

DESPENALIZAÇÃO DA NÃO ENTREGA DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA ?

O NOVO N.º 4 DO ART.º 105.º DO RGIT

DR. JORGE MANUEL MONTEIRO DA COSTA

TÉCNICO SUPERIOR DE 2. CLASSE

EM FUNÇÕES NO NÚCLEO DE INVESTIGAÇÃO CRIMINAL

DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA DA DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE BRAGA



verbojuridico[®]

FEVEREIRO 2007

Título: DESPENALIZAÇÃO DA NÃO ENTREGA DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA ?
O NOVO N.º 4 DO ART.º 105.º DO RGIT

Autor: Dr. Jorge Manuel Monteiro da Costa

Data de Publicação: Fevereiro de 2007

Classificação: Direito Penal | Direito Fiscal

Edição: Verbo Jurídico ® - www.verbojuridico.pt | .eu | .net | .org | .com.

Nota Legal: Respeite os direitos de autor. É permitida a reprodução exclusivamente para fins pessoais ou académicos. É proibida a reprodução ou difusão com efeitos comerciais, assim como a eliminação da formatação, das referências à autoria e publicação. Exceptua-se a transcrição de curtas passagens, desde que mencionado o título da obra, o nome do autor e da referência de publicação.



Ficheiro formatado para ser amigo do ambiente. Se precisar de imprimir este documento, sugerimos que o efective frente e verso, assim reduzindo a metade o número de folhas, com benefício para o ambiente. Imprima em primeiro as páginas pares invertendo a ordem de impressão (do fim para o princípio). Após, insira novamente as folhas impressas na impressora e imprima as páginas ímpares pela ordem normal (princípio para o fim).

Ainda em torno do Crime de Abuso de Confiança Fiscal

O presente texto vem no seguimento dos dois textos publicados, e onde se reproduzem duas recentes decisões jurisprudenciais¹, que versam justamente sobre a problemática da aplicação da nova redacção do art.º 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pelo art.º 1º, nº1, da Lei 15/2001, de 5 de Junho, nomeadamente quanto à aplicação da nova redacção do nº4 do art.º 105º do RGIT, aos processos em curso.

Será, pois, tendo presente o vertido nessas duas decisões que se procurará tecer algumas considerações a propósito do crime de Abuso de Confiança Fiscal.

Introdução

Como considerações preliminares cumpre, neste momento inaugural, fazer uma chamada de atenção para a complexa pluralidade da ilicitude de natureza fiscal, pluralidade essa que se comunica aos meios de reacção em face ao(s) ilícito(s) de natureza fiscal.

Com efeito, como refere Nuno Sá Gomes², *em rigor, não existe uma ilicitude fiscal homogénea, devendo-se antes falar em diversas «ilicitudes fiscais» a que correspondem sanções fiscais de finalidades distintas, de natureza variada, isto é, sanções reconstitutivas (v.g. nulidade dos negócios jurídicos ilegais); compensatórias (v.g. juros fiscais compensatórios), compulsórias (v.g. astreintes; juros fiscais de mora superiores aos juros de mercado), preventivas (v.g. medidas sancionatórias de segurança) e punitivas (v.g. prisão, multas, coimas, penas acessórias)*³.

No âmbito do presente texto, apenas serão abordadas algumas questões quanto à ilicitude fiscal cuja repressão passa por sanções de natureza punitiva (seja através do Direito de Mera Ordenação Social, seja através do Direito Penal Fiscal).

Neste horizonte, importa também pôr em evidência que nem sempre se afigura fácil o *separar das águas* quanto à forma mais eficiente e eficaz de reacção perante a ilicitude fiscal.

¹ Uma divulgada pelo Dr. Gil Vicente Cardoso da Silva, onde se transcreve um despacho do 2º Juízo de Competência Especializada Criminal do T.J. de Leiria, e outra, remetida pelo Dr. Manuel José Miranda Pedro, onde se transcreve o acórdão do 1º Juízo Criminal do Tribunal de Santarém, de 24.01.2007 (Proc.º n.º 8/03.4IDSTR) – in www.verbojuridico.pt / www.inverbis.net

² Autor citado, A Criminalização das infracções tributárias, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 392, 1998, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, págs. 45-115.

