

DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL

TIAGO MILHEIRO

O autor analisa a questão dogmática das condições objectiva de punibilidade no âmbito dos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social, elencando toda a argumentação divergente que tem sustentado as várias correntes jurisprudenciais que têm surgido nos Tribunais. Analisa nomeadamente as questões do termo do prazo legal de entrega da prestação, da qualificação jurídica do normativo previsto na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT e da forma de notificação. Finalmente sobre a questão última do patamar dos 7 500€ e a sua aplicabilidade aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social, utiliza um argumento decorrente de uma das última alterações legislativas em sede tributária — a Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, que aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social — entendendo ter sido estabelecido um limiar mínimo de ilicitude que como tal deve ser interpretado.

I — BREVE INTRÓITO

A punibilidade é dos temas ainda pouco explorados pela doutrina e jurisprudência.

Curiosamente, nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social, fruto das alterações introduzidas pelo artigo 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o orçamento de Estado para 2007, e da discussão que se despoletou, a punibilidade foi alvo de atenção, principalmente pela jurisprudência, dando origem a diversas decisões judiciais.

É importante recordar os argumentos que se aduziram, as posições adoptadas, bem como chamar à colação inúmeras questões que se suscitam na prática do dia a dia dos tribunais e que demonstram um esforço jurisprudencial no sentido de obter a melhor interpretação quando estão em causa elementos de punibilidade de um crime.

Urge condensar e ressaltar tal jurisprudência, por ser importante no aprofundamento técnico-jurídico da temática da punibilidade.

Por último, iremos fazer uma breve referência a um argumento que não tem sido explorado pelas decisões dos tribunais na recente polémica introduzida

pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o orçamento para o ano de 2009, referente à questão de apurar se o limite de 7.500€ estabelecido no n.º 1 do artigo 105.º do RGIT para o crime de abuso de confiança fiscal tem aplicação em sede de crime de abuso de confiança contra a segurança social.

II — AS CONDIÇÕES DE PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL. PRESSUPOSTOS DE PUNIÇÃO

Dispõe o artigo 105.º, n.º 4, alíneas *a)* e *b)*, do Regime Geral das Infracções Tributárias¹ aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, relativamente ao crime de abuso de confiança fiscal, aplicável por remissão aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social (nos termos do artigo 107.º, n.º 2, do RGIT):

Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;*
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.*

Analisemos, então, cada uma destas alíneas.

1. O decurso de 90 dias após o termo do prazo legal de entrega da prestação

Não é pacífica a posição de que o decurso de tal prazo legal seja um pressuposto de punibilidade, existindo quem entenda que estamos perante um elemento do tipo de ilícito.

Afigura-se-nos, no entanto, e não obstante os argumentos válidos em sentido contrário, que estamos no âmbito da punibilidade, de um *plus* relativamente à conduta típica, ilícita e culposa levada a cabo pelo agente.

Trata-se um facto exterior à omissão (de não entrega das prestações à administração tributária e/ou segurança social), ilícita e culposa, de que o legislador faz depender a punição, entendendo que para se atingir uma imagem global do ilícito suficientemente grave ao ponto de justificar uma reacção criminal, não basta a omissão de entrega da prestação a que o agente estava

¹ Doravante designado RGIT.

obrigado (IRS, IVA, IRC ou contribuições e quotizações para a Segurança Social), mas sim uma mora qualificada, ou seja, o decurso de um prazo fixado legalmente sem ser liquidado o débito, que objectivamente terá que decorrer para que se sancione a conduta.

Considera, assim, que o decurso deste período temporal sem que o agente tenha reponderado a sua conduta e ressarcido o Estado ou a Segurança Social do prejuízo que a não entrega das prestações devidas lhes causou, torna a sua atitude, num cômputo geral, digna de pena, ou seja, merecedora de uma mecanismo sancionatório estadual.

Como escreve SUSANA AIRES DE SOUSA² “*são sobretudo razões de política criminal que sustentam aquele preceito legislativo. Desde logo, e em primeiro lugar, o legislador terá atendido ao facto da entrega, ainda que fora do prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; por outro lado, aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar os custos que o procedimento criminal acarreta para a administração fiscal; por último, esta alteração legislativa foi sensível à necessidade de um certo lapso temporal que permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente que dizem ao respeito ao não cumprimento dos deveres fiscais.*”

Trata-se, portanto, de um requisito fundado em razões de política criminal, cujo preenchimento o legislador entendeu necessário para estarmos perante uma imagem global suficiente gravosa que implique a necessidade de uma punição.

Aliás, o próprio texto da lei parece ser claro no sentido de que o legislador pretendeu que tal pressuposto vertido no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT se situasse a nível da punibilidade, *para além* da ilicitude e da culpa.

Repare-se que na lei utiliza-se a expressão “os *factos descritos nos números anteriores só são puníveis se*” (sublinhado nosso).

Ora, a expressão “*só são puníveis*”, e supondo que o legislador exprimiu convenientemente o seu pensamento e é conhecedor dos conceitos jurídicos criminais (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), remete directamente para a punibilidade, acrescentando e impondo *adicionalmente* um pressuposto, para a punição *dos factos descritos nos números anteriores*, ou seja, no artigo 105.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT e 107.º, n.º 1, do RGIT³, por remissão do seu n.º 2, (que mais não são que as normas onde se descrevem as *omissões típicas, ilícitas e culposas* susceptíveis de despoletar os crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social).

² SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, pp. 136 e 137.

³ Preceitua este artigo que “As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º”.

Aliás, situar o requisito do artigo 105.º, n.º 4, alínea a), do RGIT a nível do tipo implicava que o legislador o quisesse abarcado pelo dolo, o que não parece ser o caso, já que se essa fosse a sua intenção inseria tal lapso de tempo no próprio corpo da norma.

Importa salientar que uma vez que a não verificação deste pressuposto de punibilidade está unicamente *na dependência do agente*, já que implica o não pagamento das prestações durante um prazo de 90 dias, estamos perante uma causa de exclusão da punibilidade^{4 5}.

Por último, ressalte-se que a relevância da alínea a) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT em relação à alínea b) fica desde logo demonstrada se atentarmos que o decurso do prazo de 90 dias sem o pagamento da prestação em dívida é aplicável *genericamente* a todos aqueles que adoptem os comportamentos tipificados no artigo 105.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT e no artigo 107.º, n.º 1, do RGIT, enquanto que a alínea b) apenas é aplicável àqueles que tenham *previamente comunicado* à administração tributária ou à segurança social as prestações a serem entregues através das respectivas declarações.

Sem prejuízo de nos voltarmos a debruçar sobre a conjugação das duas alíneas e como na prática as aplicar, convém salientar e adiantar desde já que, no caso dos agentes que declararam as prestações e demonstraram através de tal atitude uma colaboração com a administração, não obstante não pagarem atempadamente, merecem, na perspectiva do legislador, uma notificação, *posteriormente* ao decurso do prazo de 90 dias, advertindo-os expressamente e concedendo-lhes uma oportunidade para que as suas omissões não sejam punidas criminalmente.

Entendeu o legislador, por motivos de política criminal e outros que adiante melhor se explanarão, que nos casos em que os arguidos procederam à entrega das declarações, as suas condutas só serão merecedoras de pena, após uma notificação no sentido apontado e previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, uma vez que só assim a imagem global do desvalor da acção corresponderá àqueles outros que nem sequer declararam à administração tributária e segurança social as prestações a entregar, revelando *ab initio* uma atitude anti-jurídica mais gravosa.

⁴ No sentido de estarmos perante uma causa de exclusão da punição AIRES DE SOUSA (nota 1), página 137. No mesmo sentido acórdão da Relação do Porto, de 5 de Dezembro de 2007, processo n.º 0416130, relatado por JOAQUIM GOMES, consultado em www.dgsi.pt. Entendendo que se trata de uma condição objectiva de punibilidade SOUSA, Jorge Lopes de e SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Lisboa, Áreas Editoras, 2003, p. 645, PINTO, António Tolda e BRAVO, Jorge Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra Editora 2002, p. 333, e LUMBRALES, Nuno, *O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14 (2003), p. 93.

⁵ É justamente o carácter pessoal que distingue as causas de exclusão de punibilidade (ou, utilizando a terminologia da doutrina espanhola, as escusas absolutórias) das condições objectivas de punibilidade.

2. Do pressuposto previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT

O artigo 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o orçamento de Estado para 2007, introduziu uma alteração ao n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, passando a vigorar, relembre-se, a seguinte redacção:

“Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;*
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.”*

A anterior redacção apenas dispunha que *“Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação”*

A inovação consistiu no preceituado na alínea b), aplicável aos crimes de abuso de confiança fiscal e aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social, por remissão do artigo 107.º, n.º 2, do RGIT, consistindo o disposto na alínea a) no pretérito n.º 4.

2.1. Aspectos controversos. Da qualificação jurídica do normativo previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT

A introdução da alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, visou evitar a proliferação de procedimentos criminais, a melhoria da eficiência do sistema, bem como distinguir em lei expressa o comportamento do arguido cumpridor das suas obrigações declarativas perante a administração fiscal e a segurança social daqueles outros que ocultam tal informação, por não serem actuações com a mesma valoração criminal⁶.

⁶ Tal encontra-se plasmado no Relatório do Orçamento de Estado para 2007, página 57, consultado em www.portugal.gov.pt no qual se escreveu *“A entrega da prestação tributária (retenções de IR/selo e IVA) está actualmente associada à obrigação de apresentação de uma declaração de liquidação/pagamento. A falta de entrega da prestação tributária pode estar associada ao incumprimento declarativo ou decorrer simplesmente da falta de pagamento do imposto liquidado na referida declaração. Quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva. Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências na gestão do imposto, devem, portanto, ser valoradas criminalmente de forma diferente. Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que, tendo cumprido as*

Gerou muita controvérsia qual a interpretação deste novo pressuposto introduzido pelo legislador naquele alínea, *designadamente* saber se estávamos perante uma lei despenalizadora ou se foi adicionada um novo elemento de punibilidade.

Os pólos de discussão giraram essencialmente em torno destas duas posições.

Ou seja, os tribunais que entendiam que o disposto na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT se tratava de um elemento do ilícito dos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social, consideraram que o legislador tinha descriminalizado todas as condutas anteriores à entrada em vigor da lei.

Na prática, quem sufragava tal entendimento, e tratando-se de processos pendentes, arquivava os mesmos, atenta a descriminalização operada e nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do Código Penal.

Por seu turno, quem entendia tratar-se de um *plus adicional de punibilidade*, a questão colocou-se a nível de sucessão de leis penais, considerando maioritariamente a jurisprudência estarmos na presença de uma lei nova mais favorável, por dar a possibilidade ao arguido de através de uma sua actuação arquivar o processo, razão pelo qual os tribunais deveriam dar cumprimento à mesma (ou o ministério público, administração fiscal ou segurança social, caso o processo estivesse na fase de inquérito).

Repare-se, todavia, que a questão apenas se colocava e coloca relativamente aos arguidos que comuniquem à administração tributária ou da segurança social, as prestações em dívida, através das correspondentes declarações, como resulta literalmente da alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, já que quanto aos demais não é aplicável o normativo.

As primeiras interpretações da nova lei publicamente conhecidas foram dadas publicadas na página jurídica www.verbojuridico.net, onde começou por ser explanada a posição do 2.º Juízo Criminal de Leiria a favor da despenalização⁷, seguidos do despacho do Juiz de Círculo de Santarém⁸, segundo o qual a publicação da Lei do Orçamento do Estado para 2007 não despenalizava o crime de abuso de confiança fiscal, devendo proceder-se à notifi-

suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a "proliferação" de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto."

⁷ SILVA, Gil Vicente Cardoso, *Abuso de confiança fiscal: despenalização ou sucessão de leis penais?*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007, considerando que o legislador pretendeu estabelecer como crime uma mora específica e num contexto relacional qualificado.

⁸ PEDRO, Manuel José Miranda, *Abuso de confiança fiscal: nova condição de punibilidade*, Verbo Jurídico, Janeiro de 2007, entendendo estarmos na presença de uma nova condição de punibilidade, uma cláusula de extinção da punibilidade, aplicável aos processos pendentes por mais favorável, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal. No que se reporta à coima a liquidar defendeu ser de aplicar extensivamente a lei penal, devendo considerar-se a coima mínima aplicável à falta de entrega da prestação tributária (artigo 114.º, n.º 1, do RGIT).

cação prevista no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, de harmonia com o artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, aplicando-se a coima pelo seu mínimo, e de um trabalho jurídico publicado naquele mesmo site, de um Técnico Superior, em funções no núcleo de investigação criminal da divisão de justiça tributária da direcção de finanças de Braga⁹, que secundava a posição do Círculo de Santarém, com a diferença que entendia que a coima a aplicar não deveria ser pelo mínimo, mas determinada segundo as regras gerais pelo tribunal, excepto se já tivesse fixada pela administração tributária.

