

O RECEBIMENTO DO IVA E O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

Uma reflexão sobre o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do
Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de Abril de 2015

Paulo Marques

Mestre em Direito, Inspector Tributário

&

Joaquim Miranda Sarmiento

Ph.D in Finance (Tilburg University),

Professor Auxiliar no ISEG/Universidade de Lisboa

«*O amor não argumenta; a justiça
argumenta e postula*».

JOSÉ DA CUNHA RODRIGUES

1 - Enquadramento

O dever tributário de entrega de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) vigora independentemente do efectivo *recebimento*, sendo na conjuntura actual de crise económica e financeira, cada vez mais frequentes as situações em que os sujeitos passivos efectuem o pagamento do imposto com sacrifício das suas próprias disponibilidades financeiras, não tendo recebido o imposto dos seus clientes, logo não se podendo falar, em bom rigor, de *entrega*, mas de pagamento de imposto, divergindo a prática do espírito que subjaz ao próprio imposto. Neste caso, o “*cobrador de imposto*” é responsável no plano estritamente tributário¹ não apenas pelo que recebeu, mas igualmente pelo que se previa que tivesse recebido, mesmo que tal não tenha sucedido. No entanto, no plano penal tributário, sempre pugnámos² pelo sancionamento criminal

¹ O *imposto* distingue-se da *sanção* de um acto ilícito. Neste sentido *vide* ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA in *Princípios de Direito Fiscal – Vol. I*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1990, p. 39.

² Cfr. JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e PAULO MARQUES in *IVA – Problemas Actuais*, Coimbra Editora, 2014, pp. 101-105.

confinado somente às situações de *não entrega dolosa*³ de imposto nos cofres do Estado do IVA previamente recebido dos seus clientes, dada a excepcionalidade da privação da liberdade (artigo 27.º, n.º 1, da Constituição da República) e sobretudo devido ao *princípio da culpabilidade*⁴ em direito penal (artigo 2.º, n.º 1, do RGIT).

O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência proferido pelos Venerandos Juizes Conselheiros do Supremo Tribunal de Justiça em 29 de Abril de 2015 (Proc. n.º 85/2014) veio esclarecer de modo lapidar e muito oportuno que o *recebimento efectivo do imposto* (IVA) integra o tipo legal de crime constante no artigo 105.º, do Regime Geral das Infracções Tributárias Aduaneiras (Crime de Abuso de Confiança Fiscal).

2 – A não entrega quando facto não culposo

O entendimento firmado por aquele Tribunal alicerça-se entre outros argumentos, no facto de o sujeito passivo de IVA, enquanto «*fiel depositário*»⁵, actuar na vez do Estado, e caso não tenha recebido dos seus clientes o imposto liquidado, vê-se impossibilitado de cumprir a sua obrigação de entrega de IVA

³ A falta de entrega punida por lei (artigo 105.º do RGIT) é necessariamente *dolosa* (voluntariedade directa). Não há crime sem culpa (*nullum crimen sine culpa*). Na lição de AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, ensina-se que «não basta que o agente tenha cometido um tipo de ilícito mas é ainda necessário, como *conditio sine qua non*, a culpabilidade deste agente» (in *Direito Penal – Parte Geral*, 2.ª Edição, Coimbra editora, Coimbra, 2008 p. 457).

Quando, por exemplo, o contribuinte não recebeu previamente o IVA, resulta claro que não lhe é possível entregar o imposto, logo não poderia ter agido de outro modo, não se podendo falar em abuso de confiança, nem em crime omissivo doloso (*culpa in omittendo*). A omissão *dolosa* pressupõe a decisão *voluntária* de não fazer nada, quando podia e devia fazer o que a lei impõe. A não ser assim, um agente económico que nada recebesse dos seus clientes poderia inclusivamente ser condenado com pena de prisão apesar de não ter podido proceder de outro modo – *não pode entregar o que nunca recebeu*. Daqui decorre a improcedência do sancionamento *criminal*, sem prejuízo da responsabilidade *tributária*, uma vez que o imposto é devido ao Estado independentemente de ter existido ou não recebimento prévio, assim como a dedução é permitida mesmo que o contribuinte não tenha pago a aquisição ao seu fornecedor.

⁴ Na pena de VÍTOR FAVEIRO «É indispensável que o acto seja imputado ao arguido a título de culpa» (in *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – I Volume*, Coimbra Editora, Coimbra, 1984, p. 456).

⁵ ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO e JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO observam que «o agente activo será o devedor da prestação tributária, constituído depositário da quantia correspondente» (in *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 334). De igual modo, CLOTILDE CELORICO PALMA refere mesmo que «em princípio, todos os empresários que intervêm num ciclo económico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado, de uma parte do imposto» (in *As Entidades Públicas e o IVA – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Teses, Almedina, Coimbra, 2010, p. 56).

nos cofres do Estado, daí a sua conduta não integrar crime de abuso de confiança fiscal.

Nesse caso, existindo a *impossibilidade objectiva* de entregar aquilo que não se recebeu, estamos igualmente, por maioria de razão, na presença de um facto (*atípico*) *não culposo*, logo não punível, nos termos da lei (artigo 2.º, n.º 1, do RGIT), não recaindo sobre esse sujeito jurídico qualquer juízo de censura de *culpa*⁶, uma vez que sem ter recebido imposto, não poderia entregar aquilo que nunca recebeu, logo não se verificou abuso, porque nunca existiu uso (“*nullum crimen sine culpa*”)⁷. O sujeito passivo de IVA nunca teve liberdade⁸ de opção ou seja, não teve a possibilidade real de actuar de outra forma, logo não pode entregar algo que nunca chegou a receber previamente. Nunca é demais destacar que o legislador penal tributário não sanciona criminalmente o não *pagamento*⁹ em si, mas a falta *dolosa*¹⁰ de *entrega*¹¹ de imposto. Para efectivar o

⁶ Segundo o Tribunal da Relação de Guimarães «Só haverá crime quando o agente tiver recebido os valores tributários e lhes der destino diferente daquele a que estava obrigado. Outro entendimento poderia levar à condenação em casos em que o faltoso, que ainda não recebeu, estava em situação económica que o impedia, em absoluto, de cumprir a prestação. Isso violaria o *princípio da culpa*, que implica a proibição de punição criminal por facto não culposo» (Acórdão de 3 de Dezembro de 2012 – Proc. n.º 103/11.6IDBRG.G1).