³ Aut. cit., ob. cit., pág. 57.

E essas dificuldades são ainda mais evidentes quando, perante a necessidade em reprimir comportamentos que põem em crise o ordenamento jurídico-fiscal, tem o legislador de tomar a opção entre lançar mão do Direito de mera Ordenação Social (DMOS) ou do Direito Penal, sendo certo que tal escolha terá sempre de ser feita respeitando-se os apertados princípios constitucionais vigentes, entre os quais, os princípios legalidade, da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso, da irretroactividade da lei penal.

Tal decisão passará, como é consensualmente aceite pela doutrina⁴, pela concreta análise da conduta proibida: consoante a conduta seja axiológico-socialmente relevante ou neutra, estaremos perante ilícitos penais ou meros ilícitos contra-ordenacionais.

Nos últimos anos, temos assistido ao continuado alargamento do Direito Penal para novas áreas de intervenção. Surge então o Direito Penal Económico, onde se integra o Direito Penal Fiscal.

Feito este breve enquadramento, urge regressar ao tema originário do presente texto, que gira em torno do crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo art.º 105º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), em especial após a redacção que lhe foi dada pelo art.º 95º da Lei do Orçamento de Estado para 2007.

Considerações gerais sobre o crime de Abuso de Confiança Fiscal

Nos termos do art. 105º do RGIT:

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária 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 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - 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 a comunicação para o efeito.

⁴ Vd. AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 1998, Parte I.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a € 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder € 2000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.

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

Sob o ponto de vista dogmático-jurídico, o crime de abuso de confiança fiscal configura-se como um *crime omissivo puro* na medida em que o facto típico previsto na norma incriminadora se verifica com a não entrega da prestação tributária, tendo-se por praticada a omissão na data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, por força do n.º 2 do art.º 5º do RGIT.

Acrescente-se que o crime de abuso de confiança fiscal tem como pressuposto a existência de uma prestação tributária deduzida e a que o agente está legalmente obrigado a entregar ou que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a entregar, caindo fora da esfera da norma incriminadora aqui em apreço as situações em que a não entrega da prestação tributária se deve à sua não dedução, não liquidação ou ao seu não recebimento por parte do agente⁵.

No que concerne ao elemento subjectivo do tipo, sendo certo que estamos em presença de um crime doloso, a doutrina divide-se entre aqueles que consideram ser necessária a existência de um dolo específico⁶ e aqueles que entendem que o dolo se afere nos termos gerais do art.º 14º do Código Penal⁷.

⁵ Apesar de ser este o entendimento praticamente unânime na nossa doutrina e jurisprudência, é possível encontrar, aqui e ali, algumas vozes dissonantes, no sentido de a prática do crime de abuso de confiança prescindir, no caso de IVA, do efectivo recebimento prévio ao momento do cumprimento do dever de entrega: neste sentido, veja-se o voto de vencido do Juiz Desembargador Anselmo Augusto Lopes, no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 09-06-2005, in www.dgsi.pt. Veja-se, no mesmo sentido, o Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães (Proc. n.º 432/03 – 2.º Secção, Registo 146): *a declaração a enviar aos Serviços de Administração do IVA reporta-se a operações efectuadas num período anterior e contabilizadas, pelo sujeito passivo, como sujeitas a IVA que este apura, comunicando a dívida tributária àquela administração, através do envio da competente declaração. Dos preceitos respectivos e da configuração do imposto em causa, resulta inequivocamente, que a declaração que traduz as 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. Se assim fosse, além de se perverter totalmente a filosofia do imposto, com a qualidade dos contribuintes que temos, da grande maioria deles, o Estado não receberia um centavo (agora, um cêntimo)! Sobretudo, (...) se ainda tivesse que ser o Estado a demonstrar a efectiva cobrança!*

⁶ Neste sentido, João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, *Contributos para o Estudo do Novo Direito Infraccional Tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 405, Janeiro-Março de 2002, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, págs. 124 ss.

⁷ Assim: Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra, Almedina, Março de 2006, pág. 169.

Parece ser esta última a posição que melhor se coaduna com o texto do art.º 105º do RGIT, especialmente se tivermos presente a alteração na redacção do crime de abuso de confiança fiscal que se encontrava inicialmente vertida no art.º 24º do RJFNA, na qual se referia expressamente a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima.