O nosso entendimento, perfilhado aquando do exercício de funções no Juízo Criminal de Vila de Conde, foi no sentido de que estávamos na presença de uma nova lei mais favorável, pois permitia ao arguido fazer extinguir o procedimento criminal, concedendo-lhe assim uma derradeira oportunidade para não ser presente a julgamento, mas não se tratava de uma lei despenalizadora. Estávamos perante um novo pressuposto punibilidade, como resultava de uma interpretação literal e sistemática do novo preceito (no n.º 4 do artigo 105.º do RGIT escreve-se “só é punível” e foi *adicionada* uma alínea b), seguida da alínea a) onde se estatui um prazo de 90 dias, entendido maioritariamente como elemento de punibilidade). E porque era uma nova lei penal mais favorável era o dever do tribunal acautelar a sua aplicação, razão pelo qual considerámos também, desde logo que, caso o processo estivesse na fase da instrução, julgamento ou recurso, podia e devia o tribunal providenciar pela referida notificação.

Logo em Fevereiro de 2007, ou seja, pouco mais de um mês após a entrada em vigor da alínea b) n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, o Supremo Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre tal questão, num acórdão relatado pelo Juiz Conselheiro Santos Cabral¹⁰, publicado em www.stj.pt¹¹, considerando tratar-se de uma lei penal mais favorável, que introduziu nova condição objectiva de punibilidade, cabendo a notificação ao tribunal¹².

⁹ COSTA, Jorge Manuel Monteiro da, *Despenalização da não entrega da prestação tributária?, O novo n.º 4 do artigo 105.º do RGIT*, Verbo Jurídico, Fevereiro de 2007, considerando estarmos perante uma condição de não punibilidade, aplicável aos processos pendentes ao abrigo do art. 2.º, n.º 4, do Código Penal por conceder aos arguidos uma possibilidade de não serem punidos criminalmente pelos factos que cometeram. Entendia, contudo, que a coima era a prevista no artigo 114.º do RGIT, graduada de acordo com o artigo 27.º, n.º 2, do RGIT, devendo ser fixada, caso ainda não estivesse, pela administração fiscal na fase de inquérito, ou pelos tribunais nos demais casos.

¹⁰ Que veio a relatar o acórdão uniformizador de jurisprudência. Refira-se que o entendimento do STJ sempre foi unânime e pacífico no sentido de se tratar de uma condição de punibilidade.

¹¹ Processo n.º 4086/06-3.

¹² Ali se escreveu “As condições objectivas do punibilidade são aqueles elementos do tipo situados fora do delito cuja presença constitui um pressuposto para que a acção antijurídica tenha consequências penais Apesar de integrarem uma componente global do acontecer, e da situação em que a acção incide, não são, não obstante, parte desta acção. Assim, parece preferível, considerar que a consagração de um elemento ao Direito material e, consequentemente, a sua eleição como condição de punibilidade, não depende de que esteja desligado do processo, nem sequer de qualquer uma conexão com a culpabilidade, mas sim da

Não obstante esta posição do Supremo Tribunal de Justiça pouco tempo após a entrada em vigor da alteração legal, não foi suficiente para firmar jurisprudência uniforme, quer nos tribunais da 1.^a instância, quer nos tribunais da Relação, bem como na doutrina, mantendo-se acesa a *controvérsia sobre o tema*.

O acórdão da Relação do Porto de 5 de Dezembro de 2007, processo n.º 0416130 (relatado pelo Desembargador Joaquim Gomes)¹³, teve o condão de sintetizar as diversas posições, de que transcrevemos o pertinente excerto:

“A propósito deste novo segmento normativo e como de certo modo seria expectável, têm surgido as mais díspares interpretações (...), que podemos cingir nas seguintes:

- a) *Trata-se de uma condição objectiva de punibilidade, pelo que não tendo havido uma modificação dos respectivos elementos constitutivos do tipo, não ocorre nenhuma hipótese de descriminalização. Mas por ser uma nova condição mais benéfica para o arguido, mediante aplicação da lei mais favorável, dever-se-á conceder-lhe essa nova possibilidade de pagamento, notificando-o para o efeito, mediante o reenvio dos autos à primeira instância — neste sentido Ac. STJ de 2007/Fev./07 (recurso 4086/06), 2007/Mar./21 (recurso n.º 4079/06), Ac. R. P. de 2007/Fev./14 (recurso 0043/04); Acs. R. G de 2007/Jun./25 (recursos 2498/06, 2312/06) — ou oficiar-se à administração fiscal para que proceda a essa notificação — Acs. R. C. de 2007/Mar./21 (proc. 232/04.2IDGRD, 825/98.5TALRA).*
- b) *Configura uma condição objectiva de punibilidade, que também está sujeita ao princípio da legalidade, o que implica, entre outras coisas, a proibição da retroactividade desfavorável ao agente. Não se verifi-*

sua vinculação ao acontecer do facto, solução proposta, essencialmente, por Gallas. Este sustenta que as circunstâncias independentes da culpa podem ser consideradas condições objectivas de punibilidade se estão em conexão com o facto, ou seja, se pertencem ao complexo de facto no seu conjunto. Nesta lógica os pressupostos processuais são as circunstâncias alheias ao complexo do facto. Schmidhauser precisou esta posição exigindo para o Direito material, e em relação à condição de punibilidade, que se trate de uma circunstância cuja ausência já em conexão imediata com o facto tenha como consequência definitiva a impunidade do agente. O breve excuro teórico ora elaborado habilita-nos a considerar que existe alguma confusão conceptual na segunda daquelas posições. Tal patologia resulta, desde logo, da circunstância de o crime de abuso de confiança fiscal ser um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, consuma-se no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava adstrito. A norma do artigo 105 do RGIT não permite outra interpretação e reconduzir ao núcleo da ilicitude e da tipicidade o que são condições de exercício da acção penal não está de acordo com o espírito ou a letra da lei. A mesma confusão, expressa naquela posição, resulta da própria noção do bem jurídico tutelado. O que está em causa não é a mora, que constitui uma mera condição de punibilidade, mas sim a conduta daquele que perante a Administração Fiscal, agindo esta no interesse público, omite um dos seus deveres fundamentais na sua relação com o Estado. Assim, entendemos que, perante esta alteração legal, nos encontramos perante uma condição objectiva de punibilidade na medida em que se alude a uma circunstância em relação directa com o facto ilícito, mas que não pertence nem ao tipo de ilícito nem à culpa. Constitui um pressuposto material da punibilidade.”

¹³ Consultado em www.dgsi.pt.

cando, nos processos pendentes, a notificação prevista na al. b) do n.º 4 do art. 105.º, a aplicação da lei nova leva à descriminalização dos correspondentes factos — neste sentido Acs. R. P. de 2007/Jun./06 (Recurso 0384/04), Acs. R. C. de 2007/Mar./28 (proc. 59/05.4IDCTB, 178/04.4IDACB).

- c) A nova exigência representa um alargamento do tipo de ilícito, co-fundamentadora da gravidade da ilicitude criminal da omissão e da correspondente criminalização, sendo por isso uma lei descriminalizadora/despenalizadora relativamente às situações anteriores à entrada da sua vigência em que não ocorreu a notificação agora prevista — veja-se neste sentido Taipa de Carvalho, em “O Crime de abuso de confiança fiscal” (2007), p. 41/3.
- d) A alteração legislativa modificou o ilícito do abuso de confiança fiscal, introduzindo um regime específico e autónomo para os casos em que as prestações deduzidas e declaradas não foram entregues, fazendo depender o seu preenchimento da desobediência por parte do agente a uma notificação da administração tributária para “pagar” as prestações deduzidas e declaradas. Havendo um estreitamento do ilícito criminal e um alargamento daquelas que integram as condutas que integram a contra-ordenação prevista no art. 114.º, do RGIT, dá-se uma descriminalização — neste sentido Costa Andrade e Susana Aires de Sousa, na RPCC [Ano 17, n.º 1, p. 53 e ss., particularmente p. 71/2.
- e) Trata-se de uma condição de procedibilidade, sem relevo quanto ao vencimento da obrigação tributária, nem quanto ao início do prazo de mora — neste sentido Ac. R. P. de 2007/Abr./11 [CJ I/216].
- f) Representa uma condição de exclusão da punibilidade, como sustentamos, na medida em que a regularização da situação tributária leva à desnecessidade da pena, estando essa faculdade na disponibilidade do agente, muito embora exista uma vertente adjectiva, ou seja, a sua notificação para pagar a prestação tributária que devia ter sido entregue. Nestes casos e em virtude da lei nova prever uma possibilidade de afastar a punição, deverá proceder-se a essa notificação — Ac. R. P. de 2007/Jul./11 (recurso 3147/07) e de 2007/Out./10 (recurso 2154/07 de que o signatário foi relator conjuntamente com os mesmos adjuntos) — oficiando-se, para o efeito, à administração fiscal — Ac. R. C. de 2007/Mar./28 (proc. 72/03.6IDAVR)."

Como é fácil de constatar a alteração legislativa despoletou interpretações muito díspares, o que, inclusive, motivou um comunicado de esclarecimento do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 7 de Fevereiro de 2007, visando publicamente esclarecer qual a intenção da alteração, nos seguintes termos:

“Notícias vindas a público na imprensa podem dar azo a uma leitura e interpretação erróneas da intenção do legislador na alteração ao n.º 4

do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), introduzida pela Lei do Orçamento do Estado de 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Vem assim o Ministério das Finanças e da Administração Pública esclarecer os seguintes pontos:

1 — Esta alteração não descriminalizou os crimes de abuso de confiança fiscal em termos genéricos. Não o fez nem, com a referida alteração, se pretendeu fazê-lo;

2 — O relatório da Lei do Orçamento do Estado de 2007 realça, no que respeita a esta matéria, que a alteração em causa refere-se à 'Despenalização da não entrega de prestação tributária (retenções de IRS/imposto do selo e IVA), sendo apenas essa a intenção do legislador. Efectivamente, essa alteração apenas abrange o caso em que a existência da dívida fiscal é participada pelo próprio sujeito passivo, através da correspondente declaração, que não foi acompanhada do respectivo meio de pagamento;

3 — Só neste caso, e apenas neste caso, é que haverá lugar a uma "despenalização" nas situações em que o sujeito passivo regularize a dívida em causa no prazo fixado, após uma notificação enviada ao contribuinte para que ele proceda à regularização. Neste caso, a lei passa a considerar que existe apenas uma contra-ordenação para situações que antes eram consideradas crime de abuso de confiança fiscal;

4 — As alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, serem entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso [alínea a) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT] trata -se de ocultação, que é sempre crime de abuso fiscal. Já na alínea b) trata-se de atraso na entrega do valor declarado. E este último caso apenas será considerado crime, caso essa entrega não ocorra no prazo constante da notificação enviada ao sujeito passivo;

5 — A medida legislativa introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 visou não a despenalização total dos incumprimentos, mas sim aliviar os tribunais de situações de meros atrasos nas entregas de imposto nos casos em que tenha havido uma declaração do montante devido, sem o envio do respectivo meio de pagamento.

Neste caso, como é natural, justifica-se o envio de uma notificação especial para que seja feito o pagamento em atraso.”

Tal comunicado foi justamente no sentido das teses que propugnavam a existência de um elemento adicional de punibilidade.

Entretanto, o acórdão n.º 6/2008, proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça em 9 de Abril de 2008, publicado no *DR*, 1.ª série, n.º 94, em 15

de Maio de 2008, *serenou a discussão* e fixou jurisprudência nos seguintes termos:

“A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a respectiva obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo” [alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT]¹⁴.

Constata-se que tal acórdão, sem qualquer voto de vencido, corresponde à posição inicial do Supremo e que se manteve intocável e sem divergências¹⁵, sendo que, aliás, o relator¹⁶ foi o mesmo da primeira decisão deste tribunal superior em Fevereiro de 2007.

Para além da linha de *fundamentação* já referida e utilizada no primeiro acórdão “*tirado*” pelo tribunal superior, foi aduzida nova *argumentação* que, pela pertinência, urge salientar.

Assim, segundo o mencionado acórdão uniformizador a interpretação deveria girar em torno do teor do relatório do Orçamento Geral de Estado para 2007 e da estrutura do crime de abuso de confiança fiscal.