De igual modo, o Tribunal da Relação de Coimbra decidiu que «No âmbito do IVA, o devedor tributário só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º, do R.G.I.T., se tiver *recebido* o montante da prestação tributária e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal» (Acórdão de 22 de Janeiro de 2014 – Proc. n.º 49/08.5IDAVR.C2). O Tribunal da Relação do Porto entendeu igualmente que «Se é certo que a apropriação deixou de ser, como vimos, elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal, este continua a manter alguma similitude com o crime de abuso de confiança (de outro modo, a sua própria designação deixaria de ter sentido). É algo mais do que o simples incumprimento de uma obrigação fiscal que origina a responsabilidade criminal. O abuso de confiança supõe uma *quebra de confiança*. E só pode falar-se em quebra de confiança quando alguém *recebe* valores e lhes dá um destino diferente daquele a que estava obrigado» (Acórdão de 26 de Novembro de 2014 – Proc. n.º 7010/11.0IDPRT.P1).

Mais recentemente, o Tribunal da Relação de Lisboa falou mesmo na «falta de entrega do IVA efectivamente recebido pelo sujeito passivo» (Acórdão de 24 de Março de 2015 – Proc. n.º 2168/10.9IDLBS.L1-5).

⁷ O *princípio da culpabilidade* implica que não se se responsabilize pela simples produção do resultado e, logo não se aplicando a sanção pelo mero facto.

⁸ Na pena de DIOGO FREITAS DO AMARAL «Expressão exigente da dignidade da pessoa humana, a liberdade implica responsabilidade» (in *Uma Introdução à Política*, Bertrand Editora, Lisboa, 2014, p. 239).

Conforme ensina ANDRÉ VENTURA «O direito penal deve sancionar condutas exercidas e executadas em liberdade, aquilo a que a doutrina penal costuma designar de “domínio dos factores da acção”» (in *Lições de Direito Penal*, Volume I, Lisboa, 2013, p. 82).

⁹ Exigir-se penalmente uma sanção pelo não pagamento, seria uma incriminação por dívidas, excedendo em muito as suas obrigações de “*cobrador de impostos*”.

¹⁰ Agir com dolo significa que alguém tem o propósito de atingir um fim criminoso para causar dano a outrem (artigo 14.º, do CP), sendo que os crimes tributários são necessariamente dolosos.

¹¹ Mesmo o artigo 114.º, do RGIT fala-nos em «Falta de *entrega* da prestação tributária».

interesse patrimonial do Estado, a lei impõe o princípio da indisponibilidade do crédito tributário (artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º, do CPPT) e o pagamento coercivo das dívidas tributárias mediante a instauração e tramitação do processo de execução fiscal (artigos 148.º, e seguintes, do CPPT), sem ocorrer necessariamente a intervenção dos tribunais¹² (“privilégio da execução prévia”)¹³. Estamos assim com GERMANO MARQUES DA SILVA, insigne penalista que presidiu à Comissão de Revisão do Regime Geral das Infracções Tributárias, quando sustenta que «*Ninguém responde criminalmente por abuso de confiança por não ter entregue o IVA se demonstrar que não tinha recebido. Porque o abuso de confiança fiscal traduz-se precisamente nisso: ter recebido o IVA ou ter descontado nos salários dos trabalhadores e não ter entregue. Vai preso se aldrabar as contas para fugir ao IRC, agora por não poder pagar não há prisão. Há é problemas em termos de organização contabilística para provar perante a lei essa situação*»¹⁴.

Dito de modo, nas situações de *não recebimento prévio* do imposto a entregar nos cofres do Estado, *inexiste o objecto* sobre o qual se erigiu a relação de confiança entre o Estado (credor) e o sujeito passivo de IVA (devedor).

Seguindo o mesmo raciocínio, qualquer *depositário*¹⁵ que nunca tenha recebido o bem, não poderá ser responsabilizado pelo crime de abuso de confiança comum (artigo 205.º, do CP), pressupondo-se em qualquer caso a entrega de uma coisa por título não translativo da propriedade. A título de

¹² No entanto, a lei prevê diversas garantias jurisdicionais (artigo 103.º, n.º 2, da LGT e 151.º, do CPPT), atendendo à *independência do poder judicial* e à obrigatoriedade das suas decisões (artigo 158.º, do CPTA).

¹³ A possibilidade do Estado executar coercivamente os seus actos sem a interferência necessariamente dos tribunais é hoje *excepcional* (artigos 176.º e 179.º, do NCPA).

Compreende-se essa importante prerrogativa do Estado-administração, uma vez que as receitas tributárias se destinam ao financiamento das muito relevantes tarefas fundamentais do Estado (artigo 9.º, da Constituição), sendo o Estado o garante e o instrumento de realização, pelo menos nas situações limite, da dignidade humana dos seus cidadãos. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS in *Por Uma Liberdade Com Responsabilidade – Estudos Sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 179-189 e JORGE PEREIRA DA SILVA in *Deveres do Estado de Protecção de Direitos Fundamentais*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2015.

¹⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA in *O enquadramento jurídico-criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?*, Conversas no Vale do Tejo, Santarém, 2007, p. 158.

¹⁵ O artigo 1185.º, do Código Civil define «depósito» como sendo o contrato pelo qual uma das partes *entrega* à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde, e a *restitua quando for exigida*, aplicando-se no essencial, igualmente, ao depósito legal e judicial. A alínea c), do artigo 1187.º, do Código Civil também alude à *obrigação de restituição* da coisa *entregue* que impende sobre o *depositário*.

exemplo MANUEL LEAL-HENRIQUES e MANUEL SIMAS SANTOS referem a necessidade de que «o agente esteja investido de um poder sobre a coisa que lhe dê a possibilidade de o desencaminhar ou dissipar»¹⁶.

