto mas “a possibilidade jurídica de repercussão”.

Na mesma linha de argumentação, mas negando o critério anterior, JOSÉ CASALTA NABAIS⁷⁵ defende que este critério é económico e não jurídico, mas que será

⁷¹ JOHN STUART MILL, *Principles of Political Economy*, Project Gutenberg Ebook, 2009, p. 651. No original: “Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs. The producer or importer of a commodity is called upon to pay tax on it, not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price.”

⁷² DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *op. cit.*, pp. 59 e 60

⁷³ *Ibidem*, p. 413

⁷⁴ JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Coimbra, 2007, p. 25

⁷⁵ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, p. 66

insuficiente para distinguir aquilo que são impostos directos do que são impostos indirectos. De acordo com este Autor⁷⁶, a distinção não se fará pela susceptibilidade de repercussão económica mas pela repercussão “tida em conta e querida pelo legislador fiscal aquando do recorte legal do pressuposto de facto do respectivo imposto”. Acrescentando que este critério será insuficiente porque “as concretas condições do mercado, que fixa os preços dos bens e serviços, podem obstar”⁷⁷ a que o sujeito passivo efectivamente repercute o imposto.

ANA PAULA DOURADO⁷⁸ advoga que a distinção entre impostos directos e indirectos se fará pelo critério financeiro, isto é, “impostos directos são aqueles que atingem as manifestações directas ou imediatas da riqueza ou da capacidade contributiva (impostos sobre o rendimento e o património) e impostos indirectos são os que incidem sobre manifestações indirectas ou mediatas da riqueza e da capacidade contributiva (impostos sobre o consumo e a despesa). Esta Autora⁷⁹ distingue as situações de repercussão legal das situações de repercussão fáctica. Nas primeiras, o repercutido, contrariamente ao que estabelece artigo 18º, número 1, alínea a) da LGT, será sujeito passivo por lhe serem atribuídos os direitos de reclamação, de recurso, de impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias, isto é, por ter legitimidade processual activa, não sendo um mero contribuinte de facto mas um contribuinte. Nas segundas, deverá ser introduzido o conceito de contribuinte de facto, sendo que este conceito “extrapola a relação jurídica tributária e não atribui direitos nem deveres”.

PEDRO SOARES MARTINEZ⁸⁰ defende que o critério da repercussão encontra “o seu lugar próprio na economia financeira e na política financeira” mas que não tem de ser utilizado “numa classificação jurídica dos impostos”. Seguindo OTTO MAYER, o Autor adopta um critério segundo o qual são impostos directos “os impostos que pressupõem um processo de determinação dos elementos tributários, em cujo termo se fixa, por acto de autoridade, quem é contribuinte e quanto lhe cabe pagar”, sendo os impostos indirectos “cobrados sem dependência de processo de lançamento desenvolvido pela entidade impositora, admitindo-se mesmo quanto a eles um auto-lançamento operado

⁷⁶ *Ibidem*, p. 66

⁷⁷ *Ibidem*, p. 66

⁷⁸ ANA PAULA DOURADO, *op. cit.*, pp. 45 e 46

⁷⁹ *Ibidem*, pp. 70 e 71

⁸⁰ PEDRO SOARES MARTINEZ, *op. cit.*, p. 49

pelo próprio contribuinte”. O critério proposto por OTTO MAYER revela-se, à luz daquilo que é a actual realidade, insuficiente, na medida em que o auto-lançamento se alastrou hoje a quase todos os impostos, mesmo directos. SOARES MARTINEZ⁸¹ defende que o traço característico desta teoria acaba por ser a existência de “um processo de identificação dos contribuintes por parte dos serviços fiscais”.

Em suma, como refere BRUNO BOTELHO ANTUNES⁸², “a repercussão é um fenómeno essencialmente económico, através do qual uma pessoa transfere para outras o sacrifício económico do imposto, característica que será inerente aos impostos indirectos”. Uma vez que o repercutido não tem qualquer vínculo com a Administração Tributária, não podendo esta exigir-lhe, nem subsidiariamente, o imposto, não se pode considerar que este seja sujeito passivo da relação tributária. Nesta linha, SALDANHA SANCHES⁸³ defende que “em casos como o do IVA ou o dos IEC, em que o contribuinte é o consumidor final, i.e., aquele que realmente paga o tributo sem poder repercuti-lo, não há qualquer relação jurídica entre aquele e o Estado. O contribuinte não pode, por isso mesmo, ser responsabilizado por qualquer eventual incumprimento. É, aliás, essa ausência completa de vínculo jurídico desses contribuintes que torna impossível que o consumidor final de um produto possa ser accionado em qualquer mecanismo de responsabilidade subsidiária”.

A razão de ser da repercussão, segundo DIOGO e MÓNICA LEITE DE CAMPOS⁸⁴, será a de garantia do “princípio da capacidade contributiva como pressuposto e medida dos impostos”, uma vez que “a carga tributária deve sempre incidir sobre o titular da capacidade contributiva”, pelo que, “mediante a repercussão jurídica consegue-se que a carga tributária incida sobre o verdadeiro titular da capacidade contributiva”.

⁸¹ *Ibidem*, p. 51

⁸² BRUNO BOTELHO ANTUNES, *Da repercussão fiscal no IVA*, Almedina, 2008, p. 43

⁸³ SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, p. 252

⁸⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *op. cit.*, p. 413

2. Casos de repercussão tributária no ordenamento jurídico português

a. No Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

De acordo com o CIVA são sujeitos passivos, resumidamente, as pessoas singulares ou colectivas que exercem uma actividade económica de forma independente, ressalvando as excepções consagradas no artigo 2º do CIVA, disposição esta que também consagra a regra. Disto resulta que o repercutido económico não será, em sede de IVA, pela letra da lei, sujeito passivo do imposto.

O artigo 37º do CIVA, cuja epígrafe é “repercussão do imposto”, determina, no seu número 1, que “a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços”. Este dever está directamente relacionado com o dever de emissão de factura, dever este consagrado na alínea b) do número 1 do artigo 29º do CIVA. Na factura deverá ser discriminado o valor do bem ou do serviço e o valor do imposto. Disto resulta a existência de “duas relações jurídicas que vinculam o repercutido ao sujeito passivo, uma de carácter civil e outra de carácter tributário – a relação jurídica repercutória”⁸⁵.

O conceito de valor acrescentado surge, segundo SALDANHA SANCHES⁸⁶, da “juridificação de um conceito económico”, que permite “criar uma tributação do consumo não apenas monofásica mas uma tributação que esteja instalada ao longo de toda a cadeia de produção e distribuição de qualquer bem e da prestação dos serviços e que possa manter, por acompanhar todo o circuito produtivo, uma absoluta neutralidade em relação ao maior ou menor comprimento da cadeia produtiva”. Isto acontece por causa do direito à dedução, que garante que o IVA só será efectivamente suportado pelo consumidor final. O direito à dedução está consagrado no artigo 19º do CIVA. Em suma, o sujeito passivo irá entregar à Administração Tributária o valor de IVA liquidado subtraído do valor de IVA suportado e sobre o qual existe direito à dedução.

