

REVISTA Fiscal

JULHO | AGOSTO
2009



Actualidade

Análise e Doutrina

O incentivo da União Europeia à utilização dos "Acordos Prévios sobre Preços de Transferência" como meio dinamizador do mercado europeu

Jurisprudência

Acórdão para fixação de jurisprudência
Abuso de confiança fiscal
Notificação para pagamento
Condição de punibilidade
Aplicação da lei no tempo
Regime concretamente mais favorável

União Europeia

Espanha

Acórdão para fixação de jurisprudência Abuso de confiança fiscal Notificação para pagamento Condição de punibilidade Aplicação da lei no tempo Regime concretamente mais favorável

SUMÁRIO

A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, nos termos 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 obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT).

Supremo Tribunal de Justiça
Acórdão de 9 de Abril de 2008
Processo n.º 07P4080
Relator: Dr. Santos Cabral

Acordam no Supremo Tribunal de Justiça: O Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal da Relação de Coimbra veio interpor recurso extraordinário de fixação de jurisprudência, nos termos dos artigos 437.º e seguintes do Código de Processo Penal, alegando, em síntese, que:

I. - Nos presentes autos, decidindo recurso respeitante a condenação em Primeira Instância por crime de abuso de confiança fiscal, relativo a factualidade anterior à nova redacção introduzida no texto do art.º 105.º, n.º 4 do RGIT, pelo art. 95 da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, vulgo Lei Orçamental para 2007, interpretando a norma referida, entendeu o Acórdão da Relação de Coimbra, proferido em 27/06/2007 nestes autos, a fls. 685 e seguintes, sumário se encontra publicado no sítio da DGSI: <http://www.dgsi.pt/&jtrc> cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, em sede interpretativa do preceito, que:

“Porque a condição agora inserta pelo legislador é uma verdadeira condição de punibilidade que deve estar verificada com a entrada do feito em juízo, não há dúvida que não podem ser punidas todas as situações que

preenchem os requisitos contemplados pela nova norma, sem que a condição se tenha verificado.

Fazer cumprir agora a condição é dogmaticamente desadequado e ainda assim redundaria sempre num prejuízo de absolvição, mesmo quando o devedor não regularizasse de novo as suas dívidas perante a administração fiscal. A condição objectiva de punibilidade não pode deixar de constar da acusação, sob pena de improcedência da mesma”.

Pelo que, em consonância com esse entendimento, e, na procedência do recurso, declarar-se despenalizada a conduta dos arguidos M... Madeiras, Lda, e AA, com consequente absolvição do crime ... “, ou seja, decidiu absolver os arguidos, do crime por que haviam sido condenados na Primeira Instância;

II- Decisão que não era susceptível de recurso ordinário e se mostra já transitada em julgado;

III - Porém, debruçando-se sobre a mesma questão jurídica, ou seja, a interpretação que deve ser dada à nova redacção introduzida no texto do art. 105.º, n.º 4, do RGIT, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, e também por decisão já transitada em julgado em 24/04/2007, e emitida em sede de recurso, ao invés da posição assumida no Acórdão supra identificado, decidiu também a Relação de Coimbra no igualmente douto Acórdão de 2007.03.21, prolatado no Proc. n.º 232/04.2IDGRD.C1, publicado no sítio da DGSI, <http://www.dgsi.pt/jtrc> com o seguinte sumário, que traduz fielmente o nele decidido:

“**1.** A punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal previsto na nova redacção do artigo 105º 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. “;

IV - Constata-se, assim, a prolação em sede de recurso, pela Relação de Coimbra, no domínio da mesma legislação, de dois Acórdãos contraditórios sobre a mesma questão de direito e sobre a interpretação da mesma norma jurídica - art 105.º, n.º4, do REGIT na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29-12. Interpretações divergentes que conduziram a diferentes soluções jurídicas: No caso dos presentes autos, foi decretada a absolvição dos arguidos por se considerar despenalizada a conduta criminal imputada, prosseguindo o andamento dos autos no caso do Procº n.º 232/04.2IDGRD.C1;

V - Impõe-se, por isso, que: através do presente recurso extraordinário, seja fixada jurisprudência sobre a questão de saber se a nova redacção do n.º 4, do art. 105.º do RGIT introduzida pela Lei 53-A/2006, veio despenalizar as condutas criminais anteriores prevenidas no seu n.º 1, ou se, ainda em relação aos processos já pendentes pelo crime previsto e punido no n.º 1 desse normativo à data da respectiva entrada em vigor, veio, apenas, com a notificação referenciada naquele n.º 4, conceder aos arguidos a possibilidade de, pelo pagamento das quantias ali referenciadas, fazerem cessar o procedimento criminal instaurado.

No exame preliminar considerou-se admissível o recurso e existente a invocada divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão para fixação de jurisprudência. Oportunamente realizou-se a conferência a que alude o artigo 441.º do Código de Processo Penal na qual se decidiu ser o recurso admissível atenta a oposição de julgados e se determinou o prosseguimento dos autos nos termos dos artigos 442º e seguintes do Código de Processo Penal, considerando a necessidade de fixar jurisprudência.

O Ministério Público apresentou alegações, subscritas pela Ex^aM^a Procuradora-Geral-Adjunta, propondo que seja fixada jurisprudência no seguinte sentido:

1. A conduta prevista no artigo 105.º, n.º 1, do RGIT esgota-se no não cumprimento, pelo substituto tributário, de um dever previsto na lei não entrega à administração fiscal da prestação tributária a que estava obrigado, no prazo fixado por lei para cada tipo e espécie de prestação deduzida.

2. Constitui assim um crime de omissão pura, que se consuma com a não entrega dolosa das prestações deduzidas nos termos e no prazo de entrega fixado para cada prestação.