3 – A exigibilidade do imposto (IVA)

A *exigibilidade* do imposto¹⁷ (artigo 7.º, n.º 1, do CIVA) não implica o *sancionamento criminal* de todas as situações de incumprimento, dado o cariz reconhecidamente residual do Direito Penal (“*ultima ratio*” do sistema jurídico), visando o artigo 105.º, do RGIT apenas punir as situações de violação grave e dolosa do dever de lealdade e de colaboração que impende sobre o sujeito passivo de IVA. Apesar da disposição incriminadora (artigo 105.º, do RGIT) constituir uma *norma penal em branco*¹⁸, o legislador tributário (artigos 7.º, 27.º e 41.º, do CIVA) mostra-se mais exigente do que o legislador tributário, exigindo aquele o pagamento do imposto, *independentemente de ter ou não ocorrido o respectivo recebimento prévio*, até porque o sujeito passivo pode mesmo deduzir o imposto não pago aos seus fornecedores.

No plano estritamente tributário, o IVA opera pelo *método do crédito de imposto*, assumindo o sujeito passivo a qualidade de *devedor* ao Estado pelo montante de imposto que factura aos seus clientes, nas vendas efectuadas ou nos serviços prestados em determinado período (imposto liquidado ou imposto a favor do Estado) e, em contrapartida, é *credor* do Estado pelo imposto suportado nos seus *inputs*, no mesmo período (imposto suportado ou imposto a favor do sujeito passivo). A entrega nos cofres do Estado resume-se ao diferencial, sendo o consumidor final quem suporta o tributo (*contribuinte de facto*), embora o mesmo seja entregue ao Estado pelo sujeito passivo de IVA (*contribuinte de direito*)¹⁹.

¹⁶ MANUEL LEAL-HENRIQUES e MANUEL SIMAS SANTOS in *Código Penal*, 2.º Volume, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 1996, p. 461.

¹⁷ Mesmo no âmbito exclusivamente patrimonial, a regra não pode deixar de ser a *liberdade económica dos cidadãos e das empresas*, daí o princípio da *tipicidade tributária* própria de um Estado de Direito consagrado entre nós (artigos 102.º, n.º 2, da Constituição e 8.º, da LGT). Cfr. ANA PAULA DOURADO in *O Princípio da Legalidade Tributária – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, 2007, pp. 57-83 e 225-356.

¹⁸ A *norma penal em branco* corresponde a uma descrição incompleta de uma norma penal (ex: remissões as normas tributárias).

¹⁹ O IVA constitui um imposto sobre o consumo que tributa o consumidor final de bens ou de serviços (*contribuinte de facto*), sendo outros os sujeitos que o legislador considera

Assim, por razões de operacionalidade e de simplicidade, o tributo a entregar ao Estado consistirá na diferença entre o débito e o crédito (artigo 27.º, n.º 1, do CIVA), *independentemente de as importâncias liquidadas terem sido efectivamente recebidas ou os montantes deduzidos terem sido pagos*, como já se referiu anteriormente. No Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães em 20 de Novembro de 2006 (Proc. n.º 1796/06-2) considerou-se que «O IVA contabilizado é devido *independentemente de o preço dos bens vendidos ou dos serviços prestados ser ou não recebido ou de se pedir qualquer compensação*, pois dos preceitos respectivos do Código do IVA (cf., em especial os art.ºs 16º a 40º) e da configuração do imposto em causa, resulta inequivocamente que a declaração das operações efectuadas e o montante final liquidado (encontrado, e que serve simultaneamente de reconhecimento da obrigação de pagamento) não depende da efectiva cobrança do imposto aos clientes»²⁰. Por outro lado, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 1 de Outubro de 2008 (Proc. n.º 0842659) entendeu que «O IVA é devido desde a respectiva venda, facturação, liquidação e declaração aos serviços, e não desde o momento do pagamento da transacção que lhe deu origem. Por isso, o pagamento do IVA liquidado e declarado é exigível logo que decorra o respectivo prazo, *tenha ou não sido recebido do devedor seguinte*»²¹.

sujeitos passivos da relação jurídico-tributária (contribuintes de *direito*). Cfr. NUNO DE SÁ GOMES in *Os Sujeitos passivos da obrigação tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 196/198, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Abril-Junho 1975, pp. 57-58.

O Supremo Tribunal de Justiça veio a considerar que existem «nessa relação jurídica fiscal dois sujeitos passivos, que são o *contribuinte de direito* e o *contribuinte de facto*, o IVA é um imposto cobrado por uns, mas posto a cargo de e suportado economicamente por outros. Na perspectiva tradicional, que por tal entendia quem, em último termo, suporta o imposto, são estes últimos quem vem na realidade a ser os contribuintes, pois são eles os devedores principais e originários desse tributo, e, nessa óptica, o seu sujeito passivo propriamente dito. Enquanto responsável fiscal chamado a pagá-lo, o contribuinte de direito é responsável também pela falta da oportuna liquidação e cobrança desse imposto a quem efectivamente o desembolsa, ou seja, ao contribuinte de facto» (Acórdão de 22 de Abril de 2004 – Proc. n.º 04B837).

²⁰ Segundo o Tribunal da Relação de Évora consuma-se o crime «mesmo que o sujeito tributário *não tenha recebido* as quantias devidas pelos clientes» (Acórdão de 30 de Setembro de 2014 – Proc. n.º 45/12.8IDEVR.E1). O mesmo tribunal já considerara que «preenche o tipo legal de crime ora em discussão a omissão de pagamento do IVA atinente a uma operação comercial, *mesmo que o adquirente dos respectivos bens ou serviços não os tenha ainda pago ao sujeito passivo*» (Acórdão de 29 de Abril de 2014 – Proc. n.º 186/2011).

²¹ A importância de imposto apurada e a *entregar* nos cofres do Estado (artigo 27.º, do Código do IVA) *pertence ao Estado e não ao sujeito passivo*. Neste sentido, o Supremo Tribunal de Justiça no Acórdão firmado em 31 de Maio de 2006 (Proc. n.º 06P1294) esclarece

Em Portugal, em virtude do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de Maio, com efeitos a partir de 1 de Outubro de 2013, foi introduzido o *Regime de Contabilidade de Caixa*, tendo em vista aliviar a tesouraria das pequenas e médias empresas. Este regime aplica-se aos sujeitos passivos cujo valor de negócios do ano civil anterior não supere os €500.000. Por outro lado, exige-se que tenham tido o início da actividade há mais de um ano e que tenham a sua situação tributária regularizada e não existam obrigações declarativas em falta. Neste regime facultativo, a exigibilidade do IVA devido nas operações activas realizadas apenas se verifica aquando do momento do recebimento dos clientes. A autoridade tributária e aduaneira pode aceder à totalidade das informações ou documentos bancários dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de caixa, independentemente do consentimento daqueles (artigo 63.º-B, n.º 1, alínea d), da LGT).