Refira-se, também, que a construção da norma incriminadora do crime de abuso de confiança fiscal, parece ter sido directamente inspirada no crime comum de abuso de confiança, previsto no art.º 205º do Código Penal, apresentando algumas especificidades: (i) existe um objecto específico do abuso de confiança fiscal – uma prestação tributária; (ii) o abuso de confiança fiscal prescinde da apropriação como elemento objectivo do tipo de ilícito, ao contrário do crime comum, que exige a inversão do título de posse ou detenção.

No que concerne ao bem jurídico protegido, entendemos que o crime de abuso de confiança fiscal tem por fundamento a protecção do património do Estado, mediante a tutela e protecção criminal da obrigação de entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse nos Cofres do Estado.

Julgamos que terá de existir necessariamente essa investidura, tornando-se aquele sobre quem recai o dever de entrega, uma espécie de fiel depositário de imposto pago por terceiros, sendo que a relação de confiança é elemento integrador do tipo objectivo.

Por sua vez, a nova redacção do n.º4 do art.º 105º, vem estabelecer, como condição de punibilidade, para além do decurso de mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para o cumprimento da obrigação de entrega da prestação tributária, o facto de o contribuinte que tenha cumprido as obrigações declarativas acessórias à obrigação de entrega do imposto, não ter regularizado a situação tributária (entregando o imposto em falta, acrescido dos respectivos juros e do valor da coima aplicável) no prazo de 30 dias, após notificação para o efeito.

Não é consensual a posição da doutrina quanto à qualificação do n.º4 do artigo de lei citado⁸: segundo alguns autores tratar-se-ia de *uma condição da instauração do respectivo procedimento criminal*⁹, um verdadeira *condição de procedibilidade* do inquérito criminal, uma vez que apenas após a verificação da condição faria sentido a interposição da acção penal¹⁰; outros autores, não obstante reconhecerem que o efeito prático será o mesmo, estamos antes perante *um*

⁸ As posições que a seguir se sintetizam têm todas por horizonte ou a anterior redacção do n.º4, ou o n.º6 do art.º 24º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJFNA), substituído posteriormente pelo RGIT.

⁹ Vd. Alfredo Lopes de Sousa, *Infracções fiscais: crimes e transgressões* (Decreto-Lei n.º619/76, de 27 de Julho), in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.ºs 313-315, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1985, pág. 104.

¹⁰ Augusto Silva Dias, *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Abril/Junho 1999, p. 67.

*pressuposto adicional de punibilidade*¹¹, posição que surge reforçada pela redacção dada pelo legislador ao inciso normativo aqui em apreço.

Não cabe, nesta sede, o aprofundar desta problemática, mas parece-nos mais acertada esta última posição (até porque têm foro de *letra de lei*), e *pressuposto de punibilidade* ditado por razões político-criminais, negando-se assim a dignidade penal do facto como um todo (mesmo que se verifique o integral preenchimento do tipo incriminador)¹².

Quanto à alteração do n.º 4 do art.º 105º do RGIT

Na anterior redacção do n.º 4 do art. cit., apenas se dispunha, como condição de punibilidade, que estivessem decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da prestação tributária.

O art.º 95º da Lei do Orçamento de Estado para 2007 acrescentar uma nova condição: *os factos só são puníveis se a prestação tributária 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.*

Os motivos para esta alteração legislativa devem-se, no essencial, a duas ordens de razões: por um lado, entendeu o legislador que haveria que distinguir as situações em que o contribuinte cumpre as suas obrigações acessórias à entrega do imposto, nomeadamente as suas obrigações declarativas e das situações em que o contribuinte nada declara perante a Administração Fiscal, não podendo, neste último caso, aproveitar do regime estabelecido na alínea *b)* deste n.º 4; por outro, razões de eficácia e de eficiência do sistema estão também subjacentes a esta alteração, uma vez que se pretende evitar a proliferação de procedimentos criminais que acabavam arquivados em virtude da regularização da situação tributária, nos termos do art.º 22º do RGIT¹³.

¹¹ Assim, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, pp. 136 e 137, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2006.

