

RESUMO

A tese que apresentamos tem o título «*A Problematização da Dignidade Penal do Crime de Abuso de Confiança Fiscal*» e versa, de forma objetiva, a seguinte questão: mantém, presentemente, o crime de abuso de confiança fiscal, a dignidade penal que lhe é atribuída pelo artigo 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, a partir do momento em que o legislador não diferencia a conduta do agente neste ilícito penal, em relação ao ilícito contraordenacional em termos de conduta, de desvalor ético e apenas o distingue em caso de gravidade do montante a entregar, mesmo que o bem protegido, a receita do Estado, seja o mesmo?

Este tema, para além do interesse académico sempre despertado, é igualmente impulsionado – e o texto não o omite –, na experiência da vida prática. Na verdade, através do exercício da advocacia somos confrontados com processos nos quais é imputada a prática de incumprimentos que originam responsabilidade tributária e/ou responsabilidade penal.

Por ser uma tese de Direito Penal Tributário, aborda matéria decorrente do Direito Penal e do Direito Fiscal, e, nessa medida, conceitos e princípios de ambos os ramos.

Os desafios que possamos reportar ao longo do trabalho decorrem, nomeadamente, das definições e delimitações de conceitos penais e fiscais, pelo sentido jurídico divergente, quer na sua natureza, quer na sua especialidade, o que trazem, sempre, dificuldades acrescidas na transposição e explanação do raciocínio jurídico que se pretende transmitir.

Naturalmente que não desconhecemos serem as posições da doutrina em alguns pontos, divergentes das que apresentamos nesta tese, nomeadamente, na interpretação que realizamos a alguns dos elementos do crime de abuso de confiança fiscal, o que tornou o trabalho apresentado especialmente desafiante.

A nossa reflexão não pretende afigurar se a conduta é ou não merecedora de intervenção penal, se o bem jurídico violado contém a necessária eticidade exigida na dignidade penal, uma vez que o caráter desvalioso e de danosidade social da conduta encontra-se presente e é pela comunidade merecedora de censura.

A questão que colocamos é saber de que modo, e em que termos, cumprindo-se os princípios do Direito Penal, da dignidade punitiva e da necessidade ou carência de pena, se conforma essa intervenção penal com o ilícito fiscal para cumprir a sua função em relação ao bem jurídico-penal protegido.

Para podermos alcançar os objetivos a que nos propusemos, decidimos dividir este estudo em três Capítulos principais.

Assim, no primeiro capítulo, analisamos o caminho legislativo percorrido até ao atual Regime Geral das Infrações Tributárias, sem esquecer duas das principais reformas fiscais, implementadas durante este percurso legislativo. Indicamos aqueles que foram, em nosso entendimento, os momentos mais marcantes na evolução do pensamento do legislador, o qual vai deambulando entre a sanção administrativa, a sanção penal, ou ambas. Sendo o bem jurídico tutelado no crime de abuso de confiança fiscal a proteção do Estado, do erário público, isto é, das receitas tributárias recebidas ou deduzidas e não entregues à Administração Fiscal, de igual modo, estudamos o conceito de infração tributária, a sua natureza e, por entendermos se tratar de aspeto relevante para uma fase subsequente do tema, os aspetos essenciais da culpa na infração tributária.

No segundo capítulo, após algumas considerações iniciais sobre o crime de abuso de confiança fiscal, apresentamos, numa primeira secção, os traços e as características definidoras deste crime. Abordamos, numa perspetiva exclusiva de Direito Fiscal, pela relevância na compreensão do ilícito penal e contraordenacional, o instituto da substituição tributária, o seu conceito, os vários tipos de substituição e de espécies, assim como de igual modo, os vários tipos de responsabilidade tributária, nomeadamente, a responsabilidade do substituto tributário e as consequências decorrentes da substituição. Entendemos ser útil a referência efetuada a algumas figuras e conceitos fiscais, como por exemplo a repercussão fiscal, que, como sabemos, é característica do IVA e do Imposto do Selo e cuja confusão por vezes ocorre, nomeadamente, em relação à substituição tributária. Mereceu igual apontamento a responsabilidade funcional prevista no artigo 24.º da Lei Geral Tributária, por ser, igualmente, assunto que se distingue do estudado.