O recente Acórdão do Tribunal Constitucional mostrou lucidez ao realçar que «é por alguma forma contraditório assumir que, para uma categoria de contribuintes, o prévio recebimento seja pressuposto necessário da obrigação tributária de pagamento e para outros tal prévio recebimento seja irrelevante, atribuindo-se uma tutela criminal ao mero não pagamento de quantia não recebida. Isto aconteceria, não por uma diferente relevância axiológica normativa da concreta conduta do contribuinte, mas pela mera categorização em termos fiscais atribuída a este». O princípio da igualdade entre todos os contribuintes (artigo 13.º, da Constituição da República) não pode deixar de ditar este entendimento. Por outro lado, o Regime Geral das Infracções entrou em vigor em 5 de Julho, ou seja, muito antes do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de Maio, não se podendo falar na verificação entretanto de uma alteração subsequente da estrutura essencial do crime de abuso de confiança fiscal.

4 . Pagamento *versus* entrega

Como já se disse, o quantitativo de imposto apurado e a *entregar* nos cofres do Estado (artigo 27.º, do CIVA) *pertence ao Estado e não ao sujeito passivo*, intervindo este último como *depositário legal*, quando *recebe a*

que “*quem recebe das mãos de terceiro prestações tributárias, ficando investido na qualidade de seu depositário, e não as entrega, em via de regra é porque delas se apropriou, conferindo-lhes um destino não legal*”.

prestação tributária de terceiro, daí o *sancionamento criminal* (artigo 105.º, do RGIT). O tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal vem confirmar que o legislador considera que o IVA integra o património do Estado e não o património do devedor²² já que constitui uma coisa *alheia*²³ a este, o imposto recebido de clientes ou de prestadores de serviço, bem como o imposto deduzido dos salários dos trabalhadores pelas entidades patronais, um pouco à semelhança do crime de abuso de confiança comum (artigo 205.º, do Código Penal), embora aquele com a especificidade de ser o Estado Fiscal – não um particular, o lesado. O *património do Estado* constitui o bem jurídico tutelado criminalmente, a par da *confiança* e da *autoridade pública* (artigo 105.º, n.º 4, alínea b), do RGIT), daí a especificidade face ao crime de abuso de confiança comum. Tratando-se de um sujeito passivo em IVA, o *depositário* das quantias recebidas ou suportadas por terceiros, um pouco à semelhança do fiel depositário em processo de execução fiscal (artigos 133.º, do CPPT e 205.º, n.º 5, do Código Penal), o legislador visou proteger criminalmente também a *lealdade* e a *cooperação* que são devidas nestes casos, erigindo a confiança igualmente como bem tutelado criminalmente pelo artigo 105.º, do RGIT.

Quando falamos em não *entrega* de imposto, esta situação não corresponde, em bom rigor, à falta de *pagamento* de imposto. Como demos conta em outra sede²⁴, em virtude da consensual «*proibição de prisão por dívidas*», o legislador refere expressamente na letra do preceito incriminador (artigo 105.º do RGIT) a «*entrega*» e não propriamente ao «*pagamento*» de tributo. O verbo «*entregar*» provém etimologicamente do vocábulo latino «*integrare*», isto é, passar às mãos de outrem; depor nas mãos de; confiar. Neste sentido, o Tribunal da Relação do Porto veio esclarecer no Acórdão proferido em 12 de Novembro de 2003 (Proc. n.º 0313696) que «*As quantias retidas a título de IRS e IVA não são propriedade de quem as retém, mas da*

²² Em outra sede já nos pronunciámos sobre este ponto (Cfr. PAULO MARQUES in *Dinheiro esquecido, nem é pago nem agradecido* — *A falta de entrega de imposto e a massa insolvente do devedor*, Revista Fiscalidade, n.º 47. Lisboa: ISG, Julho-Setembro 2011.

²³ Segundo o penalista JORGE DE FIGUEIREDO DIAS «*alheia* é toda a coisa que, segundo este direito, pertence *pelo menos em parte*, a outra pessoa que não o agente, sendo por isso integrado o elemento típico em exame por coisas de que o agente é (apenas) *comproprietário*» (in *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 98).

²⁴ PAULO MARQUES in *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 41.

administração tributária. O crime de abuso de confiança fiscal consiste em "não entregar" (o que é diferente de "pagar") à administração tributária a prestação deduzida».

Todos têm direito à liberdade e à segurança (artigo 27.º, da Constituição da República). No sistema penal actual, o sujeito passivo não pode ser sancionado pelo mero não *pagamento* de imposto, mas pela não *entrega* dolosa de imposto já suportado pelo adquirente da coisa ou serviço, enquanto forma de percentagem do preço dos mesmos. Tendo em vista promover a cobrança coerciva das dívidas tributárias, a lei prevê o processo de execução fiscal (artigo 148.º e ss., do CPPT), sem a intervenção dos tribunais, ressalvando as situações enquadradas no artigo 151.º, do CPPT.

Se não a tiver recebido previamente, cabe interrogarmo-nos como poderemos falar com rigor em incumprimento ilícito e doloso do dever de restituição ou entrega? Aquele precede necessariamente este último²⁵. A própria noção de abuso (Lat. *abusu*), isto é, além do uso ou uso excessivo, revela-se essencial para a boa compreensão da epígrafe do crime («*nomen juris*») tipificado no artigo 105.º do RGIT (Abuso de confiança). Ora, apenas se pode abusar daquilo que em primeiro lugar se pode usar. Apenas se pode recusar a entrega de algo que se recebeu previamente, que se teve em mãos²⁶. De outro modo, como exigir um comportamento diferente do agente? Como então justificar a punição severa de quem não recebeu sequer o IVA, consubstanciada em pena de prisão ou de multa? Não temos dúvidas de que a obrigação de entrega se revela impossível, daí a atipicidade do facto.

A letra da lei, designadamente o n.º 2, do artigo 105.º, do RGIT («tendo sido *recebida*»), dá acolhimento a esta linha de pensamento. Conforme esclarece a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA «O recebimento da

²⁵ Mesmo que o *recebimento prévio da prestação tributária* não integrasse a tipicidade objectiva do preceito incriminador, o que aqui não se defende, a sua existência relevaria sempre para efeitos de *determinação concreta da medida de pena* a aplicar pela judicatura (artigo 71.º n.º 2 do Código Penal).