3. Os factos descritos nos n.º 1 e 3 do artigo 105.º do RGIT só são puníveis se verificadas as circunstâncias previstas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do mesmo artigo.

4. Estas circunstâncias, pela natureza com que se apresentam na estrutura da norma e pela função e finalidades a que nela estão determinadas, não integram o ilícito típico e a culpa, constituindo condições objectivas de punibilidade.

5. A nova exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não constituindo um elemento integrante do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal, não implica descriminalização.

6. A nova condição objectiva de punibilidade, que essa exigência constitui, pode implicar, em concreto, um

regime mais favorável ao agente do que aquele que vigorava no momento da prática do facto.

7. Tendo presente a norma do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, deve permitir-se ao agente da infracção que regularize a situação, com entrega da prestação no prazo de trinta dias, após a sua notificação para esse efeito, só se verificando a nova condição de punibilidade se a regularização não ocorrer no referido prazo. Igualmente o arguido AA se pronunciou nos termos do artigo 442 do Código de Processo Penal afirmando que:

1. A alteração legislativa vertida na al. b) do art. 105.º/4 do RGIT interfere directamente com a punição em sede de abuso de confiança fiscal no plano substantivo, aditando um novo completo factício ao tipo que se terá de haver verificado para que se possa suscitar responsabilidade do seu autor.

2. A alteração legislativa vertida na al. b) do art. 105.º/4 do RGIT não constitui apenas uma condição do início do processo penal, mas um evento empírico constitutivo da responsabilidade criminal, pelo que não é passível de ser qualificada como condição de procedibilidade.

3. Sem que se verifique o evento factício disposto na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT o comportamento do agente que se subsuma aos restantes elementos constantes do n.º 1 ou 2 e al. b) do n.º 4 apresenta-se como ilícito de mera ordenação social nos termos do art. 114.º/1 do RGIT, pelo que se trata de um complexo factua1 sem um desvalor de cariz ético.

4. O disposto na al. b) do n.º 4 do art. 105.º não constitui condição de exclusão da punibilidade, uma vez que se trata, não de um facto que precluda a responsabilidade criminal do agente, mas de um facto que tem de se verificar para que o agente se veja incurso em responsabilidade criminal.

5. Não é concebível qualificar a al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT como elemento alheio ao ilícito e à culpa (o que sucederia se fosse qualificada como condição de punibilidade), uma vez que se trata do momento factua1 em que a conduta do agente assume um salto valorativo, passando de ilícito desprovido de eticidade para ilícito penal.

6. Atenta a construção actual do abuso de confiança fiscal, é a al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT que sustenta a violação de um paradigma ético, pelo que se trata de um elemento integrado no ilícito típico do crime.

7. Não pode entender-se que um comportamento ou conduta se transmute de ilícito administrativo para ilícito criminal sem que se verifique um comportamento imputável ao agente a título de culpa, atento o Princípio

da Culpa que enforma o nosso Direito Penal, também com sedimento constitucional.

8. O disposto na al. b) do n.º 4 do art. 105.º constitui um elemento do ilícito-típico do abuso de confiança fiscal.

9. Quer se entenda qualificar a nova al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT como elemento do ilícito típico ou como condição objectiva de punibilidade, sempre e em qualquer caso se conclui que o legislador interferiu no recorte típico do crime, espartilhando as condutas puníveis, devendo concluir-se que a intervenção legislativa foi descriminalizadora/despenalizadora relativamente aos comportamentos punidos antes da sua entrada em vigor.

10. No pressuposto indicado na Conclusão anterior, só é possível concluir pela necessidade de arquivamento dos processos pendentes e pela extinção das penas ainda em execução ao abrigo do disposto no art. 2.º/2 do Código Penal.

11. O Tribunal, quando entenda em qualquer momento do Julgamento que os factos relatados na Acusação não constituem crime, deve prover de imediato pela rejeição do labelo acusatório (quando esteja ainda em posição para o fazer) ou pela absolvição do arguido.

12. Nos processos pendentes à data da entrada em vigor da LOE2007, não estando nos instrumentos acusatórios vertida a imputação da prática dos factos descritos na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT ao arguido, o Tribunal não pode, atenta a estrutura Acusatória da Lei do Processo Criminal, considerar essa factualidade, pelo que não terá outra solução senão prover pela absolvição.

13. O julgador não pode nunca, quando ateste da irrelevância penal dos factos descritos na acusação, que fixa tematicamente o processo, suspender os autos aguardando que se verifiquem os factos criminais, o que existiria na proposta de interpretação que propõe que o Tribunal proveja pela notificação prevista na al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT.

14. A extinção dos processos criminais e das penas em execução em decurso da nova redacção oferecida ao art. 105.º/4, al. b) do RGIT não possui impacto absolutamente nenhum nas dívidas tributárias que subjazam à prática descriminalizada/despenalizada, que se mantêm cobráveis nos termos previstos na Lei Tributária com recurso ao arsenal coercivo nela previsto.

15. Em cumprimento do disposto no art. 442.º/2 do Código de Processo Penal, deve, atento o exposto, ser Uniformizada a Jurisprudência no sentido propugnado nas Conclusões 1. a 14. das alegações, que assim se sumaria:

a. A nova al. b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT constitui um elemento do ilícito típico do crime de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social;

b. A Lei do Orçamento de Estado de 2007 veio descriminalizar as condutas antes antecipadas nos arts. 105.º 107.º do RGIT;

c. Os processos de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a segurança social pendentes à altura da entrada em vigor da Lei de Orçamento de Estado de 2007 devem ser considerados extintos ao abrigo do art. 2.º/2 do Código Penal e as penas ainda em execução julgadas extintas;

d. Quando o julgador se depare, em qualquer altura do processo, com uma Acusação que não imputa ao acusado um complexo factual que constitua crime, deve prover pela extinção do processo ou pela absolvição dos arguidos, não sendo lícito suspender o curso dos autos aguardando que o crime seja, afinal, cometido;

Corridos os vistos, procedeu-se a julgamento, em conferência do Pleno das Secções Criminais do Supremo Tribunal de Justiça, cumprindo apreciar e decidir.