Regressando ao Direito Penal Tributário, analisamos a importância das condições objetivas da punibilidade na consumação do crime, destacando neste ponto a posição que defendemos sobre este conceito com relevância para o momento da sua consumação, as questões mais relevantes decorrentes da notificação da condição de punibilidade aditada à norma pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro. Aliás, entendemos serem estas denominadas condições objetivas de punibilidade, como elementos integrantes no ilícito, isto porque enquanto o dever de realizar a ação devida persistir o facto não se pode considerar consumado. Contudo, não é esta a interpretação efetuada quer pela doutrina quer pela jurisprudência.

Ainda o tipo subjetivo, as causas de justificação da ilicitude e da exclusão da culpa, relevantes a este crime, assim como a responsabilidade das pessoas coletivas e as formas especiais deste crime para podermos encontrar a melhor resposta à questão central do estudo.

Já na 2.ª secção deste capítulo expomos alguns dos problemas mais recorrentes na prática judiciária e que, em face da nossa posição, merecem partilha, em concreto, com o instituto da suspensão provisória do processo, a prescrição e o pedido de indemnização civil e as vantagens patrimoniais.

Na 3.ª secção, analisamos comparativamente, 4 (quatro) crimes, cada um deles, com aparentes similitudes para com o crime de abuso de confiança fiscal, seja decorrente da génese do ilícito, seja pela evolução legislativa da norma.

No 3.º e último capítulo, imprescindível à tese, refletimos sobre a fundamentação e razão de ser da incriminação penal do crime de abuso de confiança fiscal. Com efeito, refletimos se faz ou não sentido a sanção penal atendendo à tipificação atual deste crime ou se não se bastará a sanção não penal. Estudamos, ainda, se ao aceitarmos o afastamento do elemento matriz que dá eticidade ao crime, não estaremos perante uma alteração de paradigma e, ainda, um crime de desobediência fiscal.

Por fim, apresentamos as nossas propostas normativas para o crime de abuso de confiança fiscal que, cremos, podem ser concretizáveis.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	9
PREFÁCIO	11
RESUMO	15
ABSTRACT	19
ÍNDICE	21
ABREVIATURAS E SIGLAS	29
INTRODUÇÃO	31
1. O Objeto da Investigação	31
2. Metodologia e Sequência da Investigação	32
3. Primeira Aproximação ao Objetivo da Investigação	34

CAPÍTULO I

ALUSÃO À HISTORICIDADE JURÍDICO FISCAL DAS INFRAÇÕES FISCAIS

1. Um Direito Penal Especial(íssimo)	37
2. A Lei n.º 12, de 13 de dezembro de 1844	45
3. O Código Penal de 1886 no âmbito das Infrações Fiscais	46
3.1. As Infrações Fiscais Aduaneiras	46
3.2. As Infrações Fiscais Não Aduaneiras	47
4. A Reforma Fiscal de 1958/1965	48
5. O Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho	50
6. A Reforma Fiscal de 1988/1989	52
7. O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras	53

8. O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras	54
9. O Regime Geral das Infrações Tributárias	57

SECÇÃO I

A INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Breve Contextualização	61
2. A Sanção Tributária	63
3. A Natureza da Infração Fiscal	64
3.1. O Ilícito Administrativo no âmbito da Infração Tributária	65
3.2. O Ilícito Criminal no âmbito da Infração Tributária	67
3.3. A Autonomia e Pluralidade do Ilícito Fiscal	69
3.3.1. A Doutrina Autonomista	69
3.3.2. A Doutrina Pluralista	70
4. O Ilícito Fiscal e a Natureza Meramente Sancionatória do Direito Penal Tributário	71
5. A Incriminação	74

SECÇÃO II

OS ELEMENTOS ESTRUTURANTES DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. O Facto Ilícito (Ilicitude e Tipicidade da Infração Tributária)	77
2. A Ação e Omissão da Conduta – A importância do <i>Locus e Tempus Delicti</i>	78
3. O Resultado	80