²⁶ O Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 54/2004 (Proc. n.º 640/03) pronunciou-se no sentido de que "a mera impossibilidade do cumprimento não é elemento do crime de abuso de confiança em relação à administração tributária. O não cumprimento da obrigação de entrega é elemento do tipo, mas o que importa para a punibilidade do comportamento, como se referiu, é a *falta dolosa de entrega da prestação, podendo a situação continuar a ser aproximada da do crime de abuso de confiança previsto e punido pelo Código Penal* (artigos 205º a 207º) – um "crime contra o património, cuja consumação ocorre com a apropriação ilegítima de coisa móvel alheia entregue por título não translativo de propriedade".

prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança fiscal, sendo que o dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de protecção penal, por atipicidade do facto»²⁷. Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS parece apontar que «No plano criminal parece estar em causa o cumprimento de uma obrigação alheia com *bens alheios previamente entregues para o efeito*»²⁸. Na mesma linha, NUNO LUMBRALES tem defendido que «para que a não entrega da prestação possa ser classificada como abuso de confiança fiscal à luz do preceituado no art. 105.º do RGIT, se exige que a prestação tributária em causa tenha sido efectivamente deduzida ou recebida do agente»²⁹.

Em face deste entendimento, resulta clara a necessidade de se proceder no âmbito do processo de inquérito criminal fiscal³⁰ à *recolha da prova atinente ao recebimento das importâncias liquidadas aos clientes*, designadamente a declaração periódica de IVA da empresa, a conta corrente fornecedores, facturas e recibos, comprovativos do pagamento, etc.

5 – Concretização do imposto recebido

No que respeita às situações de IVA, deve ser provado, se possível, o *recebimento* de todo o imposto *liquidado* no período em referência. O n.º 7, do artigo 105.º, do RGIT pode dar-nos um contributo precioso para reforçarmos esta posição, uma vez que os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devem constar de cada *declaração* periódica a apresentar

²⁷ ISABEL MARQUES DA SILVA in *Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A Inexistência de Infracção Tributária nos Casos de Não Entrega de IVA Não Recebido*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha - Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Almedina, Coimbra, 2010, p. 263.

²⁸ RUI DUARTE MORAIS in *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 59.

²⁹ NUNO B. M. LUMBRALES in *O abuso de confiança fiscal no regime geral das infracções tributárias*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 13/14, Lisboa, Janeiro-Abril 2003, p. 90.

³⁰ Relativamente aos crimes fiscais (ex: crime de abuso de confiança fiscal), a lei presume delegada a competência para a prática de actos de inquérito no director de finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou no director da Unidade dos Grandes Contribuintes, ou no director da Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estas no exercício das suas atribuições (artigo 41.º, n.º 1, alínea b), do RGIT), podendo esses actos ser praticados pelos titulares dos órgãos e pelos funcionários e agentes dos respectivos serviços a quem tais funções sejam especialmente cometidas (artigo 41.º, n.º 2, do RGIT), enquanto órgãos de polícia criminal (artigo 40.º, n.º 2, do RGIT).

à administração tributária e esses reportam-se ao tributo *liquidado* no período em causa. O imposto *recebido* constitui um subconjunto de um conjunto mais vasto: o do imposto *liquidado*. Por outro lado, retenha-se que o direito à dedução constitui uma mera *faculdade* do contribuinte e que se subordina a diversos requisitos legais (artigos 19.º e ss. do CIVA). No entanto, quando a prova do recebimento da totalidade do imposto liquidado não se mostre possível, sempre se deve provar pelo menos o recebimento de imposto em quantitativo superior ao diferencial entre o tributo *liquidado* e *deduzido*, de valor sempre superior a 7.500€ (artigo 105.º, n.º 1 do RGIT). Como decidiu o Tribunal da Relação de Coimbra, no Acórdão de 15 de Dezembro de 2010 (Proc. n.º 24/06.4IDGRD.C1) «No caso do IVA, comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do RGIT, o sujeito passivo que *tendo efectivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja por isso obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça, no prazo legalmente fixado para tal*. Assim, no caso do IVA, e estando em apreciação a eventual a prática de um crime de abuso de confiança fiscal, o Tribunal deve levar a cabo a indagação plausível de fazer para determinar quais as *quantias efectivamente recebidas* e não entregues pelo sujeito passivo e se aquelas são superiores ao valores actualmente estabelecidos na lei (7 500,00 €)». Segundo refere ainda o Tribunal da Relação de Guimarães «a prova deste recebimento é indispensável, *pelo menos de forma parcial, mas representativa*» (Acórdão de 9 de Junho de 2005 – Proc. n.º 203/04-1), ponto de vista com o qual concordamos.

Aplaudimos, como já referimos, o recente Acórdão Uniformizador de Jurisprudência que veio esclarecer que o recebimento prévio do imposto integra o tipo legal do abuso de confiança fiscal (artigo 105.º, n.º 2, do RGIT).

No entanto, a temática em presença merece ainda uma apurada análise, debruçando-nos agora sobre as importantes consequências *práticas* daquele entendimento, designadamente quando o referido Acórdão considera que só comete o crime de abuso de confiança fiscal quando «aquele sujeito passivo que, tendo efectivamente *recebido* o montante devido pela cobrança do imposto e esteja, por isso, obrigado à sua *entrega* ao Estado, *o não faça no prazo legalmente fixado para tal*».

As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas *na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários* (artigo 5.º, n.º

2, do RGIT), normativo relevante para a aplicação da lei no tempo e, em conjugação com a alínea a), do n.º 4, do artigo 105.º, do RGIT³¹ (condição de punibilidade), releva sobretudo para a contagem do prazo prescricional, não impedindo posteriormente a verificação da infracção típica (o recebimento e a não entrega subsequente). No caso do agente económico que não recebeu ainda o imposto até ao momento do termo do prazo voluntário para a apresentação da declaração periódica de IVA ³², não se pode afirmar que existiu infracção, nos termos do artigo 105.º, n.º 2, do RGIT. Se recebeu antes daquele momento, poderá dispor das importâncias de IVA recebidas dadas as mesmas serem fungíveis, desde que venha a entrega-las até ao final daquele prazo. Mas entendemos que caso o venha a receber posteriormente, não tendo ainda ocorrido o decurso do prazo prescricional³³, pode ainda considerar-se verificado o crime de abuso de confiança fiscal. A não se considerar assim, bastaria ao sujeito passivo de IVA em eventual conluio com os seus clientes receber no dia seguinte ao *terminus* do prazo para que não fosse perseguido criminalmente³⁴.