Determina o artigo 7º do CIVA que o imposto nas transmissões de bens é exigível “no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente”, nas prestações de serviços é exigível “no momento da sua realização” e nas importações é exigível “no

⁸⁵ BRUNO BOTELHO ANTUNES, *op. cit.*, p. 90

⁸⁶ J. L. SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, pp. 412 e 413

momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias”. Do que se expôs resulta que o momento a partir do qual o sujeito passivo está obrigado à entrega do IVA não será o do seu recebimento mas o momento em que cumpre a sua obrigação perante o repercutido.

Do exposto, e pertinente para a abordagem que se pretende fazer ao tema, importa abordar a questão da titularidade do IVA liquidado. A este propósito, importa esclarecer que ao deduzir o valor do imposto, o sujeito passivo torna-se um fiel depositário dos valores recebidos, não passando estes valores a integrar a esfera jurídica do sujeito passivo do imposto⁸⁷, sem prejuízo de as poder utilizar para fins próprios da empresa desde que entregue atempadamente igual montante, como refere NUNO LUMBRALES, tal resulta da inexistência de qualquer consequência para o substituto que, tendo utilizado as receitas tributárias para fim diverso da entrega ao estado, as tenha entregado atempadamente, e também da natureza fungível do dinheiro.

b. No Código dos Impostos Especiais sobre o consumo

Os IEC são, nas palavras de SALDANHA SANCHES⁸⁸, “impostos sobre o vício, que tributam certos produtos, como o álcool e o tabaco”. Segundo o Autor, “a justificação para a tributação são os custos sociais induzidos por estes consumos e o carácter não essencial da sua utilização. E por isso suportam uma tributação mais elevada do que os demais bens de consumo, apenas onerados com IVA”. O artigo 1º do CIEC determina que são impostos especiais sobre o consumo o imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e o imposto sobre o tabaco.

O funcionamento destes impostos baseia-se na ideia de suspensão do imposto. Como decorre do artigo 7º, e referem SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA⁸⁹, no momento da produção ou importação dos produtos “se considera devido o imposto

⁸⁷ Neste sentido, NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, pp. 99 e 100; CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op. cit.*, Anotação 3, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 7 ao art. 105º.

⁸⁸ SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, p. 428

⁸⁹ SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Os impostos especiais sobre o consumo*, Almedina, 2016, p. 165

correspondente”. Contudo, a obrigação do imposto é suspensa até à introdução dos mesmos no consumo, só se tornando exigível nesse momento, conforme resulta do disposto no artigo 8º do CIEC. Segundo os Autores⁹⁰, “o adiantamento ao Estado do imposto sobre produtos ainda não transaccionados, e de impostos tão gravosos como os IEC, representaria para os operadores um encargo insuportável, por não haver nesse momento certeza quanto à possibilidade de os repercutir em diante, para o revendedor ou para o consumidor final”. O regime da suspensão do imposto é propício a fraudes pelo que exige um controlo estreito, estando “rodeado de medidas cautelares e condicionalismos importantes, o primeiro dos quais está no restringir o número dos operadores económicos que podem produzir ou transaccionar estes produtos em suspensão do imposto”⁹¹. Neste circuito de suspensão do imposto, assumem especial relevância os depositários autorizados, definidos no artigo 22º como “a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto”. Além destes, existem ainda os destinatários registados, definidos pelo artigo 28º como as pessoas que, no exercício da sua profissão, são autorizadas “a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão do imposto”, os destinatários registados temporários, previstos no artigo 30º que apenas pretendam receber ocasionalmente produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo em regime de suspensão e os expedidores registados definidos como, nos termos do artigo 31º, “a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão (...), a expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática”.

O sujeito passivo, no momento da introdução do bem no consumo, deve preencher a DIC, em regra por transmissão eletrónica de dados, nos termos do artigo 10º. Como referem SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA⁹², “compete aos serviços aduaneiros, por sua vez, inscrever na DIC a base de tributação, a taxa e correspondente

⁹⁰ *Ibidem*, p. 165

⁹¹ *Ibidem*, *op. cit.*, p. 166

⁹² *Ibidem*, p. 354

valor de imposto. Os IEC são, por isso, impostos liquidados administrativamente, contrariamente ao IVA”. Os serviços aduaneiros liquidam o imposto por meio de documento único de cobrança e enviam-no ao sujeito passivo até ao dia 20 do mês seguinte ao da introdução no consumo, que o deverá pagar até ao último dia útil do mês da liquidação, nos termos do artigo 12º.

Analisado o funcionamento dos IEC, importa apenas apurar da existência de repercussão económica nestes impostos. Citando SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA⁹³, “os impostos especiais de consumo modernos não são cobrados junto do consumidor final, mas junto de operadores económicos a montante no circuito económico, (...) é assim por razões de conveniência administrativa, pois que prevenindo a descida do imposto à fase retalhista se comprime o universo dos contribuintes poupando, assim, custos à administração fiscal”. Acrescentando que, “o legislador conta, naturalmente, com a repercussão do imposto para o consumidor e, a produzir-se esta, a oneração do operador económico é transitória apenas”. Sucede que, diferentemente do que acontece no IVA, a repercussão nos IEC não resulta directamente de um dever jurídico do sujeito passivo. No entanto, a ideia subjacente aos IEC é a de “fazer pagar o consumidor pelo custo social das suas escolhas”, pelo que qualquer outra forma de repercutir o imposto que não no consumidor final se revela ilegítima. Os Autores⁹⁴, a título de exemplo, mencionam a repercussão do imposto em produtos diversos daqueles sobre os quais o mesmo incide ou nos salários dos trabalhadores. Isto não invalida que, por razões de concorrência de mercado (num mercado concorrencial, o operador económico que agrave os preços pode perder a quota de mercado), por razões de peso do imposto face o peso do bem tributado (se o aumento do imposto for pouco significativo) ou por razões de elasticidade da oferta e da procura o sujeito passivo opte por interiorizar parte do imposto, não o repercutindo.

⁹³ *Ibidem*, pp. 104 a 108

⁹⁴ *Ibidem*, p. 108

c. No Código do Imposto de Selo

O imposto de selo surgiu, segundo SALDANHA SANCHES⁹⁵, como uma forma de os “poderes públicos controlarem uma série de actos através da venda do suporte documental oficial para os mesmos”. Acrescente-se que, segundo o Preâmbulo acrescentado ao CIS pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, o “Imposto de Selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará de 24 de Dezembro de 1660)”. O IS aplica-se, conforme o artigo 1º do CIS, a “todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral”. Para PEDRO SOARES MARTINEZ⁹⁶, com este imposto, “visa-se tributar a circulação de bens, de riquezas, de valores: sobretudo quando tais valores, ou bens, não tenham podido ser tributados por outra via”. Nesta senda, importa apenas referir que, nos termos do número 2 do artigo 1º, “não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas”.