I. O presente pedido de fixação de jurisprudência tem na sua génese a alteração originada pela nova redacção atribuída ao artigo 105 da RGIT e constante do artigo 95 da Lei n.º 53-A/2006 (Lei do Orçamento).⁽¹⁾ Desde o início da vigência da alteração normativa foi possível detectar, fundamentalmente, a existência de duas linhas de orientação relativamente à sua interpretação:

- A primeira considera que aquele artigo 95, ao alterar a redacção do n.º 4 do art. 105 do Regime Geral das Infracções Tributárias, manteve a anterior condição de punibilidade agora plasmada na al. a)⁽²⁾. Paralelamente, conclui pela existência de uma nova condição com a manutenção do recorte do tipo legal de crime.

Entendem os defensores desta posição, que, não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal se consuma com a omissão de entrega, no vencimento do prazo legal, da prestação tributária e que, em sede de tipicidade, aquela lei orçamental nada alterou. Todavia, ressalvam a aplicabilidade do disposto no art. 2.º, n.º 4 do Código Penal, uma vez que o regime actualmente em vigor é mais favorável para o agente, quer sob o prisma da extinção da punibilidade pelo pagamento, quer na

1 - É a seguinte a redacção atribuída por aquele artigo 95 ao referido artigo 105, n.º 4, do RGIT - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se : a) Tiverem decorridos mais de noventa dias sobre o termo legal do prazo 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 coíma aplicável no prazo de trinta dias após a notificação feita para o efeito.

2 - Os factos só são puníveis uma vez decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação tributária.

óptica da punibilidade da conduta (como categoria que acresce à tipicidade, à ilicitude e à culpabilidade).

Esta posição tem sido uniformemente adoptada por este Supremo Tribunal de Justiça nas sucessivas vezes que tem sido chamado a pronunciar-se sobre a questão objecto do presente Acórdão ⁽³⁾ ⁽⁴⁾.

Numa outra perspectiva se colocam aqueles para quem, no regime anteriormente vigente, o tipo de ilícito se reconduzia a uma mora qualificada no tempo (90 dias), sendo a mora simples punida como contra-ordenação, ilícito de menor gravidade. O legislador aditou agora, com a referida alteração legal, uma circunstância que, por referir-se ao agente e não constituindo assim um “aliud” na punibilidade, encontra-se no cerne da conduta proibida. Aditam, nesta linha de argumentação, que não é o facto de o legislador afirmar que “só são puníveis se” que torna líquida a existência de uma condição objectiva de punibilidade. É antes a necessidade de o legislador pretender caracterizar uma determinada mora. Nesta perspectiva, a caracterização do facto ilícito criminalmente punível impõe agora a determinação que o agente não entregue à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar pelo decurso de prazo superior a 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao 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 notificação para o efeito.

Para os defensores desta orientação, existe algo de novo no recorte operativo do comportamento proibido violador do bem jurídico património fiscal e que se traduz precisamente o facto de a Administração Fiscal entrar em directo confronto com o eventual agente do crime. Em suma, o legislador até aqui criminalizou uma mora qualificada relativamente a um objecto material do crime, o imposto, atendendo aos fins deste. Agora, pretendeu estabelecer como crime uma

mora específica e num contexto relacional qualificado. Consequentemente, concluem pela despenalização ⁽⁵⁾ ⁽⁶⁾.

II. Assumindo-se que a questão nuclear que se coloca é a da interpretação da norma em apreço temos por adquirido que a mesma deve emergir de dois eixos essenciais de análise e à luz dos quais se devem extrair as necessárias ilações sobre aquela interpretação. Tais linhas consubstanciam-se no teor do Relatório do Orçamento Geral de Estado para 2007 e, essencialmente, na estrutura do crime de abuso de confiança fiscal.

Naquele Relatório o legislador estabelece uma distinção referindo que:- Num lado, situam-se os casos em que a falta de entrega da prestação tributária está associada ao incumprimento da obrigação de apresentar a

5 - Na argumentação expendida neste sentido, e em termos doutrinários, situa-se Taipa de Carvalho que, em opúsculo publicado sobre o tema, considera que, embora seja irrelevante a rigorosa qualificação dogmática (condição objectiva de punibilidade ou elemento integrante do ilícito típico do crime de abuso de confiança fiscal) da nova exigência da notificação do sujeito passivo tributário, esta exigência, e contrariamente ao que tem sido entendimento doutrinário e jurisprudencial unitário, constitui um elemento integrante do tipo de ilícito (ou ilícito típico) do crime de abuso de confiança fiscal e não apenas uma condição objectiva de punibilidade.