Quanto ao teor do relatório, cuja parte relevante já se transcreveu, entendeu o Supremo que atento os elementos literais, teleológico e histórico não se vislumbrava outra intenção do legislador que não a de evitar a criminalização de condutas que podiam ter um mero tratamento de natureza administrativa, evitando a denominada proliferação de inquéritos, dando àquele que assumiu a sua obrigação declarativa perante a administração fiscal a possibilidade de regularizar a sua situação tributária. O legislador pretendeu descriminalizar os factos nos casos em que tendo havido declaração da prestação não acompanhada do pagamento, este vem a ser efectuado após intimação da administração para que o indivíduo regularize a sua situação tributária, notificando o contribuinte em mora (e não em falta de declaração) para pagar o montante

¹⁴ Quanto ao acto de notificação veja-se acórdão da Relação de Lisboa, de 12 de Março de 2008, processo n.º 728/2008-3, consultado em www.dgsi.pt, relatado por TELO LUCAS, defendendo a sua irrecorribilidade, em cujo sumário se escreve “*É irrecorrível, nos termos do art. 400.º, n.º 1, al. a), do CPP, o despacho judicial mediante o qual foi ordenada a notificação expressamente prevista na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29-12, por ser um despacho de mero expediente uma vez que, para além de não envolver qualquer interpretação da lei, não interfere com qualquer direito do seu destinatário*”.

¹⁵ Entre outros, sempre no sentido da uniformização de jurisprudência, Acórdão de 21 de Março de 2007, processo n.º 4097/07, relatado pelo Juiz Conselheiro Henriques Gaspar, Acórdão de 31 de Outubro de 2007, processo n.º 956/06, relatado pelo Juiz Conselheiro Santos Carvalho, Acórdão de 20 de Dezembro de 2007, processo n.º 3220/097-5, relatado pelo Juiz Conselheiro Simas Santos.

¹⁶ Juiz Conselheiro JOSÉ ANTÓNIO HENRIQUES DOS SANTOS CABRAL.

em falta como condição de não accionamento do procedimento criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal.

Por outro lado, em termos estruturais, o crime de abuso de confiança fiscal é um *“crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, que se consuma no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava adstrito. Sendo este o tipo de ilícito não se vislumbra o suporte da afirmação de que o mesmo foi afectada pela alteração legal produzida quando é certo que este consigna uma condição que é exógena ao mesmo tipo”*.

Conclui assim que a tipicidade se manteve imodificada e se consagrou *“uma condição objectiva de punibilidade na medida em que alude a uma circunstância (...) que não pertence nem ao tipo de ilícito nem à culpa. Constitui um pressuposto material da punibilidade”*, sendo que a *“nova lei é mais favorável para o agente pois que lhe proporciona a possibilidade de, por acto dependente exclusivamente da sua vontade, preencher uma condição que provoca o afastamento da punição por desnecessidade de aplicação de uma pena. A conclusão da aplicação da lei nova é iniludível face ao artigo 2.º, n.º 4 do Código Penal”*.

Uniformizou-se assim jurisprudência, evitando o inconveniente de decisões contraditórias em virtude de uma errática forma de legislar.

No entanto, se a questão da qualificação da nova alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT ficou *pacificada*, existem um conjunto de questões que se suscitam com tal alteração legal, que iremos procurar abordar.

2.2. Da notificação a que alude o artigo 105.º, n.º 4, alínea *b)*, do RGIT

Uniformizada jurisprudência no sentido de que a exigência prevista na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura um elemento da punibilidade, o que exigia a notificação do agente nos termos e para os efeitos do referido normativo nos processos pendentes, caso aquele tivesse cumprido a obrigação de declaração, outras questões *de cariz prático judiciário que giram em torno deste tema se levantam*¹⁷.

2.2.1. Da entidade que poderá proceder a tal notificação

Com a entrada em vigor do artigo 105.º, n.º 4, alínea *b)*, do RGIT e uniformizada jurisprudência no sentido da necessidade de proceder à notificação de molde a dar possibilidade ao agente de ver excluída a sua punibilidade, colocou-se a questão de saber quem deveria proceder a tal notificação nos *processos pendentes*.

¹⁷ Todas as questões que serão analisadas pressupõem que tenha sido cumprido a obrigação de declaração perante a administração fiscal ou segurança social.

O que levantou mais celeuma foi quando os processos já estavam sob a égide de um tribunal, em instrução, julgamento ou recurso.

Na fase de inquérito competência, tal como compete actualmente, à administração fiscal, segurança social ou ministério público proceder ao cumprimento de tal notificação.

Em regra será a administração fiscal ou a segurança social, porque munido de todos os elementos para o cumprimento de tal formalidade, que deverá efectuar a notificação legal, enviando o processo ao ministério público *posteriormente*.

Pode, contudo, suceder que caso se omita tal notificação ou não tenha sido cumprido o formalismo processual (por exemplo não concedendo os 30 dias ou a notificação não ter sido efectuada segundo os trâmites do processo penal), o ministério público tenha que suprir tais invalidades processuais *per si*, ou remeter novamente o processo à administração fiscal ou à segurança social para *rectificarem* o processado, que nos afigura, *na prática, a solução preferível*.

Questão diversa ocorreu quando no momento da entrada em vigor do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT os processos pendentes estavam na fase de instrução, julgamento ou de recurso.

Foi nosso entendimento, estando em exercício de funções no juízo criminal de Vila do Conde que competia ao *tribunal diligenciar pelo cumprimento de tal notificação*.

Tratava-se, aliás, de um *poder/dever*, já que estando na presença de uma lei mais favorável ao arguido, por imperativo constitucional plasmado no artigo 29.º da Constituição e imposto pelo artigo 18.º da lei fundamental, era dever do tribunal *zelar* pelo cumprimento de tal notificação.

Foi, aliás, a posição *implícita* no acórdão uniformizador, já que impondo que se efectuasse a dita notificação, e reenviando o processo à 1.ª instância, *parece de certo modo evidente que se pretendia uma actuação do tribunal no sentido de acautelar o cumprimento do formalismo processual previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT*.

Entendemos, no entanto, que, caso não constasse nos autos informação nesse sentido, que se devia oficial à administração fiscal ou segurança social para proceder à referida notificação, ou então, que informasse o tribunal de quais as quantias que deveriam ser pagas pelo arguido, permitindo, com base nessa liquidação, o tribunal dar cumprimento ao artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT.

O que não nos afigurava correcto era o tribunal efectuar cálculos de prestações, juros e coimas em dívida, pois implicava um *pré-juízo antes de um julgamento* sobre a existência ou inexistência do ilícito imputável ao arguido¹⁸, incompatível com a presunção de inocência plasmada no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição.

¹⁸ O tribunal exigir o pagamento de uma coima pressupõe, desde logo, a existência de um ilícito fiscal.

Compete/ia à administração tributária ou à segurança social informar quais as quantias que estão em dívida, *segundo o seu entendimento, já que tal pressupunha uma actuação ilícita do agente que o tribunal ainda não analisara, quer porque ainda não se tinha realizado o julgamento, quer porque ainda não tinha existido uma decisão transitada em julgado.*

Repare-se que a nova lei está pensada para um momento *antes* da acusação, *de modo a evitar a proliferação de inquéritos.*

Ora, assim sendo, a quantia a pagar serão as prestações, juros e coima estabelecidas pela administração tributária ou segurança social.

O facto do processo se encontrar na fase de audiência e julgamento ou recurso não implica que seja o tribunal a definir quais as prestações e juros em dívida, nem aplicar uma coima, pois tal pressupõe um pré-juízo do facto que será submetido a julgamento ou a análise recursória, com as inerentes diminuições de garantia do arguido constitucionalmente protegidas.

Assim, a notificação deverá ser efectuada de acordo com as quantias que a administração tributária ou a segurança social considera serem *devidas* e a *coima* que eventualmente aplicou¹⁹.

Como se disse e reafirma-se o tribunal não pode imiscuir-se nestes “cálculos”, pois ao dizer “são devidos” implica uma tomada de posição antes de se efectuar o julgamento ou prolação da decisão de recurso, beliscando a imparcialidade do tribunal.

¹⁹ Apenas no caso de omissões de entrega de impostos à administração fiscal, já que relativamente à segurança social as omissões de entrega de contribuições e quotizações não estão previstas como contra-ordenações, razão pelo qual, nestes casos, como é óbvio não deveria constar da notificação o pagamento de qualquer coima. Assim, neste crime, e quanto a este segmento da norma deve operar uma interpretação correctiva. Veja-se, a este propósito, acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009, processo n.º 0847944, relatado por ERNESTO NASCIMENTO e consultado em www.dgsi.pt, no qual se escreveu. “Ademais e, definitiva e decisivamente, sendo a alteração legislativa, a que se reporta a alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º RGIT, aplicável ao crime de abuso de confiança contra a segurança social como decorre da remissão contida no n.º 2 do artigo 107.º do mesmo diploma, uma outra dificuldade se nos depara: se as infracções criminais contra segurança social fazem parte do RGIT, (de que constitui exemplo o crime de abuso de confiança) por seu lado, as pertinentes contra ordenações estão reguladas fora deste diploma. Constam do Decreto-lei 64/89, de 25FEV, publicado em momento anterior tanto, em relação ao RGIT, como ao diploma que o antecedeu, o RJIFNA. Com a entrada em vigor de qualquer destes 2 diplomas legais, não se cuidou de efectuar a adaptação do regime contra-ordenacional no tocante à segurança social, pelo que existe uma desconformidade entre o regime das contra ordenações contra segurança social e o regime das contra ordenações fiscais. Donde resulta como consequência, o facto de não ser punível como contra-ordenação contra a segurança social, comportamento tipificado, como tal, se cometido em matéria fiscal, v. g. a não entrega das contribuições, deduzidas do vencimento dos trabalhadores ou dos membros dos órgãos sociais até 90 dias, ou até momento posterior, desde que a título de negligência. Se a não entrega destas contribuições não é sancionada administrativamente que entendimento se pode dar à notificação para pagamento da “coima aplicável”, se não existe qualquer sanção prevista para aquele facto? Perante tal situação o único entendimento possível será de que no caso a notificação — tendente à exclusão da responsabilidade criminal — há-de prescindir do pagamento de qualquer coima, por não aplicável e, se há-de restringir, apenas à entrega da prestação deduzida e não entregue, oportunamente, bem como aos respectivos juros de mora”.

E cabe notar que perante tal notificação, seriam e são totalmente indiferentes os argumentos do arguido de que não são devidas determinadas quantias, uma vez que essa discussão apenas será analisada pelo tribunal à *posteriori*, cumprindo-se o formalismo processual previsto no artigo 105.º, n.º 4, al. b), do RGIT, com a notificação do arguido para pagar de acordo com o *entendimento* da administração tributária ou da segurança social.

Em suma, nos processos pendentes estando em fase de inquérito competia ao ministério público, administração tributária ou segurança social efectuar a dita notificação.

Estando em fase de instrução, julgamento ou recurso, deveria o tribunal diligenciar pela notificação, ou oficiando a administração tributária ou segurança social para que a fizessem ou solicitando que estas remetessem informação nesse sentido, com base no qual seria efectuada a notificação pelo tribunal.

Tal despacho de notificação poderia ser nos seguintes moldes:

“Notifique os arguidos para, querendo, no prazo de 30 dias, proceder(em) ao pagamento da(s) prestação(ões) tributária(s) em dívida, acrescida(s) dos juros respectivos e do valor da coima aplicável de acordo com a informação da administração tributária/segurança social que se junta, devendo ser pago junto destas instituições e, após, ser comprovado nos presentes autos, informando-o(s) de que o mencionado pagamento determinará a extinção do presente procedimento criminal”.

O que ficou dito não só tem relevância nos processos pendentes em 1 de Janeiro de 2007, data em que entrou em vigor a alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, mas também nos processos instaurados após essa data.

Tal questão continua a ter toda a relevância *actualmente*, uma vez que se, já ao abrigo da nova lei se constata que tal notificação foi totalmente omitida poderá o tribunal suprir tal omissão²⁰, nos exactos termos acima mencionados.

Como se escreve no acórdão da Relação do Porto de 12 de Dezembro de 2007²¹ o que a lei pretendeu foi dar mais uma oportunidade aos devedores.

“Caso paguem, o problema termina. E termina ou na alçada da autoridade administrativa, ou na alçada do Ministério Público, se aquela já tiver comunicado o caso, ou termina na alçada do tribunal, caso já tenha sido proferida acusação. (...) Não fixando a lei competência para proceder à notificação, significa que a concede a qualquer das entidades men-

²⁰ Tal questão será abordada com maior profundidade adiante.