Para a boa compreensão do crime de abuso de confiança fiscal, deve ainda considerar-se que o facto considera-se praticado no momento em que o agente actuou ou, no caso de *omissão, deveria ter actuado*, independentemente do momento em que o resultado típico se tenha produzido (artigo 3.º, do Código Penal). Dito de outra forma, numa perspectiva penal tributária, exige-se ao sujeito passivo de IVA que ao *receber* o imposto dos seus clientes, deva *entrega-lo* nos cofres do Estado, já que este não lhe pertence, mesmo que o recebimento se tenha verificado em momento posterior ao termo do prazo para apresentação da declaração periódica. A comissão de um resultado por omissão só é punível quando sobre o *omitente* recair um *dever jurídico que pessoalmente o obrigue a evitar esse resultado* (artigo 10.º,

³¹ Enquanto o procedimento criminal não puder iniciar-se, não ocorre prescrição (artigo 120.º, do Código Penal).

³² No caso do regime trimestral do IVA, o contribuinte apenas terá que apresentar a sua declaração periódica e *entregar* o imposto nos cofres do Estado até ao dia 15 do segundo mês seguinte. Mesmo que tenha *recebido* o imposto *antes*, poderá entregar o diferencial entre o imposto liquidado e o imposto deduzido *apenas no último dia do prazo*.

De resto o IVA é considerado unanimemente como sendo um *imposto de obrigação única* e não um imposto periódico. Cfr. Tribunal Central Administrativo Sul - Acórdão de 12 de Maio de 2009 — Proc. n.º 2961/09.

³³ Segundo o Tribunal da Relação do Porto «O prazo de prescrição do procedimento pelo crime de abuso de confiança fiscal *só se inicia após o decurso do prazo de 90 dias* estabelecido na alínea a) do n.º 4 do art. 105º do RGIT» (Acórdão de 21 de Março de 2009 — Proc. n.º 0846951).

³⁴ Por exemplo, para o 4.º trimestre do ano – Outubro, Novembro e Dezembro - o prazo apenas finda no dia 15 de Fevereiro do ano seguinte, se o sujeito passivo de IVA estiver enquadrado no regime trimestral.

n.º 3, do Código Penal), o que aqui se alcança com facilidade *in casu*, uma vez que o sujeito passivo assume as funções de *depositário* (“cobrador de impostos”), não existindo crime se entregar o IVA assim que lhe for possível e legalmente exigível, ou seja, no último dia do prazo para a apresentação da declaração periódica (artigo 5.º, n.º 2, do RGIT), ou no momento do recebimento, se este tiver sido posterior (artigos 3.º, do Código Penal e 105.º, n.º 2, do RGIT). A relação fiduciária do depósito pressupõe a entrega de uma coisa, neste caso fungível (IVA) que se recebeu anteriormente. Não havendo *entrega*, não há *depósito*. Sem entrega da coisa, pode haver, quanto muito, uma mera perspectiva ou expectativa jurídica de depósito, cujo objecto ainda é inexistente (artigos 1185.º e ss., do CC).

Antes da data limite de apresentação da declaração periódica, dada a fungibilidade do bem em causa, o sujeito passivo pode dispor como entender do imposto previamente recebido dos seus clientes, apenas tendo a obrigação de o entregar naquela data, daí o artigo 5.º, n.º 2, do RGIT. Uma vez que a lei tributária o permite (artigos 27.º e 41.º, do CIVA), não pode o legislador penal sancionar tal comportamento, daí o artigo 5.º, n.º 2, do RGIT. O facto não é punível quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica considerada na sua totalidade (artigo 31.º, n.º 1, do Código Penal).

Em face desta realidade, para o sancionamento criminal fiscal, o dano não corresponde necessariamente e de modo simplista ao mero diferencial entre o imposto *liquidado* (recebido ou não dos clientes) e o imposto *deduzido* (suportado ou não nas aquisições de bens). Pode cometer o crime de abuso de confiança fiscal apenas o contribuinte que tendo *recebido* efectivamente dos seus clientes uma determinada importância de imposto liquidado, tem que a entregar, podendo subtrair a esse montante o quantitativo do imposto deduzido que efectivamente *suportou* nas aquisições junto dos seus fornecedores.

Pelo que impõe-se proceder ao detalhe da declaração periódica de IVA (artigo 105.º, n.º 7, do RGIT), aferindo-se nos universos do imposto liquidado e deduzido, o subconjunto composto pelo imposto liquidado que foi *recebido* subtraído do imposto deduzido que foi efectivamente *pago*, em ordem a conhecer a efectiva disponibilidade financeira (detenção material) do imposto que pertence ao Estado, pressupondo-se um comportamento ilegal do infractor como dono (*animus domini*) do que afinal não é seu. De outro modo, tal

significaria admitir-se *ad absurdo* que o sujeito passivo de IVA pudesse afastar um elemento típico do crime (não entrega de prestação tributária recebida superior a €7500) com deduções de imposto que *não chegou a pagar* aos seus fornecedores para estes entregarem ao Estado, o que colidiria com a unidade e coerência do sistema legal e desvirtuaria o bem jurídico a tutelar penalmente.

O que este douto acórdão vem reforçar é a nossa convicção que para o preenchimento do crime de abuso de confiança fiscal, ao firmar-se como paradigma necessário a não *entrega* do IVA liquidado, o que releva é a componente de *tesouraria* (disponibilidade financeira) e não a mera componente de contabilidade³⁵.

Em termos práticos se uma empresa liquidou IVA no montante de 30.000€ (recebido e não recebido), e deduziu imposto no valor de 5.000€, o IVA a pagar será de 25.000€, pelo que se considerássemos o mero valor contabilístico, teríamos um valor superior a 7.500€, logo punível como crime de abuso de confiança fiscal. No entanto, considerando-se o recebimento como elemento do tipo legal de crime em apreço e o contribuinte apenas tenha recebido €8.000, então para efeitos criminais fiscais, estamos perante uma não entrega de apenas €3.000 (diferencial entre €8.000 e €5.000), o que nos coloca num quantitativo inferior ao dano punido por lei.