CAPÍTULO II

O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

Considerações introdutórias sobre as especificidades do crime de Abuso de Confiança Fiscal	85
--	----

SECÇÃO I

O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

1. O Bem Jurídico	97
2. A Substituição Tributária	101
2.1. Conceito e Considerações Gerais	101
2.2. Os Tipos de Substituição Tributária	102
2.2.1. A Substituição Total	103

2.2.2. A Substituição Parcial	104
2.2.3. O Substituto Tributário	105
2.3. As Espécies de Substituição Tributária	107
2.3.1. A Substituição Tributária por meio de Retenção na Fonte	107
2.3.2. A Retenção na Fonte e o Pagamento por Conta	110
2.4. A Responsabilidade Tributária	112
2.4.1. A Responsabilidade Solidária	113
2.4.2. A Responsabilidade Subsidiária	116
2.4.3. As Consequências da Substituição – O Art. 28.º da LGT	118
2.4.4. A Responsabilidade Funcional do Art. 24.º da LGT	120
2.5. Distinção de Figuras Afins	124
2.5.1. A Repercussão Fiscal	124
2.5.2. O Direito de Regresso na Substituição e Repercussão Fiscal	126
2.6. A Responsabilidade do Substituto – Aspectos Finais	127
3. O Preenchimento dos Elementos do Tipo Legal Objetivo	130
3.1. A Conduta	131
3.2. A Apropriação: Elemento (des)Necessário ao Preenchimento do Tipo?	132
3.3. O Iva e os Demais Impostos Sujeitos a Dedução/Retenção	134
4. A Punibilidade da Conduta	138
4.1. As Condições Objetivas de Punibilidade	139
4.2. A Condição de Punibilidade do decurso de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da Prestação	141
4.3. A Condição de Punibilidade: Exigibilidade de Pagamento no Prazo de 30 dias Após a Notificação para o Efeito	142
4.3.1. A Consumação do Crime	145
4.3.2. A Notificação e as Questões que lhe estão Associadas (A Problemática da imposição legal de notificação)	146
A. Competência e Legitimidade para proceder à Notificação	146
B. Os Problemas decorrentes da Introdução da Al. b), no n.º 4, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro	150
C. A Notificação das Pessoas Coletivas	152
D. A Notificação das Pessoas Coletivas ou Singulares em Situação de Insolvência	152

E. Os Requisitos Formais da Notificação da Al. b), do n.º 4	154
F. A Notificação da Coima	154
5. Elemento Subjetivo	156
6. Causas de Justificação da Ilicitude e Exclusão da Culpa	157
6.1. O Direito de Necessidade no Crime de Abuso de Confiança Fiscal	161
6.2. O Conflito de Deveres No Crime de Abuso de Confiança Fiscal	167
6.3. Aspetos Essenciais da Exclusão da Culpabilidade	180
6.3.1. A Imputabilidade (Capacidade de Culpa)	183
6.3.2. A “imputabilidade” das Pessoas Coletivas	184
6.3.3. Forma de Culpabilidade – A Culpa Dolosa e Negligente	188
6.4. O Estado de Necessidade Desculpante	192
7. Formas Especiais da Infração Fiscal – A tentativa e a Comparticipação	195
7.1. A Tentativa	200
7.2. A Comparticipação	201
8. O Crime Continuado e o Concurso de Crimes	205
9. A Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas no crime de Abuso de Confiança Fiscal	210
10. A Moldura Penal	218
11. A Dispensa e Atenuação Especial da Pena	220
12. A Suspensão da Execução da Pena	221

SECÇÃO II

O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – PROBLEMAS RECORRENTES NA PRÁTICA JUDICIÁRIA

1. A Suspensão Provisória do Processo	229
2. A Prescrição	235
3. O Processo de Adesão e a Vantagem Patrimonial	239
A. A posição do Ministério Público no Processo de Adesão. O caso particular do Crime de Abuso de Confiança Fiscal	242
B. A Diferença entre a Indemnização Civil e a Vantagem Patrimonial	246
C. Breve Súmula	249