²¹ Mencionado no acórdão do tribunal constitucional n.º 409/2008, publicado no *DR*, 2.ª série, n.º 185, em 24 de Setembro de 2008.

cionadas: parece-nos que será a melhor leitura a fazer da lei (...) Aqui, como o processo já estava no tribunal, aquela notificação foi validamente feita por este. A decisão de notificar não colide com nenhuma norma legal, nem com princípios imanentes ao sistema, nomeadamente o da separação de poderes. Em casos como o dos autos, entendemos não ser razoável que o processo regreda até à autoridade administrativa para que esta dê cumprimento àquela norma. Afinal, o que esta notificação significa é que os arguidos têm o prazo de 30 dias para junto da Administração Fiscal regularizarem o pagamento a que alude a norma do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, comprovando-o, depois, nos autos, se estes já estiverem em fase judicial. Isto nada tem a ver com a entidade competente para determinar a notificação, que será a que, em cada caso, superintender no processo (autoridade fiscal, Ministério Público, juiz de instrução ou juiz de julgamento) — acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Junho de 2007, processo n.º 983/07 (no mesmo sentido vide, entre outros, os acórdãos do STJ, de 21 de Fevereiro de 2007, processo n.º 06P4097, e deste Tribunal, de 11 de Julho de 2007 e de 24 de Outubro de 2007, processos n.ºs 0713147 e 0713235). Assim, não tem fundamento a pretensão exposta pelo recorrente: a decisão recorrida não extravasou a competência da entidade que a proferiu, pois que se limitou a determinar a notificação dos arguidos nos exactos termos constantes da lei.”

Na verdade, entendemos existir um argumento extremamente *forte* que permite secundar esta posição e que consiste no facto do legislador, quer no relatório do orçamento, quer no esclarecimento posterior, ter aludido a uma notificação especial e na letra do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT utilizar a expressão “*notificação para o efeito*”, sem mencionar qual entidade que deverá proceder à mesma, tanto mais que no revogado n.º 6 daquele preceito referia expressamente qual a entidade que deveria efectuar a notificação, o que não sucedeu nesta alteração^{22 23}.

²² Acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009, processo n.º 0847944, relatado por ERNESTO NASCIMENTO e consultado em www.dgsi.pt, no mesmo sentido, quando escreve o adjetivo “especial”, não se atém nem à questão, da entidade concreta que deve efectuar a notificação (...) reportando-se antes ao enxerto de um acto processual, específico, nos trâmites do processo e predestinado a atingir o efeito pretendido.

²³ Como se escreve no acórdão da Relação do Porto de 24 de Setembro de 2008, processo 0811683, relatado por MARIA LEONOR ESTEVES, consultado em www.dgsi.pt “pelo menos no caso em que os processos pendentes já tinham transitado para fase subsequente ao inquérito no momento em que entrou em vigor a alteração legislativa que veio estabelecer aquela notificação (...) é indiferente que seja o tribunal a efectuar a notificação ou a solicitar à administração fiscal ou à segurança social (conforme seja o caso) que o faça. E isto porque, desde logo, a lei nada diz sobre quem deve efectuar a notificação em causa. É possível que, neste caso como em outros, o legislador não tenha previsto as perplexidades e divergências que a alteração ao n.º 4 daquele art. 105.º iria causar, em particular no que concerne aos processos que já se encontravam pendentes à data da sua entrada em vigor, não tendo cuidado de regular estas situações, seja através de comandos explícitos, seja através de normas transitórias. E, até, que

2.2.2. Da inconstitucionalidade do cumprimento do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT pelo tribunal

Conforme já tivemos oportunidade de referir, nos processos pendentes competência (e compete como iremos seguidamente melhor analisar) ao tribunal zelar pela notificação prevista no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, quer oficiando nesse sentido à administração tributária ou segurança social, quer efectuando por si a dita notificação segundo a informação fornecida por tais instituições.

Trata-se da emanção do dever do tribunal aplicar a lei mais favorável ao arguido, não padecendo esta interpretação de qualquer inconstitucionalidade.

Tal questão foi objecto de decisão pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 409/2008, publicado no *DR*, 2.ª série, n.º 185, em 24 de Setembro de 2008, que entendeu não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção dada pelo artigo 95.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, *interpretado no sentido de que pode o tribunal de julgamento determinar a notificação aí prevista*.

Conforme ali se escreveu considerar que o critério de que competente para determinar a notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT é a entidade titular do procedimento ou do processo (administração, ministério público, tribunal de instrução criminal ou tribunal do julgamento), consoante a fase em que ele se encontre quando surge a necessidade de proceder a essa notificação, em nada colide com os preceitos constitucionais, princípios da legalidade e da separação de poderes, consagrados nos artigos 202.º

tenha pressuposto como padrão para a previsão que fez ao criar a norma que ela se iria aplicar a processos iniciados a partir de então em que, pelo normal fluir dos mesmos, a notificação iria ser efectuada na fase inicial das investigações e, por isso, pela administração tributária ou pela segurança social, conforme a natureza das prestações devidas e declaradas, mas não entregues. Mas também se pode cogitar a hipótese de a omissão de regulamentação neste particular ter sido intencional, deixando em aberto a possibilidade do tribunal decidir, nos casos em que o processo já se encontrasse em fases mais avançadas, se a devia efectuar ele próprio ou não. Sobretudo se tivermos em conta que, relativamente à notificação para fins similares estabelecida no n.º 6 do mesmo preceito legal, vem expressamente estabelecido que ela é efectuada pela administração tributária (sê-lo-á pela segurança social quando em causa esteja o crime do art. 107.º, já que a este também é aplicável o disposto naquele n.º 6). E bem se compreende que assim seja, pois são estas entidades que efectuam as averiguações preliminares e é no decurso destas que se impõe determinar se os autos hão-de ou não prosseguir, sendo certo que o devedor pode provocar a extinção do procedimento criminal pelo pagamento das prestações ou contribuições em dívida, acrescidas de juros e coima dentro do prazo de 30 dias subsequente à notificação para efectuar tal pagamento. Seja como for, o certo é o que legislador se limitou a fazer depender a punibilidade dos crimes de abuso de confiança previstos no RGIT do não pagamento das prestações devidas e legais acréscimos em prazo contado a partir da notificação que para o efeito há-de ser feita ao agente do ilícito, sem definir quem a ela há-de proceder. Assim, onde a lei não distingue, não vemos como se possa defender que só a administração tributária ou a segurança social — e não o tribunal, quando os autos ultrapassaram a fase de inquérito — tenham competência para a efectuar”.

e 219.º da CRP, este último na perspectiva da constituição de uma reserva da Administração.

Citando o acórdão “Os invocados artigos 202.º e 219.º da CRP respeitam, respectivamente, à definição da função jurisdicional e das funções e estatuto do Ministério Público. O primeiro preceito define os tribunais como os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, incumbindo-lhes, nessa função, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. O segundo comete ao Ministério Público a representação do Estado e a defesa dos interesses que a lei determinar, bem como a participação na execução da política criminal definida pelos órgãos de soberania, o exercício da acção penal orientada pelo princípio da legalidade e a defesa da legalidade democrática”.

Ora, como bem se escreve naquele aresto do tribunal constitucional quando o Ministério Público, na fase do inquérito, determina essa notificação, ele visa, não a prossecução da tarefa de cobrança de receitas típica da Administração Tributária, mas o apuramento, que lhe incumbe enquanto titular da acção penal, da verificação dos requisitos que o habitem a tomar uma decisão de acusação ou de não acusação. Similarmente, quando o juiz de instrução ou o juiz do julgamento determina idêntica notificação, ambos se limitam a praticar um acto instrumental necessário à comprovação da existência, ou não, de uma condição de punibilidade, que determinará a opção entre pronúncia ou não pronúncia e entre condenação ou absolvição (ou arquivamento). Isto é: em todas essas hipóteses, a determinação da notificação pelo Ministério Público ou por magistrados judiciais insere-se perfeitamente dentro das atribuições constitucionais dessas magistraturas (exercício da acção penal e administração da justiça, respectivamente), sem qualquer invasão da reserva da Administração, nem, conseqüentemente, com violação do princípio da separação de poderes.

2.2.3. Da concretização das quantias em dívida

Tem sido discutido se a notificação imposta pelo artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT impõe uma concretização das quantias a pagar para que se extinga a responsabilidade criminal ou se basta uma notificação genérica para que o arguido pague “as prestações, juros e coimas aplicáveis em 30 dias”, competindo a este diligenciar junto da administração e segurança social para cumprimento de tal causa de exclusão de punibilidade, devendo tais instituições prestar toda a colaboração neste prazo de 30 dias.

Afigura-se-nos que a melhor interpretação do normativo, vai no sentido de que o legislador pretendeu que a notificação contivesse *ab initio* a concretização dos montantes, pressupondo os 30 dias concedidos o conhecimento de tal informação, de modo a que o(s) arguido(s) utilize(m) tal prazo legal para arranjar os meios de pagamento ou negociar com a administração tributária ou segurança social.

Daí que entendemos que a melhor procedimento consiste em oficiar a administração tributária ou segurança social para efectuarem a liquidação das quantias devidas para efeitos do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, após o qual o tribunal procede à notificação, atestando a validade desta e remetendo tal guia de liquidação.

Só deste modo *efectivamente* o arguido terá 30 dias para proceder ao pagamento, já que, caso contrário, a maioria deste período de tempo ou mesmo na totalidade seria gasto junto de tais instituições para lograr obter qual a liquidação a efectuar (tal resulta da prática dos tribunais, atento o decurso de tempo que a administração tributária ou segurança social demoravam a proceder a tais informações).

Parece-nos o que resulta da letra da lei e do princípio da lealdade que deve imperar no processo penal.

Como já se disse, não cabe discutir pelo arguido, nesta fase, da assertividade dos cálculos, sendo, aliás, que o despacho que ordena a notificação não é recorrível²⁴.

Efectuada a notificação, cabe ao arguido optar pelo pagamento segundo os *montantes* que no entender da administração tributária ou segurança social estão em *dívida* ou não efectuar o mesmo, por vários motivos que podem ir desde a impossibilidade financeira até estratégia de defesa, prossequindo o processo os seus trâmites legais.

Caso opte pelo pagamento deverá dirigir-se à administração tributária ou segurança social efectuar o mesmo²⁵ e apresentar a respectiva declaração de quitação, que comprove a liquidação no prazo de 30 dias após a notificação, nos respectivo processo, fazendo assim operar a causa de exclusão de punibilidade e o arquivamento dos autos.

Assim, atento o que ficou dito, caso a concretização das quantias em dívida não conste da notificação estamos perante uma irregularidade processual, que deverá ser sanada pelo tribunal nos termos do artigo 123.º do Código de Processo Penal, efectuando nova notificação em conformidade²⁶.

²⁴ Veja-se a este propósito o acórdão mencionado na nota de rodapé n.º 14.

²⁵ De acordo com os montantes que constam da notificação, o que, na nossa, óptica, exclui, para efeitos de actuação de causa de exclusão de punibilidade, os juros que se vencerem desde a realização da notificação e o pagamento que, na prática, poderão corresponder a 30 dias.

²⁶ Defendendo a desnecessidade de concretização das quantias na notificação a efectuar temos o acórdão da Relação do Porto, de 24 de Setembro de 2008, processo 0811683, relatado por MARIA LEONOR ESTEVES, consultado em www.dgsi.pt, já citado, segundo o qual *“Nada na lei nos permite concluir pela exigência acrescida de que o concreto montante em que as prestações, os juros e a coima a pagar se traduzem seja indicado na própria notificação. O que o legislador teve em vista, na prossecução de objectivos de política criminal e fiscal que visavam não só a diminuição de processos, mas sobretudo uma mais rápida e fácil arrecadação de receitas, foi, tão só, dar aos agentes devedores uma segunda oportunidade de efectuarem o pagamento das quantias devidas a cada um daqueles títulos, interpellando-os para o efeito, e oferecendo-lhes como contrapartida (caso correspondam positivamente a essa interpelação), a impunibilidade criminal das respectivas condutas. Ora, os devedores tributários que estejam interessados em fazê-lo dispõem de tempo mais do que suficiente para diligenciarem no sentido de, junto da entidade própria e que também é naturalmente aquela*

junto da qual o pagamento há-de ser efectuado, averiguarem o montante concreto e total que devem pagar, sendo certo que, pelo menos o montante das prestações ou contribuições já o saberão, além do mais porque já as declararam. E é evidente que, no caso de sentirem dificuldades em obter as informações necessárias junto daquelas entidades, sempre poderão transmiti-las ao tribunal, que não deixará de providenciar para que daí não resulte prejuízo para aqueles que só não efectuem o pagamento atempado devido a falhas que não sejam da sua responsabilidade”²⁶.