¹² Para um aprofundar da problematização em torno da questão da *punibilidade*, veja-se Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal, Parte Geral*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, Dezembro de 2004, págs. 617-628.

¹³ É aliás cristalino este entendimento no *Relatório do Orçamento de Estado para 2007*, página 57, consultável no site oficial do Governo (vd. <http://www.portugal.gov.pt>): *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 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.

Assim, parece-nos claro quanto ao âmbito de aplicação da norma: apenas poderão beneficiar deste regime os contribuintes que, preenchendo o tipo incriminador vertido no art.º 105º do RGIT, tenham cumprido as suas obrigações declarativas junto da Administração, mantendo-se todavia a aplicação universal do preceituado na alínea *a*) do n.º4.

Quanto à aplicação do novo n.º4 aos processos em curso

Neste particular, é de louvar a interpretação que ficou vertida no acórdão do 1.º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Santarém, quanto à sua aplicabilidade, por força do art.º 2.º, n.º4, do Código Penal, uma vez que se traduz num regime mais favorável ao arguido, competindo a notificação à Administração Fiscal¹⁴ ou ao próprio Tribunal¹⁵ consoante o estado dos autos.

Com efeito, a nova redacção do n.º4 vem permitir que os factos não sejam puníveis se o contribuinte entregar a prestação tributária por si comunicada à Administração Fiscal, pagando os respectivos juros e a coima concretamente aplicável, que será justamente a coima prevista no art.º 114º do RGIT.

A aplicabilidade deste regime aos casos que já se encontram em julgamento não tem tido entendimento uniforme por parte dos nossos operadores jurídicos, havendo inclusivamente quem defenda que existiu uma despenalização incondicionada dos factos praticados antes da entrada em vigor da nova redacção.

Contudo, não nos parece ser esta a melhor interpretação, em face do nosso ordenamento jurídico, como procuraremos demonstrar.

É certo que a alínea *b*) do n.º4, estabelece um novo requisito de punibilidade, quando o legislador nos diz que os factos só são puníveis se o arguido não entregar a prestação em falta (e que por ele tenha sido comunicada à DGCI), acrescida dos respectivos juros e do valor da coima aplicável no prazo de 30 dias após ter sido notificado para o efeito.

Não obstante, e apesar da redacção pouco conseguida por parte do legislador, o sentido a retirar do texto é o seguinte: os factos não serão puníveis criminalmente se o agente regularizar a

¹⁴ Mesmo que o processo de inquérito já tenha sido remetido ao Ministério Público, uma vez que a Administração Tributária assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, nos termos do n.º1 do art.º 50º do RGIT.

¹⁵ Não só por obediência ao princípio da economia e da celeridade processuais, mas principalmente porque o Tribunal Criminal pode e deve conhecer dos factos como contra-ordenação, nos termos dos art.ºs 38º, 39º e 77º, do Decreto-Lei 433/82, de 27 de Outubro, *ex vi* alínea *b*) do art.º 3º do RGIT.

situação tributária (entrega da prestação e juros), pagando também a respectiva coima pela falta de entrega da prestação tributária, no prazo de 30 dias a contar da notificação para esse efeito.

Caso assim aconteça, torna-se operativa a descriminalização dos factos, mas não perderam os mesmos a sua natureza ilícita, uma vez que o seu sancionamento se faz no âmbito do Direito de Mera Ordenação Social, nomeadamente mediante o pagamento da coima aplicável, nos termos do art.º 114º do RGIT.

Por isso mesmo, o seu regime deve aplicar-se aos factos praticados no domínio da redacção anterior, uma vez que vem possibilitar aos arguidos uma derradeira oportunidade de não serem punidos criminalmente pelos factos praticados, cumpridas que se mostrem as condições impostas na alínea *b*).

Trata-se, assim, de uma condição de *não punibilidade* dos factos, cuja verificação se encontra, em exclusivo, na disponibilidade do infractor, após ter sido notificado para o efeito: ou cumpre, no prazo de 30 dias, ou não cumpre, e então, findo o prazo referido, ter-se-á por não verificada a condição de não punibilidade, devendo os autos prosseguir, não havendo agora de se indagar sobre qualquer fenómeno de sucessão de leis no tempo, na medida em quem, neste particular, o regime se manteve inalterado.