6 - Para o mesmo Autor, a dignidade penal, isto é, a ilicitude criminal da não entrega tributária comunicada à administração fiscal, não está, numa perspectiva teleológica-material, apenas na não entrega da prestação tributária mas também, e ainda, na persistência do devedor tributário na omissão de entrega apesar de se achar notificado para o fazer no prazo de trinta dias após a notificação. Assim, e chegando à conclusão de que a lei nova, isto é, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – e, concretamente, o seu artigo 95.º –, é rigorosamente uma lei despenalizadora, e não tão somente uma “lex mellior”, em sentido estrito (lei que apenas estabelece um regime jurídico-penal concretamente mais favorável), infere como consequência inevitável – por imperativo constitucional (CRP, artigo 29/4-2.a parte, a fortiori) e legal (ep, artigo 2.º/2) – que esta lei nova, cujo texto legal está contido na (actual) alínea b) do n.º 4 do artigo 105 do RGIT, tem de ser aplicada a todos os factos (no caso em questão, a todas as omissões de entrega de prestações tributárias que, embora não entregues, tenham comunicadas à Administração Tributária) praticados (omitidos) antes da sua entrada em vigor (antes de 1 de Janeiro de 2007). Por seu turno, em termos jurisprudenciais, o Acórdão da Relação do Porto de 6 de Junho de 2007, paradigma da orientação referida, aduz a mesma ordem de argumentos produzida por aquele docente, considerando que não parece que às circunstâncias que rodearam a alteração legal sejam absolutamente alheias considerações de ilicitude. Com o que tal condicionalismo estaria materialmente ligado à tipicidade e a apresentar-se, nessa linha, imprescindível para que se confira relevância típica à conduta. Mais adianta, como pressuposto argumentativo, que as condições objectivas de punibilidade participam de todas as garantias do Estado de Direito impostas aos elementos do tipo (chamando à colação Jeschek) e, sequencialmente, encontram-se sujeitas ao princípio da legalidade – cujo conteúdo essencial se traduz em não poder haver crime nem pena que não resultem de uma lei prévia escrita e certa – e também às suas fundamentais implicações consubstanciadas na proibição de analogia e no princípio da proibição de retroactividade desfavorável. Na mesma retórica argumentativa se inscreve o Acórdão da Relação de Coimbra de 18 de Abril de 2007 afirmando, de forma assertiva, que o legislador quis impor uma condição de punibilidade e, como tal, afastou a possibilidade de punição para os casos pendentes.

3 - Conf. Ac de 21.02.2007, Proc. n.º 4086/06 Relator: Cons. Santos Cabral; Ac de 21.02.2007, Proc. n.º 4097/07 Relator: Cons. Pires Salpico; Ac de 21.03.2007, Proc. n.º 4079/06 Relator: Cons. Henriques Gaspar; Ac de 31.10.2007, Proc. n.º 956/06, Relator: Cons. Santos Carvalho; Ac de 14.07.2007, Proc. n.º 4459/06 Relator: Cons. Sousa Fonte; Ac de 07.06.2007, Proc. n.º 2050/07 Relator: Cons. Oliveira Mendes; Ac de 20.12.2007, Proc. n.º 3220/097-5, Relator: Cons. Simas Santos.
4 - O entendimento subjacente à orientação do STJ foi sufragado e seguido, entre outros, pelos seguintes Acórdãos: Tribunal da Relação do Porto- 26/03/2007; 10/10/2007; 10/10/2007; 24/10/2007; Tribunal da Relação de Guimarães- 11/07/2007 Tribunal da Relação de Coimbra 14/03/2007; 21/03/2007; Tribunal da Relação de Lisboa de 13/09/2007; 18/09/2007; 27/09/2007 e Tribunal da Relação de Évora de 29/05/2007.

declaração de liquidação ou pagamento do imposto; e, no outro, os casos de não entrega do imposto que foi tempestivamente declarado.

Entende o legislador que no primeiro grupo há uma maior gravidade decorrente da «intenção de ocultação dos factos tributários à Administração fiscal». Postura esta que já não se verificaria na constelação em que a «dívida» é participada à administração fiscal, isto é, nas situações em que há o reconhecimento da dívida tributária, ainda que não acompanhado do necessário pagamento. Estando em causa condutas diferentes, portadoras de distintos desvalores de acção e a projectar-se sobre o património do Fisco com assimétrica danosidade social, elas merecerão, de acordo com o citado Relatório, «ser valoradas criminalmente de forma diferente». Acrescenta-se: «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 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».

Tal indicação surge sob a epígrafe comum da “Agilização da actuação Administrativa na tramitação de processos” e, no mesmo plano, em simetria com as medidas relativa aos “bens a penhorar prioritariamente”, ao “valor base dos bens imóveis para a venda” e à caducidade. Suportados na letra da lei, mas fazendo apelo a um critério teleológico na sua interpretação e com plena consciência de que o direito criminal se dirige à protecção de valores, ou bens jurídicos, não vislumbramos uma outra intenção do legislador que não a de evitar a criminalização de condutas que podiam ter um mero tratamento de natureza administrativa. Então, a denominada proliferação de inquéritos será evitada dando àquele que assumiu a sua obrigação declarativa perante a Administração Fiscal a possibilidade de regularizar a sua situação tributária. Os elementos teleológico e histórico convergem, assim, em abono de uma interpretação segundo a qual o legislador terá pretendido descriminalizar o facto 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.⁽⁷⁾

Pretendeu-se alcançar tal objectivo fazendo surgir para a Administração Fiscal a obrigação de notificar o contribuinte em mora (e não em falta de declaração) e para este a condição de pagamento do montante em falta como condição de não accionamento do procedimento criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal.

7 - Conf Costa Andrade e Susana Aires de Sousa em RPCC, Ano 17, nº

Perante uma vontade do legislador que, claramente, assume o propósito de manutenção do recorte do ilícito típico, mas conjugando-o com a possibilidade de o agente se eximir da punição pelo pagamento, não vislumbramos como é que a letra ou o espírito da lei permitem a afirmação de que a conduta se encontra descriminalizada.⁽⁸⁾

III. Numa visão estruturalista do preceito, refira-se que a conduta incriminadora consubstancia-se na não entrega à Administração Fiscal das quantias pecuniárias envolvidas. Significa o exposto que a mesma conduta se traduz numa omissão pura⁽⁹⁾.