Com a mesma posição acórdão citado no acórdão da Relação do Porto de 12 de Dezembro de 2007²⁶ quando escreve “Portanto, a notificação efectuada pelo tribunal para os termos do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT apenas significa que o agente tem 30 dias para regularizar a sua situação tributária. Recebida a notificação e caso pretenda pagar, o que o devedor terá que fazer é dirigir-se à autoridade administrativa credora, indagar junto desta sobre o montante global da dívida e proceder ao pagamento no prazo determinado na lei. Naturalmente que não é o tribunal que vai fornecer aqueles elementos. Mas estes também não são fornecidos pela entidade administrativa através da notificação para os termos do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT. O montante da dívida integral, também, os juros de mora e o montante dos juros depende do dia em que a dívida for paga. Parece -nos, assim, que apenas aquando do pagamento é que o arguido terá conhecimento do montante exacto a pagar”²⁶. Em sentido oposto, com o qual concordamos, e cujos argumentos corroboramos, acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009, processo n.º 0847944, relatado por ERNESTO NASCIMENTO e consultado em www.dgsi.pt, onde se afirma que “A cabal notificação que decorre da alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, importa o conhecimento do cálculo e a indicação concreta das importâncias que o notificando deve pagar — seja, o valor da coima, bem como a liquidação dos juros vencidos, sem olvidar a indicação das prestações em dívida, que constituem objecto — corpo de delito — do processo (pois que o notificando pode estar em dívida para com outras quantias que não estão incluídas no processo concreto onde foi ordenada a notificação e não está obrigado a pagá-las, no âmbito e para os efeitos de tal notificação). Notificação que não contenha tais elementos não satisfaz nem a letra nem a ratio e finalidade da norma — de incentivo para o contribuinte relapso, regularizar a sua situação fiscal ou parafiscal. Obviamente que a mera notificação — como alerta para a possibilidade de regularização da situação do devedor para com a entidade credora — nenhum sentido faz, para além do âmbito da apontada alteração legislativa, pois que ele bem sabe — por todos é sabido — que deve pagar os impostos e contribuições, bem como, sabe, as legais consequências para o facto de o não fazer, como ainda, que a qualquer momento por sua própria iniciativa e de forma espontânea, pode dirigir-se junto da entidade credora com vista a pagar, pelo menos, as prestações em dívida e respectivos juros de mora. O notificando tem o direito a saber qual o objecto preciso da notificação, qual, afinal, a contrapartida concreta para que os factos não sejam puníveis, o que não pode deixar de lhe ser comunicado no acto da notificação. De outra forma, os seus direitos — enquanto arguido em processo de natureza criminal — não estão acautelados e mostram-se mesmo, grosseiramente, violados. (...) Se o objectivo do legislador com a introdução do acto da notificação, é o de alertar o devedor para o facto de que pode beneficiar da extinção da responsabilidade criminal, desde que efectue, em 30 dias o pagamento das prestações em dívida, juros e coima, não se vê como se possa defender, que na notificação para o efeito se possa dispensar a concretização de tais montantes. A transparência, objectividade e lealdade que a administração e os tribunais, num Estado de Direito, devem manter e assegurar nas relações para com os cidadãos, sofreriam irremediável e intolerável machadada. (...) Afinal, serviria para muito pouco, uma tal notificação. Se fosse uma notificação com esta dimensão que o legislador pretendesse, bastaria fazer notificar o arguido para se dirigir a determinado balcão. Então, se a tal acesse cumprir, seria esclarecido de que poderia obter o arquivamento do processo mediante o pagamento de determinadas quantias, que só nesse momento, lhe seriam discriminadas. Andaria o notificando — no âmbito de um processo criminal — em bolandas de um lado para o outro, com vista a ser esclarecido e se surgisse alguma discrepância de valores, num eventual conflito positivo entre os diversos balcões onde se dirigisse, qual seria o determinante e preponderante? (não poderia deixar de ser, no caso concreto, dada a fase em que ocorreu a notificação, a resultante do Tribunal e maxime do Juiz de Instrução). E se em nenhum dos balcões a informação lhe fosse prestada, sendo o notificando remetido para o outro, como se sairia do impasse? E se o devedor discordasse do valor que lhe fosse apresentado num dos balcões, como reagiria? Reclamando para o Juiz, se o processo estivesse em ins-

2.2.4. As formalidades da notificação

A norma vertida no artigo 105.º, n.º 4, alínea *b*), do RGIT tem uma *componente adjectiva*, ou seja, uma formalidade, um acto processual que consiste na feitura da notificação, cujo cumprimento é exigido por lei, e uma *componente substantiva*, ou seja, a prática daquele formalismo do processo implicará a extinção da responsabilidade criminal e arquivamento do processo em caso de pagamento, operando uma causa de exclusão de punibilidade, ou caso contrário, o prosseguimento do processo para julgamento ou decisão de recurso, por operar o segundo requisito para a punição do facto (o primeiro, como vimos, é o decurso do prazo de 90 dias).

Sendo, portanto, aquela notificação um acto de processo penal deverá seguir-se o formalismo imposto no artigo 113.º do Código de Processo Penal para as notificações, ou seja, por contacto pessoal, via postal registada ou por

trução ou em fase de julgamento? Então, se seria o juiz a decidir, no confronto entre a posição do devedor e a informação que lhe havia sido dada ao balcão, porque não, desde logo, ser o juiz a fornecer a informação precisa e cabal, sem margem para dúvida? Se entre nós vigora o princípio da legalidade em matéria de nulidades, seja, só constituem nulidades as expressamente previstas na lei, sendo todos os demais actos ilegais, meramente irregulares. Tendo presente que o despacho proferido efectuado nos moldes em que o foi, não está inquinado de nulidade, pois que não figura no elenco dos artigos 119.º e 120.º C P Penal, nem tal consequência está prevista em qualquer outra norma legal avulsa, estaremos perante uma mera irregularidade. Se nesta matéria preside o princípio da relevância material da irregularidade, segundo a qual só são relevantes as irregularidades que possam afectar o valor do acto praticado, cremos não existir dúvida de que no caso com o referido despacho se cometeu uma irregularidade relevante — que afectou, desde logo, a validade do acto da notificação. Se a regra é a do conhecimento das irregularidades, a requerimento do interessado (do titular do interesse protegido pela norma violada), artigo 123.º/1 C P Penal, no entanto, nos termos do n.º 2 da mesma norma, pode ordenar-se oficiosamente a reparação de qualquer irregularidade, no momento em que da mesma se tomar conhecimento, quando ela puder afectar o valor do acto praticado. Isto salvo se o interessado houver renunciado expressamente a arguir tal irregularidade, pois que o conhecimento oficioso da irregularidade não prevalece sobre o interesse do titular do direito protegido pela norma violada. A procedência de uma irregularidade — que não deva considerar-se sanada — importa a repetição do processado, desde a prática do acto irregular. Obviamente que no caso, não houve qualquer situação de expressa renúncia por parte do recorrente a arguir tal irregularidade; o seu silêncio perante a apontada deficiência do despacho, desde logo ostensiva, perante a subsequente notificação, não pode configurar situação nem de conformismo, nem de concordância com a sua validade, muito menos, é passível de integrar situação de expressa renúncia a arguir a sua irregularidade. De resto, uma vez que estamos perante um despacho tendente a provocar a verificação de uma de 2 situações: ou a extinção da responsabilidade penal ou a verificação da última condição objectiva de punibilidade, no iter criminal inerente ao tipo legal em questão, o notificando pode sempre esperar, legítima e fundadamente, que se o despacho a provocar esta última situação não estiver em conformidade com a lei, a final se tenha como não verificada a apontada condição objectiva de punibilidade e, então não seja o mesmo condenado — donde nenhum interesse se lhe vislumbra em arguir, desde logo a apontada irregularidade, reservando a sua tomada de posição para depois da prolação da sentença, fazendo depender do seu sentido, uma reacção de discordância ou não, perante a anterior e antecedente lógica, notificação. (...) Estamos então perante uma irregularidade do conhecimento oficioso, por afectar o valor do acto praticado — que, por isso não se pode ter como sanada — e, que pode mesmo, constituir, fundamento para recurso da sentença”.

via postal simples com prova de depósito (artigo 113.º, n.º 1, alíneas *a*), *b*) e *c*), do Código de Processo Penal).

Convém salientar que não basta uma notificação ao defensor, tratando-se de uma excepção ao previsto na 1.ª parte do artigo 113.º, n.º 9, do CPP.

Tal resulta não só do próprio preceito, ao exigir uma *notificação ao agente para esse efeito*, mas também do esclarecimento prestado pelo comunicado do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 7 de Fevereiro de 2007, ao ali escrever “*notificação enviada ao contribuinte para que ele proceda à regularização*”, clarifica que se trata de uma notificação *dirigida ao(s) agente(s) do(s) ilícito(s)*.

Portanto, em regra, se os arguidos prestaram termo de identidade e residência, será remetido notificação por via postal simples com prova de depósito, nos termos do artigo 196.º, n.º 3, alínea *c*), do Código de Processo Penal.

Caso contrário, deverá tentar-se uma notificação por via postal registada ou por contacto pessoal, estando vedada a notificação edital, por não estar expressamente prevista (artigo 113.º, n.º 11, do Código de Processo Penal).

Caso se desconheça o paradeiro do arguido e este não tenha prestado termo de identidade e residência, deverá remeter-se para a fase do julgamento a realização da notificação, já que a prática de tal acto processual na fase de inquérito se torna inviável por *causa imputável ao arguido*, sendo que através de um entendimento distinto *lograva-se a fórmula de evitar uma acusação*.

A solução prática será a dedução da acusação, pois só assim será possível recorrer ao instituto da contumácia (artigos 334.º e 335.º do CPP), pressionando o arguido a apresentar-se em juízo, para que preste termo de identidade e residência e assim se consiga a notificação a que alude o artigo 105.º, n.º 4, alínea *b*), do RGIT (se tiver cumprido a obrigação de declaração, como é óbvio).

A maioria das vezes a administração tributária ou a segurança social efectuem a notificação por carta registada com aviso de recepção, admissível por maioria de razão²⁷.

Caso o tribunal detecte em audiência que não foi cumprido tal formalismo processual deverá suprir tal invalidade, considerando-se o arguido notificado caso esteja presente e fique documentada em acta tal notificação, nos termos do artigo 113.º, n.º 7, alínea *a*), do Código de Processo Penal.

2.2.5. A quem deve ser efectuada

A notificação especial prevista no artigo 105.º, n.º 4, alínea *b*), do RGIT impõe a notificação do arguido, não bastando a notificação do seu defensor,

²⁷ Já nos sucedeu ter sido deduzida acusação, não obstante os avisos de recepção terem sido devolvidos. Detectada a irregularidade processual em audiência, estando o arguido presente, compete ao tribunal saná-la, efectuar a notificação legal e aguardar os 30 dias.

tratando-se de uma ressalva legal ao estatuído no artigo 113.º, n.º 9, 1.ª parte, como já se referiu.

Todos os arguidos deverão ser notificados, quer sejam autores, co-autores, instigadores ou cúmplices, inclusivamente as sociedades arguidas, na pessoa dos seus legais representantes (administrador, gerente ou administrador da insolvência caso a sociedade já tenha sido declarada insolvente)^{28 29}.

Sobre esta questão veja-se o acórdão da RP de 13.05.2009, processo n.º 142/05.6IDPRT.P1, consultado em www.dgsi.pt, em cujo sumário se escreveu “*Sendo arguidos a sociedade e o gerente, a notificação deste, na qualidade de representante legal daquela, para o efeito previsto no art. 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, não dispensa a mesma notificação em seu nome pessoal, pois são diversas as qualidades em que intervém no processo*”.

Convém ter presente que as notificações devem ser para cada crime dos arguidos, o que pode implicar a realização de tais actos com conteúdo diverso.

A notificação deve, portanto, atender às *circunstâncias individuais de cada agente do ilícito*.

Ou seja, é fulcral que as notificações sejam susceptíveis de despoletar uma causa de exclusão de punibilidade de acordo com os ilícitos perpetrados.

Também importa ressaltar que nas notificações é necessário destrinçar entre o crime continuado e o concurso real³⁰, já que na primeira situação basta *uma só notificação com o montante global a pagar*, quando no caso do concurso real *deverão as notificações corresponder a cada uma das omissões de entrega ou uma só notificação, discriminando cada ilícito e a quantia necessária para se extinguir a responsabilidade criminal relativamente ao mesmo*.

Consideramos, igualmente, que notificações que não obedeçam ao acima referido enfermam de uma *irregularidade processual*, que pode e deve ser suprida pela entidade competente para a fase processual em que se encontrarem os autos, nos termos do artigo 123.º do Código de Processo Penal.