Mas por razões imperiosas de coerência e unidade do sistema jurídico-penal, temos que colocar em evidência para efeitos de análise a situação de um sujeito passivo de IVA que liquidou €30.000, tendo recebido apenas €8.000, mas que deduziu €5000, mas apenas suportou efectivamente €50. Coloca-se então a questão de se não devemos utilizar como parâmetro para efeitos estritamente penal tributário apenas o diferencial entre o valor efectivamente recebido dos seus clientes (€8.000) e o valor efectivamente pago aos seus fornecedores (€50), alcançando-se um diferencial punível por lei (€7.950). A não se entender assim, poderíamos ter um sujeito passivo que sabendo que recebeu uma importância de IVA acima dos €7500, adquire bens para deduzir o imposto, mesmo sem proceder a qualquer pagamento, apenas para efeitos

³⁵ Exclui-se naturalmente desta afirmação o regime de IVA de caixa, uma vez que nesse regime apenas faz sentido falar na entrega do imposto efectivamente recebido.

Numa lógica puramente contabilística, dá-se prevalência para esta matéria, não ao registo na conta 2433 – IVA liquidado, mas sim ao registo na conta de depósitos (12) *versus* a conta de clientes 21

de não incriminação da sua conduta, colocando-o em clara desvantagem face a um outro contribuinte que ainda suportou algum imposto, mas que não adquiriu bem com imposto dedutível que lhe permitisse beneficiar da não incriminação. Em termos práticos teríamos um contribuinte que liquidou IVA no valor de €40.000 e recebeu-o na sua totalidade, mas porque adquiriu bens com imposto dedutível no valor de €35.000 mas nunca suportado, não seria a sua conduta incriminada. Por outro lado, teríamos um outro contribuinte que liquidou IVA no valor de €40.000 e recebeu-o na sua totalidade, mas que adquiriu bens com imposto dedutível no valor de 30.000, todo suportado, mas ainda assim veria a sua conduta criminalizada.

Com vista à operacionalização prática do crime de abuso de confiança fiscal, importa olhar com algum detalhe para a declaração periódica de IVA, designadamente para o seu quadro 6³⁶, por forma a aferir com rigor o IVA liquidado estamos a abordar. Claramente, o conceito que temos vindo a abordar não é o do IVA “total do Imposto a favor do Estado” *tout court* (campo 92 da declaração periódica). Embora seja este valor que permite o cálculo do IVA a pagar ao Estado ou a recuperar pelo contribuinte (que é a diferença entre o IVA “total do Imposto a favor do Estado” e o IVA “total do imposto a favor do Sujeito Passivo” – campo 91), inclui várias rubricas que se afiguram estarem excluídas do conceito de IVA liquidado recebido. Pelo que à partida excluir-se-á o IVA liquidado das Aquisições Intracomunitárias de Bens (AICB), que pela regra do “reverse charge”³⁷, implicam a liquidação e dedução do IVA na declaração periódica do sujeito passivo adquirente do bem proveniente de outro Estado Membro da União Europeia (informação que consta do campo 13 da declaração periódica³⁸). Este entendimento radica no facto de a liquidação e dedução desse imposto constituir uma mera operação contabilística, sem qualquer impacto em termos de fluxos financeiros. O mesmo é aplicável ao “reverse charge” da aquisição de prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos residentes em outros Estados Membros³⁹, em que o IVA foi liquidado pelo adquirente (campo 17 da declaração periódica). Em ambos os casos, a

³⁶ Quadro que se destina a apurar o imposto do período a que respeita a declaração e deve ser preenchido com base nos elementos constantes da contabilidade ou dos livros referidos no artigo 50.º, do Código do IVA.

³⁷ Artº 3 e 8 do RITI

³⁸ O campo 11 é um campo de controlo automático

³⁹ Artº 6, nº 5 e seguintes do Código do IVA

aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo nacional é realizada a um sujeito passivo pertencente a outro Estado Membro. Esse vendedor emite a sua fatura sem IVA (dado que no seu país terá uma norma de IVA igual às atrás mencionadas), recebendo assim do comprador nacional apenas o valor do bem ou serviço.

Desta forma, exclui-se também do conceito de IVA liquidado recebido o constante do campo 41 da declaração periódica, relativo às regularizações mensais/trimestrais a favor do Estado⁴⁰ (e que implicam imposto a pagar pelo sujeito passivo).

Pelo que o valor em causa, para efeitos do IVA liquidado recebido é o constante do IVA liquidado em transmissões de bens e prestações de serviços em operações nacionais (recorde-se que as vendas por exportação, as transmissões intracomunitárias de bens e as prestações de serviços quando o adquirente seja um sujeito passivo residente noutra Estado Membro ou fora da União Europeia estão isentas, constando apenas do campo 7 e 8 da declaração periódica na parte de apuramento da base tributável⁴¹). Assim, temos que o valor a considerar como IVA liquidado para efeitos de apuramento do recebimento deverá ser o constante nos campos da declaração periódica: campo 2 (taxa reduzida), campo 6 (taxa intermédia) e campo 4 (taxa normal). Recorde-se que os montantes a inscrever nestes campos devem corresponder rigorosamente aos valores que resultam da aplicação das taxas respectivas aos montantes inscritos nos campos 1, 5 e 3.

Em face do entendimento da mais recente jurisprudência penal tributária que se aplaude, temos pela frente, no dia-a-dia, a aplicação concreta, rigorosa e nem sempre isenta de dificuldades da letra e do espírito da lei, *in casu* do n.º 2, do artigo 105.º, do RGIT, em suma, nada mais desafiante do que aplicar o velho brocardo latino ***cuique suum tribuere!***⁴².

Em suma, as águas do Direito Penal Tributário nunca são calmas e mal seria se o fossem, diga-se!

⁴⁰ Artº 23 a 26 e 78 do Código do IVA

⁴¹ No caso das exportações, estão isentas pela aplicação do Artº 14 do CIVA, no caso das TICB estão isentas pela aplicação da regra inversa das AICB, bem como na prestação de serviços a sujeitos passivos de outro Estado Membro.