Na verdade, o crime de abuso de confiança fiscal consuma-se com a não entrega dolosa no tempo devido das quantias deduzidas pelo agente. O número 2.º do artigo 5.º do RGIT esclarece que as infracções tributárias omissivas se consideram praticadas na data em que termine o

8 - Nesta perspectiva, não deixa de ser curiosa a transmutação do legislador que, perante uma construção normativa passível de equívocos, veio publicamente assumir o papel de interprete ensaiando uma interpretação autêntica no comunicado de 07-02-02 do Ministério das Finanças e da Administração Pública no qual se esclarece que notícias vindas a público na imprensa podem dar azo a uma leitura e interpretação erróneas da intenção do legislador na alteração ao nº 4 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), introduzida pela Lei do Orçamento do Estado de 2007 (Lei 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 nº4 do artigo 105º do RGIT referem-se a duas situações diferentes, não devendo, por isso, ser entendidas como cumulativas. Assim, no primeiro caso (alínea a) do nº 4 do artigo 105º 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.

9 - Confrontar Susana Aires de Sousa, “Os Crimes Fiscais”, pág. 123 e seguintes, e Nuno Lumbrals, “O abuso de Confiança fiscal no Regime geral das Infracções tributárias”, Fiscalidade, nº 13/14, pág. 86

prazo para cumprimento dos respectivos deveres tributários (10).

Assim, o desenho do crime perfilado no normativo em apreço corresponde à um crime de mera inactividade e, ainda, a uma omissão pura ou própria descrita autonomamente num tipo legal de crime (11) (12).

10 - Não se deixa de salientar a importância que assume a questão de inserção da intenção de apropriação no tipo legal de crime em apreço sendo certo que a mesma questão se situa fora do âmbito do presente recurso. Na verdade, é certo que para alguns a infracção fiscal parece agora distanciar-se do crime de Abuso de Confiança previsto no artigo 205º do CP, pois que a ilegítima apropriação é um dos elementos típicos que encarna a violação da relação de confiança no tipo base do Código Penal. Este consuma-se quando o agente exterioriza, através de actos inequívocos, a inversão do título da posse ou detenção, passando a comportar-se como dominus relativamente à coisa que recebera a outro título. Em sentido distinto, argumenta-se no sentido de que a ideia de apropriação está ainda presente no tipo legal de Abuso de Confiança Fiscal. Assim, e na medida em que esta norma incriminadora pressupõe, a montante, a dedução de prestação tributária pelo agente e, a jusante, a não entrega dolosa à administração fiscal das mesmas prestações no prazo legalmente estabelecido, será difícil configurar situações em que o agente não proceda àquela entrega sem que daí resulte uma apropriação daquelas quantias. Isto sem prejuízo, obviamente, de se dever concluir pela atipicidade da conduta nos extremos em que tal *animus sibi rem habendi* não exista. É exactamente nesta orientação que se inscreve o Acórdão deste Supremo Tribunal de Justiça de 10 de Janeiro de 2007 (Colectânea de Jurisprudência-Acordãos do STJ Ano XV Tomo I pag 157) ao referir que anterior:

I - É certo que no regime anterior – artigo 27 do RJFNA – o acento tónico da conduta do agente recaí na apropriação, enquanto no actual se não utiliza essa expressão.

II - Todavia, face à nova lei o regime continua a ser o mesmo

III - Com efeito, embora se não faça referência expressa à apropriação, ela está contida no espírito do texto, pois, se o agente não entrega à administração tributária as prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque se apropriou delas, dando-lhe assim um destino diferente daquele que lhe era imposto por lei.

IV - A consideração da necessidade da verificação de tal elemento conduz o tipo de crime a uma exigência de dignidade penal e delimita a fronteira entre o axiologicamente neutro (por exemplo, a conduta contraordenacional) e o relevante – e carente de tutela em termos penais.

11 - Susana Aires de Sousa, obra citada, pag. 132

12 - Conforme Figueiredo Dias (“Direito Penal Parte Geral”, Tomo I, pag. 913), o crime de omissão reside na violação de uma imposição legal de actuar, pelo que, em qualquer caso, só pode ser cometido por pessoa sobre a qual recaia um dever jurídico de levar a cabo a acção imposta e esperada. Por isso, de resto, ganha a questão de determinar o círculo dos autores possíveis de um crime de omissão uma enorme importância não só teórica, mas prático-normativa. Tanto mais quando a lei só numa minoria de casos descreve, de forma integral, os pressupostos fácticos, donde resulta o dever jurídico de actuar; enquanto na generalidade deles se basta com uma cláusula geral expressa no art. 10.º, n.º 2, CP em termos tais que: “quando sobre o omitente recaia um dever jurídico que pessoalmente o obrigue a evitar [um certo] resultado”.

Mais se adianta que é precisamente na diferença acabada de referir que uma parte da doutrina vai buscar o fundamento para a distinção entre crimes de omissão puros ou próprios e impuros ou impróprios (ou “comissivos por omissão”). Crimes puros ou próprios de omissão seriam aqueles em que a PE referencia (expressamente) a omissão como forma de integração típica, descrevendo os pressupostos fácticos donde deriva o dever jurídico de actuar ou, em todo o caso, referindo aquele dever e tornando o agente garante do seu cumprimento. Diversamente, delitos impuros ou impróprios de omissão seriam os não especificamente descritos na lei como tais, mas em que a tipicidade resultaria de uma cláusula geral de equiparação da omissão à acção.

O que está em causa não é a mora, que constitui uma mera condição de punibilidade, mas sim a conduta da-quele que, perante a Administração Fiscal, agindo esta no interesse público, omite um dos seus deveres fundamentais na sua relação com o Estado (13) (14).

Consabido que o bem jurídico protegido constitui a base reconhecida da estrutura e interpretação do tipo não se vislumbra como se pode afirmar que a alteração legal em apreço significa uma modificação típica num sentido descriminalizador. Isto quando é certo que, na mesma modificação normativa, se deixam intocados os pilares do tipo legal (quais sejam o bem jurídico; o objecto da acção; o autor da acção/omissão e o resultado concreto) apenas se concretizando uma nova oportunidade que é dada ao arguido no sentido de evitar o desencadear do procedimento criminal.