Os sujeitos passivos do imposto vêm definidos no artigo 2º do CIS, e são, entre outros, “os notários, conservadores dos registos [...], outras entidades públicas [...], bem como todas as entidades ou profissionais que autentiquem os documentos particulares, relativamente aos actos, contratos e outros actos em que sejam intervenientes”.

Quanto à repercussão em sede de IS, resulta do disposto no artigo 3º, número 1, que determina que “o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico”. Nessa medida, os sujeitos passivos repercutem o encargo do imposto nos titulares do interesse económico. JOSÉ CASALTA NABAIS⁹⁷ define esta situação como um caso de repercussão, na qual existe “além de uma obrigação jurídica de repercussão formal, (...) uma obrigação natural de repercussão material”. SALDANHA SANCHES⁹⁸, criticando a formulação utilizada, argumenta que a intenção do legislador era transformar “os funcionários públicos ou notários, os quais exercem funções públicas quando intervêm em certos actos”, “em substitutos tributários e responsabilizá-los pela entrega do que deve ser suportado pelos beneficiários destes actos”.

⁹⁵ SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, p. 431

⁹⁶ PEDRO SOARES MARTINEZ, *op. cit.*, p. 597

⁹⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, pp. 582 e 244

⁹⁸ SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, p. 437

3. A recondução destes institutos aos tipos-ilícitos

Quanto ao IVA, a doutrina divide-se entre a recondução da conduta de não entrega deste tributo à Administração ao número 1 ou ao número 2 do artigo 105º do RGIT ou à sua não recondução ao tipo-ilícito em análise.

DIOGO LEITE DE CAMPOS⁹⁹ propugna a não aplicação destes tipos nos casos do IVA. Para este Autor, “o legislador escolheu como detentor da capacidade contributiva mais bem situado para suportar o pagamento do imposto, o transmitente do bem ou serviço. Mas sabia que o sujeito passivo iria repercutir economicamente sobre o adquirente o montante do imposto pago sobre aquele valor”. Por esta razão, optou o legislador por regular a repercussão económica, “transformando-a em repercussão jurídica obrigatória”. Muito embora tendo sido o IVA transformado num imposto sobre o consumidor final, sublinha o Autor que “o devedor do imposto é sempre o transmitente” e “este tem de entregar o imposto no prazo legal, independentemente de ter recebido ou não o montante repercutido”. Ademais, baseando-se no facto de existirem, no caso do IVA, duas relações jurídicas, segundo este Autor¹⁰⁰, “distintas (...), uma, a primeira com carácter tributário, (...) a segunda, entre o sujeito passivo e o repercutido, com carácter civil, a executar, se necessário perante os tribunais civis”. Disto resulta que o sujeito passivo age “em nome e no interesse próprios”, devendo entregar o tributo ao Estado quer o haja ou não recebido. Partindo do pressuposto que esta relação se situa fora do âmbito tributário, não existe assim um abuso de confiança porquanto não está o sujeito passivo a guardar algo que lhe foi confiado por outrem mas algo que recebeu no seu próprio interesse. Neste sentido, não está preenchido o elemento objectivo do tipo da obrigatoriedade da entrega ao estado.

CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR¹⁰¹ defendem que o IVA deduzido e não entregue se reconduz a uma situação de prestação deduzida nos termos da lei e que o agente estava legalmente obrigado a entregar, ou seja que se reconduz ao tipo-ilícito previsto no número 1 do artigo 105º.

⁹⁹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, “Compensação de créditos fiscais”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 64, 2004, disponível em www.oa.pt

¹⁰⁰ *Idem*, “Repercussão e Abuso de Confiança em IVA”, in *CTF*, n.º 404, Outubro-Dezembro de 2001, Centro de Estudos da Apoio às Políticas Tributárias, p. 99

¹⁰¹ CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 105º

Por último, ISABEL MARQUES DA SILVA¹⁰², ALFREDO JOSÉ DE SOUSA¹⁰³ e AUGUSTO SILVA DIAS¹⁰⁴ consideram que o IVA se reconduzirá à segunda parte do número 2 do artigo 105º, ou seja, trata-se de uma prestação que tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar”. Para estes Autores, sê-lo-á assim porque, sendo exercido o direito à dedução, o valor de IVA a entregar ao Estado não será o da “prestação tributária deduzida nos termos da lei, mas a diferença positiva entre o IVA liquidado (...) e o IVA que suportou e em relação ao qual a lei lhe confere o direito à dedução”¹⁰⁵.

Esta última posição parece-nos a que encontra maior correspondência na letra da lei. Por um lado, a não entrega de IVA recebido não preenche os elementos objectivos descritos no número 1 do artigo 105º. Determina o número 1 a aplicabilidade do tipo criminal aos casos de não entrega de prestação deduzida nos termos da lei e que o agente estava legalmente obrigado a entregar. Estando previsto, como referimos¹⁰⁶, o direito à dedução em sede de IVA, o agente terá de entregar não a prestação deduzida mas o saldo entre essa e o montante sobre o qual o agente exerça o direito à dedução. Do exposto resulta que o IVA não entregue não preenche os elementos objectivos do número 1 do artigo. Por outro lado, ao analisar a parte final do número 2, conclui-se que esta será preenchida pelo IVA, tratando-se de uma quantia que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar.

Quanto aos IEC, importa começar por analisar a norma constante do artigo 96º do RGIT. Determina este artigo, no que releva para o objecto desta abordagem, que “quem, com intenção de se subtrair ao pagamento dos impostos especiais sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos ou tabaco: (a) introduzir no consumo produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 (...)”. Atendendo ao que referimos a propósito dos IEC, importa referir que nas situações em que haja introdução no consumo sem preenchimento da DIC, estaremos perante a violação de uma

¹⁰² ISABEL MARQUES DA SILVA, “Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A inexistência de infracção tributária nos casos de não entrega de IVA não recebido”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, coord. Jorge Miranda, Almedina, 2010, pp. 259 a 261 e Regime..., p. 232

¹⁰³ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, op. cit., Anotação 7 ao Artigo 105º

¹⁰⁴ AUGUSTO SILVA DIAS, *Os Crimes...*, p. 65 e *O Novo...*, p. 37

¹⁰⁵ ISABEL MARQUES DA SILVA, op. cit., p. 259 a 260

¹⁰⁶ *Supra*, IV, 2, a.

formalidade legalmente exigível pelo que o agente será punido pelo tipo-ilícito previsto neste artigo. A situação que poderá ser dúbia é aquela em que o agente preencha a DIC, introduza os bens no mercado, repercute o imposto no distribuidor ou no consumidor final, conforme os casos, mas não o entregue. Do exposto resulta que, se se entender que o pagamento do imposto preenche o conceito de formalidade legalmente exigida, este caso preencherá o tipo-ilícito consagrado no artigo 96°. Se, por outro lado, se entender que o pagamento do imposto não preenche o tipo-ilícito consagrado no artigo 96°, este poderá integrar a conduta descrita no artigo 105°.

CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR¹⁰⁷ defendem que a alínea a) deste artigo será preenchida com o disposto nos artigos 9° e 10° do CIEC, artigos estes que regulam a introdução no consumo mas não o pagamento do imposto devido. No mesmo sentido, ANTÓNIO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO¹⁰⁸ ao percorrerem as formalidades legalmente exigidas em ordem à atribuição de um sentido e alcance ao disposto na alínea a) do artigo 96° também não incluem o pagamento do imposto no rol das formalidades essenciais.

No nosso entender, este artigo, como a própria epígrafe indica, visa sancionar uma introdução no consumo feita de forma fraudulenta. Tal poderá ser comprovado pela exigência de dolo específico de subtracção ao pagamento dos impostos especiais sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos ou tabaco, que resulta do número 1. Se a introdução no consumo for regular, no sentido em que cumpre todas as formalidades exigidas, mas o agente não proceder ao pagamento do imposto, esta conduta estará fora do espírito da própria norma, pelo que não preenche o tipo-ilícito insito neste artigo. Acrescente-se que incluir na previsão desta norma o não pagamento do imposto *tout court* configuraria uma situação de prisão por dívidas.

Na situação que descrevemos, em que o agente, cumprindo as formalidades legalmente exigidas, repercute o imposto sobre o adquirente fora do regime de suspensão mas não liquida o respectivo imposto, estarão preenchidos os elementos objectivos do crime de abuso de confiança fiscal, designadamente, por estar preenchida a parte final do número 2 do artigo 105°. Neste caso, existe um prestação que foi

¹⁰⁷ CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op.cit.*, Anotação 3 ao Artigo 96°

¹⁰⁸ ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 4 ao Artigo 96°

efectivamente recebida e que o agente tem obrigação legal de liquidar, obrigação essa prevista nos artigos 11º e 12º do CIEC.

Por último, quanto ao imposto de selo, criticando a solução adoptada pela reforma de 2003 que no elenco de sujeitos passivos de imposto inclui os notários, conservadores e outras entidades públicas, SALDANHA SANCHES¹⁰⁹ defende que, com esta reforma, “o legislador trouxe, para o Imposto de Selo, os métodos muito próximos na liquidação e cobrança do IVA de forma algo precipitada”, acrescentando ainda que “o que o legislador procurava fazer era transformá-los em substitutos tributários e responsabilizá-los pela do que deve ser suportado pelos beneficiários destes actos”. No mesmo sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS defende que “o imposto de selo constitui encargo dos titulares do interesse económico revelado nas situações sobre as quais incide. O que significa que o legislador pretende que o imposto seja suportado pelo efectivo beneficiário”. Também a jurisprudência já considerou em diversos arestos¹¹⁰ que o recebimento e não entrega de imposto de selo configurariam uma situação reconduzível ao tipo-ilícito em análise. No nosso entender, dever-se-á reconduzir a não entrega de imposto de selo ao número 1 do artigo 105º porquanto trata-se de prestação tributária integralmente deduzida e entregue pelo sujeito passivo.

¹⁰⁹ SALDANHA SANCHES, *op. cit.*, p. 437

¹¹⁰ A título de exemplo, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 27-04-2005, Proc. 0511393, Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 23-10-2007, Proc. 6245/2007-5, ambos disponíveis em www.dgsi.pt

V. A APLICABILIDADE DO NÚMERO 3 DO ARTIGO 105º

Tendo analisado os casos que se reconduzem aos números 1 e 2 do artigo 105º e ao artigo 107º constata-se que nenhum dos casos analisados se subsume à norma do número 3 do artigo 105º.

O abuso de confiança à segurança social só foi consagrado como crime autónomo com a reforma do RJIFNA de 1995¹¹¹ que aditou a este diploma os crimes contra a segurança social. Por este motivo, na versão originária do RJIFNA, existia este número 3, que estendia o abuso de confiança fiscal à não entrega das quotizações para a Segurança Social. Acontece que, apesar das sucessivas alterações legislativas do RJIFNA e da entrada em vigor do RGIT, este número manteve-se.

ALFREDO JOSÉ DE SOUSA¹¹² considera que, com a introdução do artigo 27º-B no RJIFNA (actual artigo 107º do RGIT), as situações que poderiam ser abrangidas pelo número 3 se contêm integralmente no artigo 27º-B. Da posição do Autor pode depreender-se que não atribui nenhum âmbito de aplicação à disposição em análise. No mesmo sentido, AUGUSTO SILVA DIAS¹¹³ defende que “com a criação de um crime de abuso de confiança em relação à Segurança Social do art.º 27º-B do RJIFNA a disposição do n.º 3 perdeu significado”.

Por outro lado, CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR¹¹⁴ consideram que muito embora esta modalidade tenha sido esvaziada pela autonomização do crime de abuso de confiança contra a segurança social, serve agora “de norma residual ou cláusula de segurança”. Adoptando semelhante posição, NUNO LUMBRALES¹¹⁵ defende que “esta disposição constitui uma cláusula de segurança, destinada a estender a protecção deste tipo incriminador a situações que de outro modo poderiam ficar desprovidas de tutela penal, caso se levantassem dúvidas sobre a aplicabilidade da norma em análise a alguma situação de substituição tributária”.

¹¹¹ DL 140/95, de 14 de Junho

¹¹² ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, Anotação 8 ao Artigo 24º

¹¹³ AUGUSTO SILVA DIAS, *Os Crimes...*, p. 66

¹¹⁴ CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 105º

¹¹⁵ NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, p. 91

No nosso entender, o facto de o legislador ter mantido esta norma no RJIFNA e, posteriormente, a ter transposto para o RGIT, leva a crer que foi sua intenção que a mesma tivesse algum efeito útil. Nesse sentido, parece-nos que tenha sido a intenção do legislador que a mesma tivesse uma dimensão de cláusula de segurança.

VI. O NÃO RECEBIMENTO DA PRESTAÇÃO

1. Colocação do problema

A questão que ora se coloca é a de saber se a não entrega de prestação tributária que o agente não tenha efectivamente recebido preenche, ou não, o tipo criminal em análise. Dito de outro modo, o agente que não recebeu a prestação tributária que estava obrigado pela lei a deduzir e, por essa razão, a não entregou ao Estado, poderá ser punido pelo crime de abuso de confiança fiscal ou à segurança social?