²⁸ Caso não se logre a notificação pessoal ou por via postal deverá seguir-se a chamada a juízo por notificação edital, a subsequente declaração de contumácia e a separação de processos, caso seja necessário. Repare-se que se não se lograr a notificação de nenhum dos representantes da sociedade, a contumácia destes implica que todos os efeitos jurídicos possíveis sejam aplicados à sociedade, designadamente separação de processos e suspensão do prazo de prescrição.

²⁹ Mas caso tenha sido declarada a falência e apenas esteja em causa a responsabilidade do seu gerente, tal facto não torna inválida a notificação. Veja-se acórdão da RP, de 26.03.2009, processo n.º 0716952, relatado por MANUEL BRAZ “*A notificação do arguido (gerente na data da prática dos factos) para efectuar o pagamento das quantias em dívida, nos termos do art. 105.º, n.º 4, al. b), do RGIT, numa altura em que já tinha sido declarada a falência da sociedade (notificada na pessoa do liquidatário), não impede o arguido de fazer o pagamento pelo qual também é responsável.*”

³⁰ Daí que antes da administração tributária ou a segurança social efectuarem tais notificações convém indagar o titular do inquérito, o MP, qual a qualificação jurídica que faz dos factos investigados, ou seja, se entendem tratar-se de um ilícito continuado ou não, pois influencia o teor da notificação. Assim se compatibiliza as notificações com a qualificação que constará na acusação, evitando a existência de irregularidades processuais.

Por último, importa referir que nada impede que o pagamento seja repartido pelos vários agentes, sendo que se um deles pagar o montante que consta da notificação se exclui a punibilidade de todos.

Ou seja, se uma sociedade com dois gerentes omitiu a entrega de IVA, se um deles efectuar o pagamento que era imposto na notificação, nenhum deles será submetido a julgamento, excluindo-se a punibilidade relativamente a todos.

2.2.6. Da correcta qualificação do elemento de punibilidade previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT

Como já referimos, o Supremo fixou jurisprudência no sentido de que o estatuído no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT se trata de uma condição objectiva de punibilidade.

Ora, como já tivemos oportunidade de afirmar não temos quaisquer dúvidas de que estamos na presença de um *elemento de punibilidade*.

No entanto, a qualificação jurídica que reputamos de correcta é no sentido de estarmos na presença de uma *causa de exclusão de punibilidade*, e não uma condição objectiva de punibilidade³¹.

A este propósito veja-se JOAQUIM GOMES, acórdão da Relação do Porto, processo 0416130, 5.12.2007, consultado em www.dgsi.pt, no qual escreveu “A alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT, introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29/12, representa uma condição de exclusão da punibilidade, na medida em que a regularização da situação tributária leva à desnecessidade da pena, estando essa faculdade na disponibilidade do agente, muito embora exista uma vertente adjectiva, ou seja, a sua notificação para pagar a prestação tributária que devia ter sido entregue”.

Também aludindo à distinção de causas de exclusão de punibilidade e condições objectivas de punibilidade veja-se ISABEL PAIS MARTINS, processo 0644055, 06/06/2007, RP, consultado em www.dgsi.pt, quando escreve “Na categoria da punibilidade incluem-se os pressupostos adicionais que a fundamentam (as chamadas condições objectivas de punibilidade) e os pressupostos que a excluem (as chamadas causas de exclusão da punibilidade ou da pena).

Ora, sem dúvida, como já dissemos, que se trata de um elemento de punibilidade que acresce ao ilícito e à culpa para que, no seu todo, a sua imagem global torne a conduta merecedora de pena.

No entanto, dentro da categoria da punibilidade é necessário distinguir entre aquelas que, objectivamente se verificam ou não, e outras que estão na dependência de um impulso de vontade do agente que se denominam de causas de exclusão da punibilidade.

Tratam-se de elementos de punibilidade em que o legislador coloca nas

³¹ O que tem relevância prática, desde logo a nível do regime do erro, como iremos analisar.

mãos do agente a possibilidade de, adoptando uma conduta tipificada, despoletar a causa excludente da punibilidade.

Ou seja, essa atitude do agente, que depende da sua vontade, na óptica do legislador³², torna desnecessária a punição, valorando positivamente uma actuação que neutraliza o ilícito já consumado.

É justamente o que sucede no elemento da punição previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, já que não obstante ter consumado o ilícito ao não entregar em tempo o imposto devido, *posteriormente*, ao ressarcir o prejuízo do Estado, actuação dependente da sua vontade, torna desnecessária a aplicação de uma pena.

No entanto, como bem chama a atenção o Juiz Desembargador Joaquim Gomes, no acórdão acima citado, é necessário notar uma especificidade.

É que o pressuposto de punição previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT tem uma vertente adjectiva, já que implica o cumprimento de um acto processual que faz surgir a possibilidade de se verificar uma causa de exclusão de punibilidade.

Ou seja, a vertente substantiva está directamente relacionada com um vertente processual que impõe a prática de uma notificação nos moldes ali previstos, formalidade processual imposta por lei.

2.2.7. Da conjugação dos requisitos de punibilidade previstos no artigo 105.º, n.º 4, alíneas a) e b), do RGIT

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social, há que distinguir duas situações.

Se as prestações não foram comunicadas nos termos legais, então basta a verificação do elemento de punibilidade previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea a), do RGIT, ou seja, o decurso de um prazo de 90 dias desde o prazo em que deveria ter sido efectuado o pagamento do imposto ou da contribuição para a segurança social.

³² Como já tivemos oportunidade de mencionar é nosso entendimento que se deve definir por causa de exclusão de punibilidade aqueles actos excludentes dependentes da vontade do agente, quer coexistam com o ilícito, quer se verifique autonomamente. Em sentido divergente, distinguindo várias modalidades a Desembargadora Isabel Pais do Amaral, quando no acórdão mencionado, e citando Roxin e Jescheck, *“As causas de exclusão da pena são circunstâncias cuja concorrência exclui a punibilidade e cuja não concorrência é pressuposto da punibilidade. A este propósito é frequente distinguir entre causas pessoais de exclusão da punibilidade, causas materiais (objectivas) de exclusão da punibilidade e causas de supressão da punibilidade. As causas pessoais de exclusão da punibilidade são circunstâncias que se opõem à punição por concorrerem no momento da acção; nas causas pessoais de exclusão da punibilidade a exclusão da pena não afecta todos os intervenientes mas só aquele em que se verifica o elemento que exclui a punibilidade. Neste ponto radica a diferença com a causa material (objectiva) de exclusão da punibilidade. As causas pessoais de supressão da punibilidade são circunstâncias que só se produzem depois da comissão da acção punível e que eliminam, com carácter retroactivo, a punibilidade”*.

Não obstante a sua actuação ser mais gravosa, entende o legislador que tem um período de reflexão em que poderia “voltar atrás”, ressarcindo o prejuízo do Estado, acto que a lei considera suficiente para não aplicação de uma pena.

No caso das prestações terem sido declaradas impõe-se *dois passos sucedâneos*:

- É necessário aguardar o prazo de 90 dias previsto no artigo 105.º, n.º 4, alínea a), do RGIT.
- Após o decurso deste prazo sem o pagamento deverá dar-se cumprimento ao previsto na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

Trata-se de *pressupostos cumulativos e sucessivos temporalmente*.

É também este o sentido do acórdão de 24.10.2007, processo n.º 0713760, relatado por FRANCISCO MARCOLINO, consultado em www.dgsi.pt, onde se escreveu *“Agora, com a introdução da alínea b) ao n.º 4, a falta de entrega da prestação tributária só poderá constituir crime fiscal se tiverem decorrido 90 dias após o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efectuada e, além disso, é necessário que, decorrido tal prazo de 90 dias, o omitente seja notificado para, em 30 dias, pagar a prestação, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável e que, decorridos esses 30 dias, tal pagamento não se mostre efectuado. As condições das alíneas a) e b) do n.º 4 são cumulativas e material e temporalmente distintas. À condição da alínea a) tem de acrescer (em momento temporal posterior aos 90 dias) a condição da alínea b)...”*.

Esta sequência cronológica não deve ser subvalorizada.

Na verdade, por uma questão de economia de actos caso o pagamento seja efectuado nos 90 dias, o processo é arquivado e torna-se desnecessário dar cumprimento ao previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT.

Por outro, caso seja cumprido o previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT antes do decurso do prazo de 90 dias, ou simultaneamente a este, está-se a coarctar e a reduzir os prazos de pagamento do arguido, o que, na nossa óptica, configura uma irregularidade processual, por entendermos que a interpretação de tal normativo, pressupõe *um cumprimento sequencial*, que, por poder influenciar o desfecho do processo deve ser sanado nos termos do artigo 123º do Código de Processo Penal e implicar novo cumprimento da notificação prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT.

Ou seja, nos casos em que as prestações são declaradas o legislador confere um *novo* prazo de pagamento, de que mais não é do que uma segunda oportunidade, em prazo legal, de reparar o mal do crime.

Mas convém salientar que ao afirmarmos que nestas situações os elementos de punibilidade das alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT são cumulativos, não se quer com isto dizer que não se possa prefigurar situações em que não seja necessário o cumprimento do previsto naquela alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT.

É que, como dissemos, o disposto na alínea *b)* tem uma componente processual, que consiste num acto processual de notificação.

Como infra melhor analisaremos o não cumprimento de tal notificação é uma invalidade processual de extrema relevância, por suprimir uma possibilidade do arguido colocar termo ao processo, razão pelo qual deverá ser oficiosamente sanada.

Mas repare-se que se trata de um acto processual que, por ser em benefício do arguido, este pode renunciar.

Nestes casos o arguido abdica que lhe seja colocada à disposição uma possibilidade de excluir a sua punibilidade, que neste sentido, e porque dependente de um acto processual, é livremente renunciável.

Será hipoteticamente o caso de perante a omissão de tal formalidade o arguido venha aos autos renunciar à prática do mesmo porque não pretende pagar.

Pensamos tratar-se de uma situação em que, independentemente de não se verificar o cumprimento do previsto na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, se deve afirmar a consumação formal do crime, concretamente os pressupostos necessários para punir.

2.2.8. Da omissão do cumprimento da notificação a que alude o artigo 105.º, n.º 4, alínea *b)*, do RGIT

Já acima focamos a questão aquando da sucessão de leis no tempo.

Conforme fixado pelo acórdão uniformizador³³ nos processos pendentes competência ao tribunal competente (instrução, primeira instância ou de recurso) proceder a tal notificação, ou, naturalmente, ao ministério público ou administração fiscal ou segurança social, caso o processo se mantivesse em inquérito.

Questão diversa é apurar se sobre o domínio da lei nova, caso não se cumpra a notificação imposta pelo artigo 105.º, n.º 4, alínea *b)*, do RGIT, qual será a consequência e como proceder.

Ou seja, se já sob a égide da lei nova, estando *já plenamente em vigor a alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT*, se a notificação não for feita no decurso do inquérito ou na instrução, como deverá o tribunal de julgamento actuar (ou o tribunal de recurso caso aquele também não o tenha feito).

Para melhor responder a tal *problemática* convém *relembrar* que estamos perante um elemento de punibilidade com uma componente adjectiva e substantiva que estão *intrinsecamente* relacionados, já que a possibilidade de exclusão da punibilidade está dependente de um formalismo processual: uma notificação nos termos do artigo 105.º, n.º 4, alínea *b)*, do RGIT.

³³ Acórdão n.º 6/2008, proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça em 9 de Abril de 2008, publicado no *DR*, 1.ª série, n.º 94, em 15 de Maio de 2008,

Como também tivemos oportunidade de afirmar por tal formalismo processual ser imposto em benefício do arguido, não vemos qualquer vício formal ou substancial no caso do agente *livremente renunciar ao cumprimento daquele acto do processo*.

Caso o faça, tal notificação não terá que ser cumprida, não terá de constar do despacho de acusação, de pronúncia, decisão de 1.^a instância ou em sede de recurso e tal não obsta a uma condenação.

Simplesmente o agente abdica dessa causa de exclusão de punibilidade, quer porque não queria efectuar o pagamento ou porque qualquer outro motivo.

Mas se tal não acontecer, ou seja, se o arguido não tiver renunciado nos autos ao cumprimento de tal notificação e o preceituado no artigo 105.º, n.º 4, alínea a), do RGIT não tiver sido cumprido no decurso do inquérito, da instrução, julgamento ou tribunal de recurso?

Ponto assente é que, no caso do arguido não ter renunciado aquele formalismo processual o tribunal, de primeira instância ou de recurso, só poderá condenar o arguido caso tenha se verificado o pressuposto de que a lei faz depender a punição, ou seja, o não pagamento no prazo de 30 dias concedido para o efeito dos montantes referentes às prestações mencionadas no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT.

Relembre-se, pois, que a falta de um pressuposto jurídico-material da punibilidade, no momento do julgamento (ou decisão do tribunal de recurso), implica necessariamente a absolvição³⁴.