IV. A alteração legal produzida, repercutindo-se na punibilidade da omissão e ligada, de forma inextricável, ao tipo de ilícito é, todavia, algo que é exógeno ao mesmo tipo. Importa, assim, caracterizar em termos dogmáticos a alteração produzida, o que entronca directamente com a da distinção entre condição objectiva de punibilidade e pressuposto processual.

Revisitando o que a propósito do tema oportunamente se escreveu (15) e como referem Zipf e Maurach (16), o poder punitivo do Estado é fundamentalmente desencadeado pela realização do tipo imputável ao autor. Não obstante, em determinados casos, para que entre

13 - Como se refere em acórdão do Tribunal Constitucional de 20 de Janeiro de 2004, “continuam a ser elementos constitutivos deste crime a existência de uma obrigação de entrega à administração tributária de uma prestação tributária deduzida nos termos da lei e a falta dolosa dessa entrega... tem pois de tratar-se da falta dolosa de entrega à administração fiscal de uma prestação.

14 - Fiel ao posicionamento que desde sempre defendeu em relação ao recorte do tipo em apreço que lhe suscita fortes reservas em termos de constitucionalidade, quanto mais não seja pela irrelevância ética da acção – eventualmente despojada até do intuito apropriativo constante do tipo base do Código Penal –, o Professor Costa Andrade ensaia, no estudo publicado com Susana Aires de Sousa e já referido, um novo travejamento dos elementos do tipo de ilícito em face da alteração legal. Refere o mesmo Mestre que “...Um quadro à vista do qual parece forçoso concluir que a desobediência à notificação da administração para pagar aquelas prestações não só faz parte do ilícito criminal como a completa “mais adiante refere”. Nos casos em que as prestações declaradas não foram entregues, a conduta típica analisa-se hoje: num primeiro momento na não entrega das prestações e, num segundo, a desobediência à notificação da administração tributária”. Tal posição foge à insustentável aporia do entendimento de Taipa de Carvalho que, com o intuito de fazer convergir a alteração legal em causa no campo da descriminalização, recorre a uma indefensável integração da condição objectiva de punibilidade no núcleo do tipo legal de crime.

15 - Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21/02/2007, processo 3086/06 - Relator: Santos Cabral

16 - “Derecho Penal”, Parte General, I volume, pag. 371 e seg.

em acção o efeito sancionador requer-se a verificação de outros elementos para além daqueles que integram o ilícito que configura o tipo. Por vezes, essas inserções ocasionais da lei, entre a comissão do ilícito e a sanção concreta, inscrevem-se no direito material – hipótese em que se fala de condições objectivas ou externas de punibilidade –, noutros casos constituem parte do direito processual e denominam-se pressupostos processuais. As condições objectivas da punibilidade são aqueles elementos da norma, situados fora do tipo de ilícito e tipo de culpa 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.

Por seu turno, os pressupostos processuais são regras do procedimento cuja existência se fundamenta na possibilidade de desenvolver um procedimento penal e ditar uma sentença de fundo. Como os pressupostos processuais pertencem exclusivamente ao direito processual, não afectam nem o conteúdo do ilícito, nem a punibilidade do facto, limitando-se exclusivamente a condicionar a prossecução da acção penal. Refira-se que, para alguns – como é o caso de Roxin⁽¹⁷⁾ –, é elegível uma solução intermédia na destriça. Assim, entende-se ser preferível considerar que a consagração de um elemento ao Direito material e, consequentemente, a sua eleição como condição de punibilidade não depende do facto de estar desligado do processo, nem sequer de qualquer uma conexão com a culpabilidade, mas sim da sua vinculação ao acontecer do facto (solução proposta, essencialmente, por Gallas e Schmidhauser). Sustenta-se, nesse seguimento, 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 e onde se inserem também reflexões de economia penal. Nesta lógica, os pressupostos processuais são as circunstâncias alheias ao complexo do facto. Schmidhauser, refere Roxin⁽¹⁸⁾, precisou esta posição exigindo para o Direito material, e no que se reporta à condição de punibilidade, que se trate de uma circunstância cuja ausência, já em conexão imediata com o fac-

17- Fundamentalmente, Roxin defende que as condições objectivas de punibilidade – da mesma forma que as causas de exclusão e levantamento da pena – não encontram o seu fundamento no merecimento da pena e não se baseiam em critérios derivados da missão do direito penal, mas antes que se referem a critérios político-jurídicos gerais independentes daqueles.

18 - "Derecho Penal", pág 988

to, tenha como consequência definitiva a impunidade do agente. A conexão imediata com o facto existirá quando a circunstância correspondente pertença à situação de facto ou quando teria de ser qualificada como resultado do facto no caso de a culpabilidade se referir a ela. Por seu turno, para Jeschek⁽¹⁹⁾, as condições objectivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação directa com o facto mas que não pertencem nem ao tipo de ilícito, nem ao tipo de culpa e de cuja presença depende a punibilidade do facto. Adianta este Autor, com pertinência para o tema que se debate, que as condições objectivas de punibilidade participam de todas as garantias do Estado de Direito estabelecidas para os elementos do tipo, entre as quais a função de garantia do direito penal⁽²⁰⁾.

Estamos em crer que é inequívoco o entendimento de que a verdadeira essência das condições objectivas de punibilidade como categoria dogmática autónoma no marco dos pressupostos materiais de punibilidade é, na perspectiva substancial, a sua autonomização em relação à ilicitude. O que sucede, dado que esta classe de condições se coloca à margem da conduta ilícita e, consequentemente, a sua verificação vem a colocar em relevo tão somente a questão da necessidade da pena. Nessa sequência, e num plano de conceitos, os elementos do tipo de ilícito e condições objectivas de punibilidade são noções que se excluem mutuamente⁽²¹⁾.