2. A posição (unânime) da Doutrina

A Doutrina unanimemente¹¹⁶ tem entendido que só poderá ser punido por este crime quem tenha efectivamente recebido a prestação tributária e a não tenha entregue. GERMANO MARQUES DA SILVA¹¹⁷ defende que “só ocorre o facto típico se o agente tiver, nos termos da lei, deduzido prestação tributária e dolosamente não proceder à sua entrega nos cofres do credor tributário”.

3. Jurisprudência divergente

Embora a doutrina seja convergente, o mesmo não se poderá dizer em relação à jurisprudência que em várias decisões decidiu no sentido do preenchimento dos elementos objectivos do crime em casos em que o agente não recebera efectivamente a prestação tributária que estava obrigado a entregar.

Exemplo do que se disse será o Acórdão do TRG de 20 de Novembro de 2006¹¹⁸. No aresto em análise, os arguidos, uma sociedade por quotas e o respectivo sócio-gerente, foram condenados em 1ª instância, cada um, por um crime continuado de abuso de confiança fiscal. Resulta da matéria de facto que os arguidos apenas receberam parcialmente o IVA contabilizado, tendo o Tribunal decidido que “o IVA contabilizado

¹¹⁶ A título de exemplo, CARLOS TEIXEIRA E SOFIA GASPAS, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 105º, NUNO B. M. LUMBRALES, *op. cit.*, pp. 90-91, AUGUSTO SILVA DIAS, *Os Crimes...*, p. 65, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 24º, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.*, Anotação 5 ao Artigo 105º, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 10 ao Artigo 105º, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Nullum...*, p. 263, entre outros

¹¹⁷ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito...*, p. 244

¹¹⁸ Processo n.º 1796/06-2, disponível em www.dgsi.pt

é devido independentemente de o preço dos bens vendidos ou dos serviços prestados ser ou não recebido ou de se pedir qualquer compensação. Dos preceitos respectivos do Código do IVA (cf., em especial os artºs 16º a 40º) e da configuração do imposto em causa, resulta inequivocamente que a declaração das operações efectuadas e o montante final liquidado (encontrado, e que serve simultaneamente de reconhecimento da obrigação de pagamento) não depende da efectiva cobrança do imposto aos clientes”. Acrescentando que “admitir o contrário, era transmitir ao Estado os riscos próprios da actividade empresarial, ou seja, era fazer com que o Estado suportasse também as consequências das vendas a crédito não cobradas, o que é um absurdo”. Conclui este acórdão que “exigir-se não punibilidade fiscal ou reclamar-se benefício penal sempre que os contribuintes não tenham de facto recebido dos seus clientes os valores correspondentes ao IVA era impor, praticamente, que o Estado pusesse um agente fiscal junto de cada contribuinte ou, pelo menos, que o Estado tivesse centenas de brigadas de fiscalização para consulta das escritas (quando as houvesse!) dos contribuintes relapsos”.

Também o Acórdão do TRC de 24 de Outubro de 2012¹¹⁹, em cuja factualidade provada também consta o não recebimento do IVA que deveria ter sido entregue, se pronuncia no sentido de estar preenchido o tipo criminal ainda que não haja sido recebido o imposto. A fundamentação do Acórdão baseia-se no facto de ter deixado de ser um elemento objectivo do tipo a exigência de apropriação, bastando a não entrega, independentemente do recebimento do imposto. Ademais, funda-se no entendimento de que é este um crime omissivo pelo que o tipo se preenche no momento do *terminus* do prazo de entrega, pelo que estará preenchido o tipo criminal nesse momento independentemente do recebimento do imposto.

O Acórdão do TRP de 1 de Outubro de 2008¹²⁰ conclui que qualquer interpretação que conclua pela exigência de recebimento cria “um elemento inaceitável, imprevisto e absolutamente inconsequente”, decidindo no sentido de ser irrelevante para a matéria de facto apurar que valores foram efectivamente recebidos pelos arguidos. No mesmo sentido, o Acórdão do TRL de 4 de Fevereiro de 2009¹²¹ entendeu também ser

¹¹⁹ Processo 314/09.4IDAVR.C1, disponível em www.dgsi.pt

¹²⁰ Processo 0842659, disponível em www.dgsi.pt

¹²¹ Processo 11036/2008-3, disponível em www.dgsi.pt

“completamente inconsequente” a não inclusão na matéria de facto a considerar os montantes efectivamente recebidos ou não.

4. O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência

Confrontado com a divergência existente na jurisprudência, o STJ fixou jurisprudência no Acórdão 8/2015, de 2 de Junho¹²², no sentido de “a omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de valor superior a € 7.500 relativo a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º 1 e 2 do RGIT, se os agente as tiver, efectivamente, recebido”. O STJ separa aquilo que é a obrigação tributária daquilo que é a tutela penal. Citando GERMANO MARQUES DA SILVA, o Tribunal defende que “o facto gerador da dívida do imposto existe independentemente da prática de qualquer crime: a obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto ilícito, ainda que entre a dívida tributária e a responsabilidade pelo crime exista conexão”. Conclui o Tribunal que, “para que o mero incumprimento se transmute em crime é necessário algo mais do que este incumprimento o que só se pode traduzir ena existência da violação do valor, ou bem jurídico, com base no qual a norma penal foi construída. No caso concreto do normativo em análise tal valor (...) consubstancia-se no desrespeito pela relação de confiança em que assenta a relação fiscal e na circunstância de o arguido não entregar ao estado uma quantia que recebeu como mero substituto”. Aderindo à tese propugnada por ISABEL MARQUES DA SILVA, o Acórdão subsume o IVA ao disposto no número 2 do artigo 105º e não ao número 1, e, nesse sentido, resulta da própria letra da lei que só existirá crime se o imposto tiver sido efectivamente recebido, fixando jurisprudência nesse sentido.

5. A contra-ordenação do artigo 114º

Como referimos, o artigo 114º do RGIT prevê uma contra-ordenação em estreita conexão com o crime previsto no artigo 105º. O artigo em análise sanciona as condutas

¹²² Publicado em DR, 1ª Série, N° 106, pp. 3502 a 3512

dolosas que não constituam crime ou negligentes de não entrega de prestação tributária, prestação deduzida por conta daquela ou prestação que tendo sido recebida haja obrigação de liquidar.

No número 4 deste artigo prevê-se que as coimas são também aplicáveis aos casos de “não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei”. A doutrina tem unanimemente entendido que esta equiparação só será aplicável nos casos subsumíveis ao número 1 e à parte inicial do número 3¹²³, excluindo-se a sua aplicação aos casos subsumíveis à parte final do número 3. Como vimos¹²⁴, parte da doutrina considera que o IVA preenche precisamente o conceito de prestação “que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar”. Disto resulta que não seria contra-ordenacionalmente punida a não entrega de IVA não recebido. Neste mesmo sentido se pronunciam NUNO LUMBRALES e PAULA MACHADO¹²⁵ e ISABEL MARQUES DA SILVA¹²⁶. O Acórdão do STA de 28 de Maio de 2008¹²⁷, num caso de não entrega de IVA não recebido, pronunciou-se no sentido da inaplicabilidade da contra-ordenação em análise aos casos em que o IVA não tenha sido efectivamente recebido. O Tribunal entendeu que, por força do direito à dedução “ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa. Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço”. Com isto, o STA defende que aos casos de IVA será aplicável o número 3 do artigo 114º, que exige o efectivo recebimento do imposto.