Há quem entenda que esta condição faz parte do tipo legal do crime, não sendo exterior a ele.

No entanto, não cremos ser esta a melhor qualificação deste tipo de condição, uma vez que o tipo incriminador do crime de abuso de confiança fiscal se encontra integralmente vertido no nº1 do art.º 105º do RGIT (*quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar*).

A conduta proibida é essa não entrega, ao passo que o nº4 vem estabelecer os critérios que permitem delimitar a que nível essa conduta será sancionada: se não se verificarem os seus pressupostos, haverá mera responsabilidade contra-ordenacional, nos termos do art.º 114º do RGIT.

A propósito da categoria da *punibilidade*, talvez seja útil recordar aqui os ensinamentos do Prof. Figueiredo Dias¹⁶: *o facto em que se verifica o tipo de ilícito e o tipo da culpa é em princípio também digno de pena; mas pode acontecer que excepcionalmente o não o seja se, por falta de uma condição de punibilidade se revela que o facto como um todo, na sua unidade, na sua imagem global, não atinge os limiares mínimos da exigência preventiva de punição, em suma, da sua dignidade penal. Nesta acepção pode dizer-se que a categoria de punibilidade deve ser tomada, no sentido de um funcionalismo normativo, como elemento de ligação por excelência entre a dogmática do facto e a política criminal.*

O legislador já entendia que se a prestação em falta fosse entregue dentro dos 90 dias subsequentes ao *terminus* do prazo para o cumprimento da obrigação, tais factos não assumiam

¹⁶ Vd. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal, Parte Geral*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, Dezembro de 2004, pág. 622.

dignidade penal; agora, veio a entender que caso os contribuintes declarantes regularizem a sua situação tributária, no prazo de 30 dias após terem sido notificados para o efeito, que o não cumprimento da obrigação de entrega dentro do prazo legal não tem também neste caso dignidade penal.

E reconhecendo-se essa falta de dignidade penal dos factos típicos (a falta de entrega da prestação...), a sua punição basta-se com a aplicação da coima do art. 114º do RGIT.

Ainda a propósito da possibilidade de aplicação da nova redacção aos processos em curso, também não nos parece invocável o argumento de que existe uma violação do princípio da legalidade, uma vez se estaria a punir com coima o que não era punível como tal, após o decurso do prazo de 90 dias.

É que, de um lado, o art.º 114º cit. já o permitia (*a não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime...*); mas tal nem seria necessário, uma vez que *no momento da prática do facto, não existiam razões para que o agente pudesse esperar ficar impune*¹⁷.

Já a questão de saber qual o valor *da coima aplicável* parece, à primeira vista, mais problemática, tendo entendido o Colectivo do 1º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Santarém que existe *uma omissão deveras infeliz, que pode ser suprimida com recurso à interpretação extensiva da lei penal, devendo entender-se que se trata da coima mínima aplicável à falta de entrega da prestação tributária (art. 114.º, n.º1, do RGIT).*

Em nossa opinião, e salvo o devido respeito, não estamos perante uma omissão legislativa.

Com efeito, como bem entendeu o Tribunal, a coima aplicável é precisamente a prevista no art.º 114º do RGIT, pela falta de entrega da prestação tributária, cabendo inteiramente na previsão da norma, sem necessidade de qualquer esforço interpretativo.

Aliás, a própria redacção utilizada (*a coima aplicável*) é idêntica àquela que consta do art. 114º, pelo que o montante da coima aplicável, *será variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido*¹⁸, como aliás o impõe expressamente o nº1 do inciso legal citado, devendo a coima ser graduada em função do tempo decorrido desde a data em que devia ter sido praticado, como se determina, para as contra-ordenações de natureza omissiva, no art.º 27º, nº2, do RGIT.

Assim, não se deverá procurar *conforto* no nº6 do art.º 105º do RGIT (que continua a ser aplicável quando a prestação em falta se situe abaixo dos €2.000,00, adivinhando-se, contudo, uma potencial dificuldade na sua articulação com a nova redacção do nº4 do inciso legal citado), uma vez que, como se disse, não existe qualquer lapso por parte do legislador.

¹⁷ Vd. Jorge de Figueiredo Dias, *ob. cit.*, pág. 188.