Como se referiu, as condições objectivas de punibilidade são circunstâncias que se encontram em relação directa com o facto mas que não pertencem nem ao tipo de ilícito nem ao de culpa. Constituem pressupostos materiais da punibilidade.

A origem histórica do instituto reflecte a necessidade de conciliar exigências contrapostas. Por um lado, existem desde sempre razões de conveniência prática e de oportunidade de política criminal que levam a subordinar a efectiva punibilidade de alguns tipos de comportamentos ao verificar de determinadas circunstâncias: proceder a uma punição incondicionada pode em certos casos conflitar efectivamente com a tutela de outros

19 - Tratado, pág 503

20 - De tal pressuposto, e do relativo à aplicação da lei mais favorável, aranca um dos argumentos esgrimidos pelos defensores da despenalização. Tal só é possível pela consideração de que a alteração legislativa não afecta somente uma condição de punibilidade exógena ao tipo de ilícito e de culpa, e autónoma, mas que a aplicação do princípio da lei mais favorável se aplica à condição de punibilidade em plena paridade com os restantes elementos do tipo que por esta forma eram abrangidos pela aplicação do princípio.

21 - No mesmo sentido, Carlos Martínez Peres, Las Condiciones Objectivas de Punibilidad, pag. 85.

interesses merecedores de consideração ou, mais vulgarmente, provocar inconvenientes superiores às vantagens que do sancionamento se retiram. Por outro lado, vigorando em matéria penal o princípio da legalidade, as razões de conveniência ou de oportunidade não podem estar condicionadas ao poder discricionário do juiz: o princípio da legalidade impõe ao legislador a tipificação expressa das circunstâncias capazes de influenciar as opções relativas às concretas aplicações de pena (22).

Neste ponto de vista, a introdução legislativa de condições objectivas de punibilidade desdobra-se em duas funções: uma função de delimitação ou da redução da relevância penal de determinados comportamentos e, simultaneamente, uma função de garantia ligada ao respeito pelo princípio da legalidade (23).

As condições objectivas de punibilidade próprias (24) são puras causas de restrição da pena, podendo ser perspectivadas como o contraponto objectivo das causas pessoais de exclusão ou de anulação da pena. Isto porque, ainda que se verifiquem o ilícito e a culpa, o legislador rejeita, em determinados casos, a necessidade de pena quando não se verifique uma circunstância ulterior que possa referir-se ao próprio facto, ou à evolução subjacente, e lhe confere uma maior significação na relação com o mundo circundante. Como acentua Jeschek, o merecimento da pena pela prática do facto implica, em princípio, a necessidade da pena, sendo que circunstâncias existem em que, antes que possa reconhecer-se a necessidade político-criminal da mesma, deve produzir-se, além do mais, uma particular deterioração dos valores protegidos pelo correspondente preceito penal.

22 - Na doutrina alemã releva o entendimento de que a exigência de uma condição objectiva de punibilidade (em sentido próprio) exprime a necessidade da pena, a qual deve adicionar-se ao merecimento da pena para que a conduta proibida possa efectivamente ser castigada. Neste sentido se encontram Stratenwerth e Shonke/ Schroeder/ Lenckener.

23 - Conforme Giovanni Fiandaca e Enzo Musco, *Diritto Penale, Parte generale*, pag 326.

24 - Importa distinguir, como faz a maior parte da doutrina, entre condições de punibilidade próprias e impróprias sendo certo que estas configuram causas de agravamento penal encobertas que pertencem pela sua essência ao tipo de ilícito, mas que se configuram formalmente como condições de punibilidade porque se pretendeu autonomizar das exigências da relação dolosa ou imprudente. Na prática, constituem restrições ao princípio de culpabilidade por razões político-criminais – como o refere Jeschek, *Tratado*, pág. 507. A divisão entre condições objectivas de punibilidade próprias e impróprias contrapõe a doutrina italiana a distinção entre condições extrínsecas e intrínsecas, sendo certo que aquelas constituem elementos que não afectam a vulneração do bem jurídico protegido pela norma em que estão englobados; limitam-se a reflectir motivos de oportunidade ligados a um interesse externo alheio ao interesse tutelado pela figura delictiva. Pelo contrário, fala-se de condições intrínsecas para referir as circunstâncias que qualificam ou actualizam a lesão do interesse protegido, a qual já se tinha produzido, implícita ou potencialmente, com a realização dos elementos do tipo (conf. Carlos Martinez Peres, “Las Condiciones Objectivas de Punibilidad”, pag. 47).

São as circunstâncias que devem acrescentar à acção que realiza um ilícito responsável para que se gere a punibilidade e que têm subjacente uma ponderação de finalidades extrapenais que têm prioridade em relação á necessidade da pena (25).

As condições objectivas de punibilidade são, assim, circunstâncias que se situam fora do tipo de ilícito e da culpa e de cuja presença depende a punibilidade do facto, ou seja, são um pressuposto para que o actuar antijurídico importe consequências penais (26) (27). São condições em que uma ponderação das finalidades extrapenais tem prioridade em face da necessidade da pena. Uma vez que não pertencem ao tipo, não se requer que sejam abrangidas nem pelo dolo nem pela negligência. A aparição das condições objectivas de punibilidade é indiferente para o lugar e tempo do facto.

As condições objectivas de punibilidade participam de todas as garantias do Estado de Direito estabelecidas para os elementos do tipo. Jeschek exemplifica com a

25 - Na doutrina alemã assume relevância o entendimento de que a condição objectiva de punibilidade exprime a necessidade da pena a qual deve acrescentar-se ao merecimento da pena para que a conduta possa efectivamente ser castigada. Em sentido contrário se pronuncia Roxin para quem as condições objectivas de punibilidade não encontram fundamento no merecimento da pena não se baseiam em critérios derivados da missão de Direito penal mas sim em critérios político-jurídico gerais independentes daqueles.