As condições de punibilidade participam de todas as garantias do Estado de Direito impostas aos elementos do tipo.

Na sua falta, não estão verificados todos os pressupostos indispensáveis para que a punição possa desencadear-se. Com efeito, «em vez de dizer-se que os pressupostos de punibilidade desencadeiam sem mais a punição, melhor se dirá que, uma vez eles verificados, se perfecciona o Tatbestand (no sentido da Teoria Geral do Direito) que faz entrar em jogo a consequência jurídica (Rechtsfolge) e a sua doutrina autónoma» (FIGUEIREDO DIAS³⁵).

Atento o exposto, a questão que se coloca é se o tribunal pode proceder a tal notificação.

Pelos motivos já referidos nos pontos 2.2.1. e 2.2.2., e que se *sintetizam* no facto do artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT *não concretizar a entidade de que deverá proceder à notificação* e que tal actuação do tribunal *não fere qualquer preceito constitucional, concretamente o princípio da separação de poderes, já que praticado na sua qualidade de administrador da justiça, e sem prejuízo das dúvidas que possa suscitar tal questão, entendemos que, por que tal elemento de punibilidade pressupõe o cumprimento de um acto pro-*

³⁴ cfr. JESCHCECK, HANS HEINRICH, in *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, Vol. II, Bosch, pp. 767, e ROXIN, CLAUDIUS, in *Derecho Penal, Parte General*, T. I, Civitas, 1997, pp. 970.

³⁵ FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pp. 622 e ss.

cessual, caso o mesmo tenha sido omitido, compete à entidade que detém o *dominus* do processo proceder à regularização processual, sanando tal invalidade.

Trata-se, na nossa óptica, de uma *irregularidade processual*^{36 37}, que o tribunal deve sanar ao abrigo do artigo 123.º do Código de Processo Penal por afectar a validade do acto e poder influenciar os ulteriores termos do processo, nomeadamente por poder desencadear uma causa de exclusão de punibilidade e com isso o arquivamento dos autos.

Assim, se não tiver sido feito no decurso do inquérito, deverá o tribunal de instrução criminal ou de julgamento³⁸ efectuar *ex officio* a sobredita notificação.

Bem como os tribunais superiores deverão efectuar tal notificação caso não tenha sido cumprida na primeira instância³⁹.

³⁶ Como escreve SILVA, Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal II*, Nova Edição Revista, 2008, Verbo, p. 101, o acto irregular produz os efeitos típicos do acto perfeito enquanto a irregularidade não for sanada.

³⁷ Nos termos do artigo 118.º, n.ºs 1 e 2, do CPP, a violação ou inobservância das disposições da lei só determinam a nulidade do acto quando esta for expressamente cominada na lei. Nos casos em que a lei não cominar a nulidade, o acto ilegal é irregular. Ora, a omissão de tal notificação não é cominada com a nulidade e, designadamente, não nos afigura ser enquadrável no artigo 120.º, n.º 2, alínea d), do CPP, pois não se trata de uma situação de insuficiência de inquérito ou de instrução, já que o acto não tem que ser obrigatoriamente praticada naquele fase, podendo sê-lo, como vimos, na fase de julgamento ou de recurso. Aliás, entender que se trataria de uma nulidade relativa enquadrável naquele alínea seria bem mais gravoso para o arguido de que considerá-la uma irregularidade, já que decorrido o prazo de arguição da nulidade, o tribunal estava impedido de suprir tal invalidade, obstando e coarctando uma possibilidade do arguido ver excluída a sua responsabilidade criminal.

³⁸ Quer no momento em que recebe a acusação, até ao início da audiência, ou no decurso desta, o que aliás, é imposto pelo artigo 340.º do CPP que impõe ao tribunal que efectue todas as diligências necessárias para a boa decisão da causa, sendo que, como não poderá deixar de ser por ter capacidade para despoletar, uma causa de exclusão de punibilidade, se inclui a notificação a que alude o artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT.

³⁹ Veja-se acórdão da Relação de Coimbra, de 21 de Março de 2007, processo n.º 825/98.5TALRA.C1, relatado por CARLOS BARREIRA, em cujo sumário se escreve “1. A punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal previsto na nova redacção do art. 105.º do RGIT, no caso de ter sido comunicada à administração tributária a correspondente declaração, depende da falta de pagamento da quantia correspondente e juros e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. 2. Por isso, mesmo na fase do recurso após condenação, há que oficial à administração fiscal para que proceda àquela notificação, para se verificar se ocorre ou não aquela condição de punibilidade, regime mais favorável ao arguido. Actualmente esta circunstância — constante da al. b) do n.º 4 do referido art. 105.º, do RGIT — faz agora também depender essa (manutenção da) punibilidade do não pagamento da prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.” Mais acrescenta no acórdão Isto é: Estamos perante matéria cuja verificação e eventual relevância exige diligências complementares, designadamente a efectivação da aludida notificação para pagamento do devido no novo prazo agora estipulado. O que, em casos como o dos autos — em que estamos em sede de recurso da respectiva decisão condenatória — poderá vir a implicar: ou a extinção do procedimento criminal e da condenação decretada, se ocorrer o referido pagamento, ou o prosseguimento dos autos para se conhecer, então, do recurso e eventual confirmação da decisão condenatória proferida em 1.ª Instância. Por conseguinte, não pode este Tribunal conhecer, neste momento, do recurso instaurado, devendo previamente ser dado cumprimento ao disposto na al. b) do n.º 4, do art. 105.º,

Como se disse, tal pressuposto de punibilidade tem uma componente adjectiva que o tribunal tem a obrigação de rectificar por poder influenciar os ulteriores termos da causa, designadamente por poder determinar o arquivamento dos autos.

Cumprida a notificação e não efectuado o pagamento surge um novo facto em juízo que deverá constar da decisão condenatória⁴⁰.

Ou seja, para que os tribunais de primeira instância ou superiores condenem é necessário certificarem-se de que aquele formalismo processual susceptível de fazer despoletar o pressuposto da punibilidade está verificado.

Cumprida a notificação pelo tribunal de instrução criminal, de 1.^a instância ou de recurso e não efectuado o pagamento pelo arguido *surge um novo facto em juízo de que depende a punição, pois não se verifica a causa de que a lei fazia depender a exclusão de punibilidade do agente*.

Poderia colocar-se a este propósito se seria de chamar à colação o regime da alteração de factos (substancial ou não), já que o mesmo não constava da acusação ou do despacho de pronúncia ou da decisão de 1.^a instância (caso a notificação tenha sido efectuado pelo tribunal de julgamento ou de recurso, respectivamente)

É nosso entendimento que após a realização da notificação e o não pagamento pelo arguido, tal *facto é introduzido em juízo sem necessidade de qualquer outro acto processual*, podendo constar da decisão condenatória.

Não se trata de *alteração substancial de factos*.

Atenta a definição prevista no artigo 1.º, n.º 1, alínea f), do CPP, *alteração substancial de factos é aquela que tiver por efeito a imputação ao arguido de um crime diverso ou a agravação dos limites máximos das sanções aplicáveis*.

Ora, desde logo o não pagamento após a notificação a que alude o artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT, não traduz a imputação ao arguido de crime diverso.

O crime mantém-se imutável, pois que, utilizando as palavras de FREDERICO ISASCA⁴¹ a valoração social e a imagem social daquele pedaço da vida que é julgado continua a ser representado e valorado da mesma forma do ponto de

do RGIT, na redacção conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Face ao exposto, não conhecendo — para já — do recurso interposto, deve, pois, ser oficiado aos serviços competentes da Administração Fiscal para que proceda à notificação a que se alude na al. b) do art. 4.º do art. 105.º do RGIT, nos termos supra referidos, e para que informe, oportunamente, se na sequência da referida notificação, o arguido/recorrente pagou ou não a prestação devida.

⁴⁰ A este propósito acórdão da Relação do Porto, de 11 de Março de 2009, processo n.º 0847944, relatado por ERNESTO NASCIMENTO e consultado em www.dgsi.pt, onde se escreve “Para se aquilatar das consequências de tal asserção, devemos, desde já referir que, para porventura melhor se atingir o seu real efeito, que nos processo novos, este elemento objectivo da punibilidade, deve passar a constar da acusação, da pronúncia (se for o caso) e, naturalmente da sentença, como de resto já acontecia, com a desde sempre prevista, outra condição objectiva de punibilidade, consagrada na alínea a) da mesma norma legal”.

⁴¹ *Alteração substancial dos factos e sua relevância no processo penal português*, Almedina, p. 143 e 144.

vista do homem médio, já que o cerne assenta na omissão de entrega de impostos ao Estado ou contribuições à Segurança Social.

Mas também não é uma alteração não substancial de factos a que deve ser aplicável o regime do artigo 358.º do Código de Processo Penal.

Repare-se que os regimes processuais previstas para a alteração (substancial ou não) de factos está delineado para protecção do arguido, comunicando-lhe um facto que não lhe foi dada a oportunidade de contraditar.

Ora, o facto é introduzido em juízo em virtude de uma não actuação do arguido atestado pelo tribunal⁴².

Não existe qualquer efeito surpresa que possa contender com a sua defesa.

Trata-se na realidade de um facto despoletado pelo próprio arguido, semelhante ao que sucede numa confissão ou quando alegado na sua defesa, situações em que a lei, por considerar desnecessário o contraditório, permite a introdução em juízo do facto sem quaisquer outras formalidades.

Por outro lado, trata-se de uma situação em que a lei a permite que a notificação possa ser efectuada na fase de instrução, julgamento ou recurso, não existindo um vínculo fixo de integrar o objecto do processo numa determinada fase processual.

Por último, convém salientar que materialmente o crime se consuma com a omissão de entrega, o que também como funciona como argumento para a não utilização do regime da alteração substancial e não substancial de factos.

III — UMA BREVE REFERÊNCIA À RECENTE ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI DO ORÇAMENTO

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009, cfr. artigo 174.º), aprovou o orçamento de Estado para o ano de 2009 (no seguimento da proposta n.º 226-X OE), nela consagrando várias alterações — cfr. artigo 113.º — a introduzir ao Regime Geral das Infracções Tributárias, abreviadamente designado por RGIT.

Uma das alterações foi a introdução de um novo elemento no preceituado legal, respeitante ao valor da prestação deduzida, no que concerne ao crime de abuso de confiança fiscal tipificado no artigo 105.º do diploma já citado.

⁴² Considerando não ser necessário dar o contraditório, por ser uma imposição legal, embora se referisse a um momento de sucessão de leis no tempo, acórdão da Relação de Coimbra, processo n.º 98/06.8IDLRA-D.C1, de 28 de Abril de 2009, relatado por VASQUES OSÓRIO, em cujo sumário se escreve “Sendo a notificação efectuada ao abrigo do art. 105.º, n.º 4, b), do RGIT na redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, uma consequência da lei, e sendo imposta a sua aplicação aos factos pretéritos por força de jurisprudência obrigatória, não se descortina qualquer razão que determine a necessidade de assegurar o contraditório”.

Assim, o artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho passou a ter seguinte redacção:

“Artigo 105.º

[...]

1 — Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7 500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias

2 — [...].

3 — [...].

4 — [...].

5 — [...].

6 — *Revogado*.

7 — [...].”

Confrontando o regime actual com o regime que entrou em vigor constata-se que o facto só é juridicamente relevante, e por isso criminalmente punível, se a prestação que deva ser entregue à administração tributária for de valor superior a € 7.500,00.

Introduziu-se uma alteração quantitativa no ilícito, sendo pacífico tratar-se de um elemento negativo da tipicidade e não uma condição de punibilidade (questão que, como vimos, foi controversa aquando da introdução do artigo 105.º, n.º 4, alínea *b*), do RGIT).

Trata-se de um limiar mínimo de ilicitude, de um patamar valorativo a partir do qual se considerou necessário existir uma reacção criminal, que deve ser abarcado pelo dolo, ou seja, o agente tem que saber ou pelo menos prever que as prestações não entregues são superiores a 7.500€ (sendo que se tem de atender não ao montante global, mas às prestações consideradas individualmente, conforme impõe o artigo 105.º, n.º 7, do RGIT, o que tem pertinência no crime continuado).

A questão controversa é se tal limiar mínimo de ilicitude/patamar valorativo é aplicável aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social.

Mais uma vez estas alterações introduzidas pela lei do orçamento criaram divisões na jurisprudência, sendo expectável que, mais uma vez, seja necessário um acórdão uniformizador para pacificar a discussão e gerar uma interpretação uniforme.