¹⁸ Assim, Susana Aires de Sousa, *ob. cit.*, pp. 137 e 138.

Acrescente-se que existem inclusivamente argumentos de coerência do próprio sistema normativo aconselham a que se não se aplique, sem mais, a coima mínima aplicável, sem se ter em atenção, na graduação do montante da coima, o hiato temporal decorrido entre o termo do prazo para o cumprimento da obrigação de entrega e o momento em que efectivamente esta se dá.

Será que merece igual sanção o contribuinte que se atrasa ligeiramente no cumprimento da obrigação (mas que cumpre, por exemplo, ainda antes que sejam decorridos 90 dias sobre o termo do prazo) e aquele que apenas a cumpre passados vários anos, e sob ameaça de sanção penal? Parece-nos, à partida, que não e será provavelmente por ter entendido que se deve distinguir que o legislador fixou como critério de graduação da coima o tempo decorrido desde a data em que o facto deveria ter sido praticado.

Não obstante o que ficou expandido, haverá que eventualmente ter em conta que poderá até já existir coima fixada, uma vez que a mesma poderá ter sido administrativamente determinada quando ainda não estavam decorridos os 90 dias após o termo do prazo legal para a entrega da prestação tributária¹⁹, tendo entretanto o procedimento ficado suspenso pela instauração do procedimento criminal²⁰; nestes casos, o problema da fixação da coima nem sequer se coloca.

A terminar, procuraremos, de forma sintética, dar resposta a algumas das questões que foram levantadas na decisão do 2º Juízo Criminal do T.J. de Leiria.

Quem é notificado? A pessoa colectiva? O gerente? Qual? A resposta foi dada pelo Colectivo do Tribunal de Santarém: devem ser notificados os arguidos, singularmente e em representação da sociedade, sendo que a coima será aplicada à pessoa colectiva, uma vez que a responsabilidade desta exclui a responsabilidade dos respectivos agentes (art.º 7º, nº4, do RGIT).

Por virtude de que contra-ordenação? Exactamente por falta de entrega de prestação tributária, nos termos do art.º 114º do RGIT, como já tivemos ocasião de expor.

Em que montante? Caso não esteja ainda fixada, a coima deverá ser determinada nos termos dos art.ºs 27º e 114º do RGIT.

Quem a fixa? Até à dedução da Acusação, competirá à Administração Fiscal proceder à notificação do art.º 105º, nº4, do RGIT e à fixação da coima; se já tiver sido deduzida Acusação, haverá então que aplicar a lei, *maxime* os art.ºs 38º, 39º e 77º, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, *ex vi* alínea b) do art.º 3º do RGIT, onde se prevê expressamente a competência do Tribunais Judiciais Criminais para o processamento das contra-ordenações.

¹⁹ Tem-se assistido, ao longo dos últimos anos, à progressiva desmaterialização e informatização dos procedimentos tributários, e o procedimento de contra-ordenação não foi excepção: actualmente o processo encontra-se totalmente informatizado através do Sistema de Contra-Ordenações (SCO) da DGCI que, através do cruzamento de dados, instaura de forma automática o procedimento de contra-ordenação.

²⁰ Nos termos do nº2 do art.º 74º do RGIT, o procedimento de contra-ordenação suspende-se de o facto indiciar a prática de crime tributário, até à decisão do processo crime.

Ficou, certamente, por fazer uma reflexão mais aprofundada sobre a temática dos ilícitos criminais de natureza fiscal; mas estamos certos que a *paixão* e o interesse que a questão tem suscitado neste meio em muito contribuirá para uma melhor e mais esclarecida análise do tema.

Termina-se, agradecendo, desde já, o provável dissenso quanto a algumas das posições que aqui ficaram vertidas, e aproveitamos também a oportunidade para lançar ao debate a seguinte questão: será o sistema penal fiscal coerente quando impõe, no caso do crime de fraude fiscal, como limiar de punibilidade o montante de € 15.000,00, não seguindo o mesmo critério para o crime de abuso de confiança fiscal? Não serão os factos típicos da fraude fiscal mais ofensivos exigindo, em consequência, uma resposta mais severa por parte do ordenamento jurídico-penal?

JORGE MANUEL MONTEIRO DA COSTA