⁴² *Dar a cada um o que é seu.*

BIBLIOGRAFIA

- AMARAL, Diogo Freitas do** — *Uma Introdução à Política*, Bertrand Editora, Lisboa, 2014.
- ANDRADE, Manuel da Costa** — *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- ANTUNES, Bruno Botelho** — *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008.
- ARNALDO, Afonso** — *Justiça Fiscal e o IVA*, Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches, Vol. IV, Direito Fiscal (Tributação do Consumo e do Património, Fiscalidade Ambiental e Tributação do Rendimento), Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
- CAMPOS, Diogo Leite de** — *Repercussão e Abuso de Confiança em IVA*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 404, Centro de Estudos de Apoio às Políticas Tributárias, Boletim da Administração Geral Tributária, Lisboa, Out.-Dez., 2001
- CAMPOS, Diogo Leite de/RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes de** — *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, 2012.
- CARVALHO, A. Taipa de** — *Direito Penal – Parte Geral*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- CARVALHO, António Joaquim/TOMÁS, João Amaral** — *Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 2.ª Edição, Porto Editora, Lisboa, 1990
- CATARINO, João Ricardo/VICTORINO, Nuno** — *Infracções Tributárias – Anotações ao Regime Geral*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2012
- CORREIA, Eduardo** — *Direito Criminal*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1971.
— *Direito Criminal*, Volume II, Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2010.
- CUNHA, Patrícia Noiret** — *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004
- CUNHA, Paulo Pitta e** — *A tributação do valor acrescentado*, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, IDEFF, Almedina, Coimbra, 2008.
- DIAS, Augusto Silva** — *Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político-Criminais*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 394, Lisboa, Abril-Junho 1999.
— *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.
- DIAS, Jorge de Figueiredo** — *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

⁴³ *Vamos a isso!*

- DOURADO, Ana Paula** — *Substituição e responsabilidade tributária*, CTF, n.º 391, Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Julho-Setembro 1998.
— *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Teses, Almedina, Coimbra, 2007.
- FAVEIRO, Vítor** — *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – I Volume*, Coimbra Editora, Coimbra, 1984.
— *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
- FERREIRA, Manuel Cavaleiro de** — *Lições de Direito Penal*, Parte Geral, I, Editorial Verbo, Lisboa, 1992.
- GOMES, Nuno Sá** — *Os Sujeitos passivos da obrigação tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 196/198, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Abril-Junho 1975.
— *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.
- GUERREIRO, António Lima** — *Lei Geral Tributária – Anotada* -, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.
- LEAL-HENRIQUES, Manuel/SANTOS, Manuel Simas** — *Código Penal – Anotado*, 2.º Volume, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 1996.
- LOMBA, Pedro/MACEDO, Joaquim Shearm de** — *Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, III, Lisboa, Dezembro 2007
- LUMBRALES, Nuno B. M.** — *O abuso de confiança fiscal no regime geral das infracções tributárias*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 13/14, Lisboa, Janeiro-Abril 2003.
- LUMBRALES, Nuno/MACHADO, Pula Braz** — *Inexistência de responsabilidade contra-ordenacional pela entrega tardia do IVA não recebido – A jurisprudência do STA e do TCA Sul*, Revista Fiscalidade – Revista de Gestão e Direito Fiscal, n.º 34, ISG, Abril-Junho 2008, Lisboa, 2009.
- MARQUES, Paulo** — *Infracções Tributárias – Volume I – Investigação Criminal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2007.
— *Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Nota de Apresentação do Prof. Doutor Germano Marques da Silva, Prefácio do Procurador-Geral Adjunto António Cluny, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
— *A falta de entrega de imposto e a massa insolvente do devedor*, Revista Fiscalidade, n.º 47. Lisboa: ISG, Julho-Setembro 2011
- MIRANDA, Jorge/MEDEIROS, Rui** — *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- MONTE, Mário Ferreira** — *O abuso de confiança fiscal e contra a segurança social na emergência da crise económica*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, Coimbra, 2011.
- MORAIS, Rui Duarte** — *A Execução Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- NABAIS, José Casalta** — *Por uma liberdade com responsabilidade – Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

- PALMA, Clotilde Celorico** — *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 4.^a Edição, IDEFF, Almedina, Coimbra, 2009.
- PALMA, Clotilde Celorico/SANTOS, António Carlos dos** — *Código do IVA e RITI - Notas e Comentários*, Almedina, Coimbra, 2014.
- PINTO, António Augusto Tolda/BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis** — *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
- PIRES, Manuel/PIRES, Rita Calçada** — *Direito Fiscal*, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- SANTOS, António Carlos dos** — *O regime de exigibilidade de caixa no IVA: a exceção e a regra*, Revista TOC, n.º 110, Lisboa, Maio 2009.
- SANTOS, Manuel Simas/LEAL-HENRIQUES, Manuel** — *Noções Elementares de Direito Penal*, Vislis Editores, Lisboa, 1999.
- SARMENTO/Joaquim Miranda e MARQUES/Paulo** — *IVA – Problemas Actuais*, Coimbra Editora, 2014
- SERRA, Teresa/AMORIM, Cláudia** — *Abuso de Confiança Fiscal – Algumas reflexões a partir de um caso concreto*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
- SILVA, Germano Marques da** — *Direito Penal Português - I*, Parte Geral, Introdução e Teoria da Lei Penal, Editorial, Verbo, Lisboa, 2001.
 — *O enquadramento jurídico-criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?*, Conversas no Vale do Tejo, Santarém, 2007.
 — *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.
 — *Direito Penal Português – Teoria do Crime*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2012.
- SILVA, Isabel Marques da** — *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
 — *Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A Inexistência de Infracção Tributária nos Casos de Não Entrega de IVA Não Recebido* Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha - Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Almedina, Coimbra, 2010
- SILVA, Jorge Pereira da** — *Deveres do Estado de Protecção de Direitos Fundamentais*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2015.
- SOUSA, Jorge Lopes de/SANTOS, MANUEL SIMAS** — *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Anotado, 4.^a Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2010.
- SOUSA, Susana Aires de** — *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- TEIXEIRA, António Braz** — *Princípios de Direito Fiscal – Vol. I*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 1990.
- VASQUES, Sérgio** — *O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*, Cadernos IVA 2013, Católica Tax, Almedina, Coimbra, 2013.
- VENTURA, André** — *Lições de Direito Penal*, Volume I, Lisboa, 2013.