O número 5 deste artigo equipara à não entrega de prestação tributária outras situações, designadamente, para o que ao objecto deste trabalho importa, “a falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura

¹²³ A título de exemplo, veja-se ANTÓNIO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 9 ao Artigo 114º, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 114º e ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, Anotação 5 ao Artigo 29º

¹²⁴ *Supra*, IV, 3

¹²⁵ NUNO LUMBRALES e PAULA BRAZ MACHADO, “Inexistência de responsabilidade contra-ordenacional pela entrega tardia de IVA não recebido – A Jurisprudência do STA e do TCA Sul”, in *Fiscalidade*, n.º 34, Abril-Junho de 2008, Edições do Instituto Superior de Gestão,

¹²⁶ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Nullum...*, pp. 263 e segs.

¹²⁷ Processo 279/08, disponível em www.dgsi.pt

ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais” e “a falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos”, nas alíneas a) e e), respectivamente.

Diga-se que a alínea a) deve a sua redacção à Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, passando agora a incluir, não apenas o imposto que tenha sido liquidado, mas também aquele que o devesse ter sido.

Segundo ANTÓNIO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO¹²⁸, para o que no âmbito deste trabalho importa, à alínea a) serão subsumíveis as situações de IVA e a alínea e) foi pensada para o imposto de selo. Para NUNO LUMBRALES e PAULA MACHADO¹²⁹, as situações de IVA só serão contra-ordenacionalmente punidas quando o agente haja recebido efectivamente a prestação tributária, porque para estes Autores, o IVA se subsume à parte final do número 3 do artigo. Neste sentido, só será abrangido pelo âmbito de aplicação desta norma as situações de IVA, que tendo sido recebido, haja obrigação legal de a liquidar. Chegando a diferente conclusão, ISABEL MARQUES DA SILVA¹³⁰ defende que este artigo se aplicará, além dos casos de não entrega, às situações de não liquidação, liquidação incorrecta ou liquidação inferior ao devido mas já não aos casos em que a liquidação tenha sido correctamente feita mas não tenha a prestação sido recebida.

Parece-nos que os argumentos aduzidos por NUNO LUMBRALES e PAULA MACHADO não poderão proceder porque, como vimos, o número 5 procede a uma extensão do tipo contra-ordenacional previsto nos números anteriores. Como referem JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS¹³¹, “prevêm-se várias situações em que não há falta de entrega de prestação tributária recebida e que deva ser entregue à administração tributária, mas sim omissões que têm como consequência a falta de cobrança do imposto devido”. Parece-nos, ainda assim, que a letra da lei não inclui os casos em que o IVA, tendo sido correctamente liquidado, não tenha sido recebido pelo agente e, nesse

¹²⁸ ANTÓNIO TOLDA PINTO e JORGE REIS BRAVO, *op. cit.*, Anotação 10 ao Artigo 114º.

¹²⁹ NUNO B. M. LUMBRALES e PAULA BRAZ MACHADO, *op. cit.*, pp. 114 e ss.

¹³⁰ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Nullum...*, pp. 265 e 266.

¹³¹ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.*, Anotação 3 ao Artigo 114º

sentido, não poderá existir uma interpretação extensiva em sede de direito contra-ordenacional, por aplicação do princípio da tipicidade, consagrado no artigo 1º do RGCO.

Quanto à alínea e), no nosso entender, será desnecessária. Como defendemos, as situações de imposto de selo serão subsumíveis ao conceito de prestação tributária deduzida nos termos da lei, pelo que a sua não dedução já está tipificada no número 4.

6. Alguns exemplos de Direito Estrangeiro

Ordenamentos jurídicos há em que o funcionamento do crime homólogo é diverso. A título de exemplo, e não pretendendo fazer uma análise jus-comparativa, o ordenamento jurídico brasileiro consagra o crime de apropriação indébita previdenciária no artigo 168º-A do CPB, determinando que quem “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo e na forma legal ou convencional” é condenado em pena de 2 a 5 anos de prisão. O § 1º procede a uma extensão do tipo ilícito prevendo as situações em que o agente deixe de “recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público” e a quem deixe de “recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços”. Este artigo prevê, por um lado, a não entrega de contribuição recebida pelo agente e, por outro, a omissão de cobrança de prestação à segurança social quando sobre o agente recaia esse dever. Quanto à questão fiscal, a mesma vem regulada pela Lei 8137, de 27 de Dezembro de 1990 que determina no seu artigo 2º, inciso II, que quem “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos” é punido com pena de prisão de 6 meses a 2 anos. Por último, a Lei 8866, de 11 de Abril de 1994 prevê a situação do depositário infiel, isto é, “a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social” e não entrega essa quantia à administração tributária no prazo em que o deveria fazer. Determina o § 2º do artigo 4º desta lei que “não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz, nos quinze dias seguintes

à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por não superior a noventa dias”. Em suma, no ordenamento brasileiro, o legislador decidiu considerar penalmente relevante a situação de não cobrança do imposto, diferentemente do que acontece no ordenamento português.

Também a legislação espanhola consagra uma solução diversa da portuguesa. O artigo 305º do CPE estabelece que aquele que, por acção ou omissão, defraude a Fazenda Pública evitando o pagamento de impostos, montantes retidos ou que deveriam ter sido retidos ou pagamentos por conta, obtendo indevidamente devoluções ou desfrutar de benefícios fiscais da mesma forma, é condenado em pena de prisão de um a cinco anos. Disto resulta que tanto é incriminada a conduta de não entrega de prestações deduzidas pelo agente a terceiro como a conduta de não dedução dessas mesmas quantias quando o deva fazer.

7. De iure constituendo

À luz do que expusemos, torna-se claro que, neste momento, não é sancionada penalmente a não cobrança de imposto quando o agente o deveria ter feito. Não obstante, impõe-se uma análise de Direito a constituir sobre a questão.

Quanto ao crime de abuso de confiança fiscal, iniciando pelo próprio *nomen iuris*, implica sempre uma relação fiduciária que é quebrada. A propósito do crime de abuso de confiança comum explica FIGUEIREDO DIAS¹³² que “abuso de confiança é, segundo a sua essência típica, a apropriação ilegítima de coisa móvel alheia que o agente detém ou possui em nome alheio”. Tal não poderá deixar de ser um elemento interpretativo do crime fiscal e à segurança social. Neste sentido, também nestes se deverá verificar uma relação de fidúcia que seja quebrada. Essa relação de fidúcia consubstanciar-se-á no recebimento das prestações tributárias e a quebra da mesma dá-se com a sua não entrega na data aprazada. A não entrega na data aprazada implica uma quebra de confiança quer o agente tenha utilizado esses montantes em proveito próprio ou simplesmente tenha omitido a sua entrega. Por estas razões o crime de abuso de confiança não poderá vir a incluir as situações de não recebimento porque tal norma consubstanciará uma contradição nos próprios termos.