Perfilam-se duas teses:

- uma no sentido de que o novo limite mínimo introduzido para o crime de abuso de confiança fiscal se aplica aos crimes previstos no artigo 107.º do RGIT.
- outra, até agora maioritária, no sentido de que o limite de € 7.500,00 ora estabelecido no n.º 1 do artigo 105.º do RGIT não tem aplica-

ção em sede de crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

A este propósito já tivemos oportunidade de manifestar a nossa posição no sentido de que se nos afigura que uma interpretação de acordo com a hermenêutica jurídica, tomando como ponto de partida a letra, mas buscando o espírito, a teleologia da alteração normativa, a componente histórica e a inserção sistemática, apenas poderão conduzir a que se conclua que o “limiar mínimo de ilicitude” dos 7.500€ também seja exigível nos crimes contra a segurança social⁴³.

Remete-se para os argumentos já aduzidos a propósito deste tema no Boletim da ASJP⁴⁴.

Em síntese escreveu-se naquele trabalho que a aplicação de tal limiar mínimo de ilicitude aos crimes de abuso de confiança contra a segurança social assenta nos seguintes elementos:

1. Elemento teleológico/ a ratio legis subjacente a tal alteração legislativa:

Ao contrário da lei de orçamento para 2007, em cujo relatório se abordava o porquê da alteração ao n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, o relatório do orçamento de estado para 2009 (e o relatório do orçamento suplementar) são totalmente omissos. Nem uma só referência ao motivo de tal modificação normativa.

No entanto, afigura-se-nos que este orçamento procurou, como resulta da leitura dos relatórios, e de declarações públicas de membros do governo, combater a actual crise económica, designadamente tentando aliviar a pressão sobre as PME's, de molde a lograr evitar o seu colapso e estabilizar a economia.

E não tenhamos dúvidas que o legislador ao descriminalizar omissões de entrega iguais ou inferiores a 7.500€, atenta a conjuntura económica, teve presente essa necessidade.

Entendemos, assim, que uma interpretação de acordo com a ratio só poderá concluir que o tal “limiar mínimo de ilicitude” é aplicável aos crimes contra a segurança social, evitando-se a perseguição criminal a omissões que o Estado considerou não serem susceptíveis de atingir o limiar mínimo de afectação de valores essenciais da comunidade e, conseguindo-se, uma “lufada de ar fresco” na gestão das pequenas e médias empresas, de modo a conseguir a sua manutenção e sobrevivência numa crise económica e social que alastra a todo o mundo.

2. Elemento histórico.

Quem compare os dois normativos em questão — artigos 105.º e 107.º do RGIT — decerto constata que desde a introdução do artigo 107.º do RGIT, e por força das remissões do artigo 107.º do RGIT para o artigo 105.º do RGIT, existe uma preocupação do legislador em equiparar os normativos em termos de valores monetários.

⁴³ VIEIRA, Frederico Soares e MILHEIRO, Tiago Caiado, no estudo intitulado *Das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, aos artigos 105.º e 107.º do RGIT: Efeitos, Consequências Práticas e Interpretação*, Boletim da ASJP, VI Série, n.º 1, Junho de 2009.

⁴⁴ Estudo referido na nota de rodapé 43.

Na realidade, se os tipos objectivos divergem pelo facto de no artigo 105.º do RGIT estarem em causa omissões de entrega de IRS, IRC e IVA à administração tributária e no artigo 107.º do RGIT estar em causa a omissão de entrega de contribuições retidas aos trabalhadores à segurança social, o certo é que, quanto aos demais requisitos os tipos legais equiparam-se.

Equiparam-se nas condições de punibilidade, equiparam-se nos montantes nos quais o legislador entende existir um agravamento de ilicitude e equiparavam-se na causa de exclusão da responsabilidade criminal, que foi revogada e que adiante melhor mencionaremos.

É notória uma equiparação nos valores que o legislador entendeu como serem motivadoras de um agravamento de ilicitude, bem como os valores que considerava necessários para fazer operar uma causa de exclusão da responsabilidade criminal (o revogado n.º 6 do artigo 105.º do RGIT).

Se historicamente sempre existiu este paralelismo, muito por força das remissões do artigo 107.º do RGIT, então, reiteramos que a melhor interpretação é de que tal vontade do legislador se perpetua com as recentes alterações.

Ou seja, ao introduzir o tal limiar mínimo de ilicitude, a história dos preceitos diz-nos que o legislador pretende que os 7500€ seja o ponto de partida dos dois tipos legais, tal como entende que os 50.000€ justificam o agravamento do ilícito do artigo 105.º e 107.º do RGIT e tal como entendia que os 2000€ era um valor que justificava nos dois tipos legais uma notificação para pagamento da mesma pelos arguidos, funcionando como causa de exclusão da responsabilidade criminal, e tal como entende que as condições que justificam a punição são iguais em ambos os tipos.

Historicamente, mais uma vez, a interpretação conduz-nos a aplicação de um limite mínimo superior a 7.500€ para a existência do ilícito do artigo 107.º do RGIT.

3. Interpretação literal e sistemática:

Como supra deixamos implícito só uma interpretação demasiadamente literal poderia ser suficiente para concluir que o facto do legislador não ter introduzido expressamente uma expressão similar à utilizada no artigo 105.º, n.º 1, do RGIT no artigo 107.º do RGIT, quis com isso significar que neste tipo legal, não pretendeu deixar de punir as omissões de entrega iguais ou inferiores a 7.500€.

É que a própria letra da lei e muito menos o espírito permitem tal conclusão.

Como já dissemos, muitos dos aspectos normativos do artigo 105.º do RGIT são aplicáveis ao artigo 107.º do RGIT, por remissão.

Ora, uma das remissões é justamente para a punição do artigo 105.º, n.º 1, do RGIT.

Na verdade, o artigo 107.º, n.º 1, do RGIT remete para as penas aplicáveis aos n.º 1 do artigo 105.º do RGIT.

Mas, assim sendo, se nenhuma pena é aplicável quando a omissão de entrega é igual ou inferior a 7.500€, conforme dispõe expressamente o artigo 105.º, n.º 1, do RGIT, então, presumindo que o legislador se exprime bem, saberia que ao manter esta remissão para a punição, pretendia significar que o tal “limite mínimo de ilicitude” é aplicável ao artigo 107.º do RGIT.

Ou seja, a conjugação da letra dos dois normativos apenas poderá conduzir a tal conclusão.

Repare-se.

Se a pena, por definição, é a reacção criminal a uma conduta que o legislador considera ilícita, se este apenas considera ilícitas omissões de entregas superiores a 7.500€,

que sentido faria continuar a manter uma remissão para as penas aplicáveis ao n.º 1 do artigo 105.º, se não quisesse efectivamente transmitir que era sua vontade aplicar tal limiar mínimo de ilicitude aos dois tipos legais.

Ou seja, analisando os dois tipos de forma sistémica, parece-nos que a melhor interpretação é nos moldes expostos, não obstante o legislador não ter feito constar expressamente “o valor superior a 7.500€” no artigo 107.º, n.º 1, do RGIT.

E para quem se agarre ao facto de não estar tal alteração expressamente prevista no artigo 107.º, n.º 1, do RGIT, então deverá estender a letra, de modo a abarcar a expressão utilizada no artigo 105.º, n.º 1, do RGIT, por ser essa a intenção do legislador.

E o que ficou dito fica ainda mais claro se atendermos às demais alterações aos artigos mencionados.

Na verdade, o legislador, concomitantemente com a alteração ao n.º 1 do artigo 105.º do RGIT, revogou o seu número 6.

Relembremos.

O n.º 6 estabelecia uma causa de exclusão da responsabilidade criminal, ou seja, nos casos em que as prestações fossem inferiores a 2.000€, deveria efectuar-se uma notificação, conferindo ao arguido a possibilidade de fazer cessar o procedimento criminal, e isto, independentemente do arguido ter feito as declarações à administração (ao contrário da condição de exclusão de punibilidade prevista no artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT que pressupõe essa declaração).

Obviamente que, atenta a alteração ao n.º 1 do artigo 105.º do RGIT o seu n.º 6 deixou de fazer qualquer sentido.

Para quê fazer uma notificação quando só existe responsabilidade criminal acima dos 7.500€?

A revogação é lógica e coerente com o n.º 1 do artigo 105.º do RGIT.

Ora, se o legislador exprimiu bem o seu pensamento na realização conjugada da alteração e revogação, então, mais uma vez, deveremos concluir, que pretendeu o mesmo efeito no artigo 107.º do RGIT.

É que o n.º 6 do artigo 105.º do RGIT também era aplicável ao artigo 107.º do RGIT, embora por remissão.

Assim sendo, revogando o legislador o n.º 6, não ressaltando a manutenção da sua aplicação ao tipo legal do artigo 107.º do RGIT, então, na nossa óptica, pretende significar exactamente com isso o mesmo sentido que tal revogação tem no artigo 105.º do RGIT, ou seja, só faz sentido a manutenção do n.º 6 do artigo 107.º do RGIT quando a responsabilidade criminal apenas existe em omissões de entrega superiores a 7.500€.

Aliás, seria absurdo, atento tudo o que ficou dito, ser a intenção do legislador agravar a posição do arguido.

É que, caso assim não se entenda, então o actual regime do artigo do 107.º do RGIT é mais gravoso, já que eliminou uma possibilidade de cessação da responsabilidade criminal em prestações inferiores a 2000€ (quando as mesmas não são declaradas). Esta conclusão é contrária a toda a vontade declarada do legislador, pelo que, quanto a nós, deve ser arredada. Na verdade, se o legislador quis aliviar a carga que é exercida sobre as PME's, atenta uma necessária coerência, é de concluir que também no que concerne ao crime de abuso contra a Segurança Social não foi intenção agravar a posição dos devedores da prestação, negando-lhes (segundo o referido entendimento) a possibilidade de extinguir a responsabilidade criminal, quando antes o permitia.

Entendemos, assim, que as considerações acima tecidas relativamente à despenalização do artigo 105.º, são aplicáveis mutandis mutandis ao artigo 107.º, uma

vez que o legislador passou a entender que os crimes de abuso de confiança fiscal dos artigos 105.º e 107.º apenas são puníveis para omissões de entrega superiores a 7.500€.

Feita a resenha dos argumentos, importa acrescentar um outro que não tem sido considerado na discussão jurisprudencial.

Uma das razões utilizadas para defender que o limiar mínimo da ilicitude não é aplicável aos crimes contra a segurança social, prende-se com o facto de que as omissões de entrega não superiores a 7500€ ficariam carecidas de punição, por não serem punidas como contra-ordenação.

Ora, entendemos que a posição do legislador no sentido de que pretende considerar os 7.500€ um limiar mínimo de ilicitude quer nos crimes de abuso de confiança fiscal, quer nos crimes de abuso de confiança contra a segurança social, fica esclarecida na Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, que aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.

Não obstante ainda não ter entrado em vigor é um importante elemento interpretativo, especialmente o seu artigo 42.º, que dispõe:

“Responsabilidade pelo cumprimento da obrigação contributiva:

1 — As entidades contribuintes são responsáveis pelo pagamento das contribuições e das quotizações dos trabalhadores ao seu serviço.

2 — As entidades contribuintes descontam nas remunerações dos trabalhadores ao seu serviço, o valor das quotizações por estes devidas e remetem-no juntamente com o da sua própria contribuição, à instituição da segurança social.

3 — Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias, a violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 constitui contra-ordenação leve quando seja cumprida nos 30 dias subsequentes ao termo do prazo e constitui contra-ordenação grave nas demais situações.”

Ora, a única leitura que confere uma carácter útil ao n.º 3 quando se menciona “sem prejuízo do disposto no regime geral das infracções tributárias”, será no sentido de que só se considerará contra-ordenação se o valor em causa não exceder os 7500€, pois aí já estaremos na presença do crime previsto no artigo 107.º do RGIT.

Repare-se que o legislador ciente da discussão que existe não introduziu nenhuma alteração clarificadora na proposta de lei do orçamento para 2010, e tal código contributivo previsivelmente iria entrar em vigor no início deste ano⁴⁵,

⁴⁵ A Lei n.º 110/2009 era para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 2010, conforme o seu artigo 6.º, mas a Lei n.º 119/2009, de 30 de Dezembro, adiou a entrada em vigor para o dia 1 de Janeiro de 2011.

o que é uma ostensiva orientação do legislador no sentido de que o limiar mínimo de ilicitude é aplicável aos crimes contra a segurança social.

De todo o modo, esta alteração legislativa acaba por esvaziar um dos argumentos da “tese contrária”, já que passa a sancionar como contra-ordenação omissões de entrega à segurança social iguais ou inferiores a 7.500€, sendo que tal contra-ordenação será leve quando a entrega seja feita nos 30 dias subsequentes ao termo do prazo ou grave quando não seja feita a entrega ou seja posterior a esses 30 dias.