SECÇÃO III

CRIMES PRÓXIMOS AO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

§1. O Crime de Abuso de Confiança Contra a Segurança Social	253
1.1. A (des)aproximação de ambos os crimes	253
1.2. Contribuições para a Segurança Social – Brevíssima referência à sua Evolução e Classificação	254
1.3. Um crime dessemelhante	256
1.4. O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 8 de 2010	262
1.4.1. A Posição que teve Vencimento	262
1.4.2. A Posição Vencida	266
1.4.3. A Nossa Posição	269
A. O sentido literal da norma	270
B. A Inconstitucionalidade	271
C. O Julgador e a Segurança Social – Conflito de deveres?	272
§ 2. O Crime de Infidelidade	274
2.1. O Bem Jurídico	274
2.2. Do Tipo Objetivo	276
2.3. Do Tipo subjetivo	278
2.4. Outras questões Jurídicas no Crime de Infidelidade	279
2.5. Síntese Conclusiva	280
§ 3. O Crime de violação da Obrigação de Alimentos	280
3.1. O Bem Jurídico	282
3.2. Do Tipo Objetivo	282
3.3. Do Tipo Subjetivo	286
3.4. A Participação	286
3.5. O Concurso	287
3.6. A Desvalorização do Crime – Dispensa da Pena	287
3.7. Síntese Conclusiva	288
§ 4. O Crime de Abuso de Confiança	289
4.1. O Bem Jurídico	290
4.2. Do Tipo Objetivo	290
4.2.1. A Apropriação Ilegítima	291
4.2.2. A Coisa Móvel Alheia	293
4.2.3. A Entrega da Coisa por Título não Translativo	293
4.3. Do Tipo Subjetivo	294
4.4. A Participação e Tentativa	294

4.5. A Agravação	295
4.6. Síntese Conclusiva	296
§ 5. Conclusões Globais – Um Regime Autônomo para o Crime de Abuso de Confiança Fiscal?	297

CAPÍTULO III

FUNDAMENTO E RAZÃO DE SER DA INCRIMINAÇÃO PENAL NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

1. A Dignidade Penal e a Carência de Tutela Penal	299
2. A Sanção (não) Penal	314
2.1. A Sanção no Crime e na Contraordenação Tributária	315
2.2. Da Possibilidade de Dispensa, Atenuação Especial da Coima ou da Admoestação na Contraordenação Tributária	322
2.2.1. A Dispensa de Coima	323
2.2.2. A Atenuação Especial de Coima	325
2.2.3. A Admoestação	327
3. O Afastamento do Elemento Matriz no Crime de Abuso de Confiança Fiscal. Um Crime de Desobediência Fiscal?	332
4. Uma Alteração de Paradigma? Desafios e Propostas Normativas	336
4.1. A Descriminalização do Crime de Abuso de Confiança Fiscal – O Caráter Fraudulento da Norma	337
4.2. O Problema do Preenchimento da Conduta como Fraudulenta	344
4.3. A Ressocialização Fiscal	346
5. O Princípio da Solidariedade no Direito Penal Tributário	347
6. O Direito Penal Tributário no Crime de Abuso de Confiança Fiscal – <i>Ultima Ratio</i> de um Estado Socialmente Fiscal	354

CONCLUSÕES	361
-------------------	-----

JURISPRUDÊNCIA, DECISÕES ARBITRAIS E DIRETIVAS

DA PGR CONSULTADAS	369
Tribunal Europeu dos Direitos do Homem	369
Tribunal Constitucional	369
Supremo Tribunal Administrativo	373
Tribunal Central Administrativo do Norte	374
Tribunal Central Administrativo do Sul	374
Supremo Tribunal de Justiça	374

Uniformização e Fixação de Jurisprudência	376
Tribunal da Relação de Coimbra	378
Tribunal da Relação de Évora	380
Tribunal da Relação de Guimarães	381
Tribunal da Relação de Lisboa	383
Tribunal da Relação do Porto	384
Decisões Arbitrais do CAAD	387
Diretivas da Procuradoria Geral da República	388
BIBLIOGRAFIA E FONTES	389