¹³² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Comentário Conimbricense ao Código Penal*, coord. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, Anotação 1 ao Artigo 205º

Quanto à tutela contra-ordenacional, como vimos, sanciona as condutas de omissão do dever de dedução do imposto ou de liquidação, exceptuando os casos de IVA em que tendo o imposto sido correctamente liquidado, não foi recebido.

Cumpre distinguir aquilo que é o dever tributário daquilo que é a sanção penal ou contra-ordenacional. O dever tributário terá de ser cumprido por si e, caso não o seja, cumpridos os respectivos pressupostos, haverá cobrança coerciva e vencer-se-ão juros¹³³. Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS¹³⁴ “o Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um “Estado fiscal”, ou seja um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos”. Acrescentando que “isto quer dizer que os actuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos”. Daqui resulta um dever fundamental de pagar impostos. Esse dever consubstancia-se em incontáveis normas tributárias, entre elas as que enunciámos nos capítulos III e IV. Não se confunde com o que acabámos de dizer aquilo que é a tutela penal. Esta nasce para protecção de um bem jurídico, no caso, o sistema fiscal e, sempre, como *ultima ratio*, tutelando apenas as situações da vida que outros ramos de Direito não consigam.

Quanto à distinção entre o Direito Penal e o Direito Contra-ordenacional muito já se escreveu sobre o tema e não existem consensos na Doutrina. Abster-nos-emos de fazer uma exposição sobre as várias teorias que já foram defendidas neste domínio. Resumidamente, limitar-nos-emos a dizer que a existência de um limiar quantitativo, abaixo do qual a conduta será sancionada como contra-ordenação e acima do qual como crime, invalida que se considere que no crime existe uma dimensão ética-social que inexistente nas contra-ordenações. No limite, a diferença ética entre ambas as condutas seria reconduzível a um cêntimo o que não parece ser aceitável. Por outro lado, se atendermos à evolução da norma incriminadora concluímos que esse limiar surgiu posteriormente e com o fim de diminuir o elevado número de processos judiciais, remetendo-os para a Administração num processo mais célere. Se ignorarmos este limiar, compreende-se que a diferença entre o crime e a contra-ordenação passará por uma dimensão ética existente no crime e inferior ou inexistente na contra-ordenação. Assim, a acção de não entrega de valores pertencentes ao Estado e que o agente recebeu

¹³³ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Nullum...*, p. 258

¹³⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.*, p. 135

como fiel depositário tem associado um desvalor superior ao mero atraso na entrega, à entrega após notificação nesse sentido, ou à não entrega devida ao não recebimento. Sendo que nestes últimos não existe necessidade de tutela penal porque não existe uma dimensão ética que exija uma intervenção do direito penal. Tal deve-se à inexistência, como dissemos, de um comportamento de apropriação de coisa alheia, o que não poderá ser dissociado do tipo do abuso de confiança fiscal e à segurança social.

Nos casos em que o IVA tenha sido correctamente liquidado em factura ou documento equivalente mas, não tendo o mesmo sido recebido, o agente viole o dever de entrega do mesmo, o Direito Fiscal será, na nossa opinião, suficiente para tutelar estes casos. Com a tutela fiscal, vencer-se-ão juros e poderá haver cobrança coerciva do montante não entregue. Ademais, não existe um desvalor associado à conduta porquanto o agente procedeu correctamente quanto à liquidação, limitando-se a não entregar antecipadamente o IVA não recebido.

VII. CONCLUSÃO

Ao longo da exposição fomos já adoptando conclusões parcelares que ora nos abstermos de reproduzir. Da vasta jurisprudência existente sobre estes crimes se conclui que têm uma grande aplicação. Tal deve-se, no nosso entender, ao facto de só nos últimos anos se começar a enraizar na consciência ético-social colectiva o desvalor dos factos associados aos crimes tributários e, em especial, aos crimes de abuso de confiança fiscal e à segurança social.

Tendo analisado o tipo-ilícito segundo a teoria geral do crime, concluimos que o mesmo será preenchido pelas situações de substituição tributária ou de repercussão do imposto. A propósito das primeiras analisámos a retenção na fonte em sede de IRS e de IRC e as contribuições para a segurança social, concluindo no sentido de que as retenções na fonte se reconduzem a prestações tributárias deduzidas por conta de prestação que o agente estava legalmente obrigado a entregar e que as retenções das quotizações para a Segurança Social se reconduzem ao disposto no artigo 107º. A propósito das segundas analisámos o IVA, os IEC e o IS, tendo concluído que o IVA preenche o conceito de prestação que tendo sido deduzida, haja obrigação legal de a liquidar, que nos IEC estes crimes têm uma aplicação residual mas que ainda assim poderá ser preenchido o mesmo conceito e que o IS preencherá o segmento de norma que refere as prestações tributárias deduzidas nos termos da lei e que o agente estava obrigado a entregar. Quanto às prestações para-fiscais concluimos no sentido de que as mesmas se mantêm apenas como cláusula de segurança.

Por último, no caso de não existir efectivo recebimento da prestação tributária, defendemos que tem de haver uma clara separação entre o que é são as normas fiscais e o que são as normas penais ou contra-ordenacionais. Enquanto na primeira o momento da exigibilidade é, na maioria dos casos analisados, diverso do momento do recebimento, tal não poderá acontecer na lei penal, onde só o recebimento enquanto fiel depositário de quantia pertencente ao Estado e a sua não entrega está apto a preencher os tipos-ilícitos em análise. Neste domínio, analisámos ainda soluções divergentes nos ordenamentos espanhol e brasileiro, para os quais o tipo homólogo se preenche também nos casos em que o agente não deduza prestação tributária quando haja um dever legal

de o fazer. No nosso ordenamento tal é contra-ordenacionalmente punido e entendemos que será esta a solução mais acertada por não existir nestes casos um desvalor ético suficiente para a elevação destas condutas à categoria de crime. Acrescente-se que no nosso entender excluem-se da tutela contra-ordenacional os casos de não entrega de IVA não recebido que tenha sido correctamente liquidado em factura ou documento equivalente.

Em suma, a solução adoptada pelo ordenamento português parece ser a que mais garante a tutela do bem jurídico em causa sem violar o princípio de *ultima ratio* do direito penal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, MANUEL DA COSTA / SOUSA, SUSANA AIRES DE

- “As Metamorfoses E Desventuras De Um Crime (Abuso De Confiança Fiscal) Irrequieto”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 17, nº 1, Coimbra Ed. 2007

ANTUNES, BRUNO BOTELHO

- *Da Repercussão Fiscal No IVA*, Almedina, 2008

AZEVEDO, ARMANDO DA ROCHA

- *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal e o Crime Continuado*, dissertação do Mestrado em Direito Criminal, orient. Germano Marques da Silva, Universidade Católica Portuguesa, 2011, disponível em www.repositorio.ucp.pt

CAMPOS, DIOGO LEITE DE

- “Compensação De Créditos Fiscais”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 64, 2004, disponível em www.oa.pt

- “Repercussão e Abuso de Confiança em IVA”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404, Outubro-Dezembro de 2001, Centro de Estudos da Apoio às Políticas Tributárias

CAMPOS, DIOGO LEITE DE / CAMPOS, MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE

- *Direito Tributário*, Almedina, 2ª Ed.

CARNEIRO, JOSÉ CARLOS FERREIRA

- *Os Crimes Fiscais: Em Especial, O Crime De Abuso De Confiança (Fiscal)*, dissertação do Mestrado em Contabilidade e Finanças, orient. António da Costa Oliveira, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2012, disponível em www.recipp.ipp.pt

CARNEIRO, MARIA FRANCISCA AMARAL DE SÁ

- *As Condições de Punibilidade no Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, orient. José Faria Costa, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2013, disponível em www.estudogeral.sib.uc.pt

COSTA, JORGE MANUEL MONTEIRO DA

- “Despenalização Da Não Entrega Da Prestação Tributária?” in *Verbo Jurídico*, Fevereiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net

DIAS, AUGUSTO SILVA

- *O Novo Direito Penal Fiscal*, in *Fisco*, n.º 22, ano 2, 1990

- “Os Crimes De Fraude Fiscal E De Abuso De Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos E Político-Criminais” in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394, Ministério das Finanças, 1999

DIAS, CARLOS ALBERTO DA COSTA

- “Apropriação indébita em matéria tributária”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 6, Fasc. 3, Julho-Setembro de 1996, Coimbra Editora

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO (coord.)

- *Comentário Conimbricense ao Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, 1999, Anotações ao Artigo 205º

DOURADO, ANA PAULA

- *Direito Fiscal: Lições*, Almedina, 2016
- “Substituição e responsabilidade tributária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391, Julho-Setembro de 1998, Ministério das Finanças

ESTEVES, MARLI CRISTINA BARATA

- *Causas De Justificação E Desculpa Em Matéria Tributária – A Problemática Do Pagamento De Salários Em Contraposição Ao Pagamento De Impostos*, Universidade Católica Editora, 2017

GOMES, NUNO SÁ

- “O Princípio “Non Bis in Idem” Face à Criminalização das Infracções Fiscais Não Aduaneiras”, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 171, Centro de Estudos Fiscais, 1995

GONÇALVES, LAUREANO

- *Direito Penal Português, Evasão e Fraude Fiscais*, 2013

LOMBA, PEDRO / MACEDO, JOAQUIM SHEARMAN DE,

- “O Crime De Abuso De Confiança Fiscal No Novo Regime Geral Das Infracções Tributárias”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, Vol. III, Dezembro de 2007, disponível em www.oa.pt

LUMBRALES, NUNO BOTELHO MONIZ

- “O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão*, 13/14, Janeiro/Abril de 2003, Ed. Instituto Superior de Gestão

LUMBRALES, NUNO BOTELHO MONIZ / MACHADO, PAULA BRAZ

- “Inexistência de responsabilidade contra-ordenacional pela entrega tardia de IVA não recebido – A Jurisprudência do STA e do TCA Sul”, in *Fiscalidade*, n.º 34, Abril-Junho de 2008, Edições do Instituto Superior de Gestão

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES

- *Direito Fiscal*, 9ª Ed., Almedina, 1997

MILHEIRO, TIAGO

- “Da Punibilidade Nos Crimes De Abuso De Confiança Fiscal E De Abuso De Confiança À Segurança Social”, in *Julgar Online*, n.º 11, 2010

MILL, JOHN STUART

- *Principles of Political Economy*, Project Gutenberg Ebook, 2009

MOUTINHO, JOSÉ LOBO

- *Direito das Contra-ordenações: ensinar e investigar*, Universidade Católica Editora, 2008

NABAIS, JOSÉ CASALTA

- *Direito Fiscal*, Almedina, 7ª Ed., 2014

PEDRO, MANUEL JOSÉ MIRANDA

- “Abuso De Confiança: Nova Condição De Punibilidade”, *Verbo Jurídico*, Janeiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net

PINTO, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA / BRAVO, JORGE M. A. REIS

- *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais: Anotados*, Coimbra Ed., 2002

PINTO, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA

- *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, tomo II, Almedina, 2013

RODRIGUES, CARLOS AUGUSTO

- “O Crime Continuado No Crime De Abuso De Confiança Fiscal – No Caso Do IVA” in *Verbo Jurídico*, 2008, disponível em www.verbojuridico.pt

SÁ, CARLA ALEXANDRA PEREIRA DE

- *Abuso de Confiança Fiscal, Causas de Exclusão da Ilícitude e da Culpa*, dissertação do Mestrado em Direito Fiscal, orient. Germano Marques da Silva, Universidade Católica Portuguesa, 2016, disponível em www.repositorio.ucp.pt

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA

- *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Coimbra, 2007

SILVA, GERMANO MARQUES DA

- *Direito Penal Português, Teoria do Crime*, Universidade Católica Editora, 2012

- *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 1ª Ed.

- *Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias*, in *Direito e Justiça*, vol. XV, T. II, 2001

SILVA, GIL VICENTE CARDOSO

- “Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?” in *Verbo Jurídico*, Janeiro de 2007, disponível em www.verbojuridico.net

SILVA, ISABEL MARQUES DA

- *Responsabilidade Fiscal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000

- *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3ª Ed., Almedina

- “Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A inexistência de Infracção Tributária nos casos de não entrega de IVA não recebido”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, coord. Jorge Miranda, Almedina, 2010

SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE

- *Infracções fiscais não aduaneiras*, Almedina, 3ª Ed.

SOUSA, JORGE LOPES DE / SANTOS, MANUEL SIMAS

- *Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado*, 2ª Ed., Áreas Ed.

TEIXEIRA, CARLOS / GASPAR, SOFIA

- Anotações ao Artigo 103º da Lei 15/2001, de 22 de Janeiro *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, coord. Paulo Pinto de Albuquerque e José Branco, vol. 2, Universidade Católica Editora, 2011,

TRABULO, MARTA

- *Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, trabalho realizado no âmbito do III Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2006/2007, disponível em www.cije.up.pt

VASQUES, SÉRGIO / PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS

- *Os impostos especiais sobre o consumo*, Almedina, 2016

PALAVRAS-CHAVE: abuso de confiança fiscal, abuso de confiança à segurança social, não recebimento do imposto, falta de entrega de prestação tributária