26 - Reinhart Maurach e Heinz Zipf “Derecho Penal” I volume, pág. 373 e seg.

27 - Em sentido diferente Gunther Jakobs *Derecho Penal* pág. 401 e seguintes, para o qual as condições de punibilidade condicionam a ilicitude ou a própria tipicidade penal, sendo a sua função reflectir a materialização do resultado.

aplicabilidade da função de garantia da lei penal ou as exigências de prova sobre as mesmas condições ⁽²⁸⁾.

V. O breve excursus teórico ora elaborado habilita-nos a considerar que existe alguma confusão conceptual na posição que apostrofa pela descriminalização. 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, 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

28 - Delimitando a figura das condições objectivas de punibilidade em relação a figuras afins, dir-se-á que as mesmas se distinguem do tipo de ilícito, uma vez que são alheias ao ilícito. Estas condições situam-se à margem da conduta ilícita e, consequentemente a sua verificação vem colocar em relevo somente a questão da necessidade da pena. Assim, e no plano conceptual, elementos do tipo de ilícito e condições objectivas de punibilidade excluem-se mutuamente. Num outro pano se situa a distinção com as causas pessoais de exclusão da pena com as quais as condições objectivas e punibilidade se situam em íntima ligação pois que em ambos os casos falamos de factos situados fora do ilícito e da culpa e, como tal, equiparados na estrutura da teoria jurídica do delito. Porém, diferentemente das condições objectivas de punibilidade que condicionam em geral e abstracto a aplicação da pena ao permitir fundamentar a punibilidade de um facto em si mesmo merecedor de pena, as causas pessoais de exclusão de pena produzem inversamente o efeito de impedir a imposição da pena a uma pessoa concreta por um facto típico, ilícito e culposo e, inclusive, geralmente punível, de não o ser em virtude da especial previsão legal da qualidade pessoal exonerante. Por seu turno, as condições de procedibilidade ou pressupostos processuais, diferentemente do que acontece com as condições de punibilidade, não propõem qualquer vinculação com o facto ilícito fundamentando-se em considerações jurídico criminais de variada procedência a sua verificação e não se relacionando com qualquer contraditoriedade á ordem jurídica pois que a sua ratio se fundamenta em razões utilitárias que tornam conveniente a perseguição processual de uma conduta delitiva. Como refere Erika Mendes de Carvalho ("Revista Electrónica de Ciência penal e Criminologia" 07-10-2005) não é tarefa fácil distinguir entre as condições objectivas de punibilidade e condições de procedibilidade. No que respeita a estas últimas, pode-se dizer que condicionam unicamente o início do procedimento e que entre elas se encontra, por exemplo, a denúncia e querela. Por seu turno, as condições objectivas de punibilidade são factos objectivos que condicionam a punibilidade do delito com base em considerações político criminais. No que concerne às consequências, os pressupostos de natureza processual impedem que se dite uma sentença sobre o fundo da causa de modo a que a resolução judicial que declara a sua inexistência não se vê afectada pelo caso julgado material. Por seu turno a ausência de uma condição objectiva de punibilidade determina um pronunciamento sobre o fundo, absolutório, que se vê afectado pelo caso julgado material. Stratenwerth ("Derecho Penal", pag. 73) refere, ainda, que as condições objectivas de punibilidade, as causas pessoais que excluem a punibilidade e as causas que deixam sem efeito a punibilidade, pertencem, em conjugação com a adequação típica, a ilicitude e a culpa, aos pressupostos materiais de punibilidade, ou seja àqueles pressupostos que condicionam a imposição de uma pena. Destes distinguem-se os pressupostos formais de punibilidade que condicionam a perseguibilidade penal e que somente se referem á possibilidade de existência do processo penal. Para Dalitola, o que denomina condições de perseguibilidade estão integradas por verdadeiros actos jurídicos destinados ao procedimento penal, enquanto que as condições de punibilidade não são actos, mas factos jurídicos que não respeitam ao processo (Il fatto pag 106).

da afirmação de que o mesmo foi afectado pela alteração legal produzida quando é certo que esta consigna uma condição que é exógena ao mesmo tipo.

É evidente o vício da argumentação produzida que, com inconsistência teórica e ao arrepio do que é entendimento doutrinário unitário, atribui à alteração legal introduzida reflexo directo e imediato no núcleo do tipo de ilícito para, então, poder dar o salto lógico, afirmando que a nova lei descriminalizou e, consequentemente, é aplicável aos processos pendentes, descriminalizando as condutas praticadas ⁽²⁹⁾.

Diferente é a conclusão se, configurada a alteração legal como condição de punibilidade, se concluir que a mesma deixa intocado o tipo de ilícito num crime que, previamente, se consumou.

Como se referiu, reconduzir ao núcleo da ilicitude e da tipicidade o que são condições de exercício da acção penal, impressas com o intuito confessado de atribuir uma última oportunidade ao agente antes de desencadear o procedimento criminal, não está de acordo com o espírito ou a letra da lei.

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 á culpa. Constitui um pressuposto material da punibilidade. ⁽³⁰⁾ ⁽³¹⁾ ⁽³²⁾

29 - Causa perplexidade o facto de, não obstante a manifesta sedimentação jurisprudencial do Supremo Tribunal de Justiça no que respeita ao tema em apreço, ainda serem proferidas decisões judiciais ao arrepio daquele entendimento uniforme deste Tribunal, levando a desigualdades gritantes no tratamento jurídico de situações análogas em manifesta antítese com o princípio fundamental da segurança jurídica dos cidadãos na aplicação do direito.

30 - Cfr. Jeschek Tratado de Derecho Penal pag. 506.

31 - Como se referiu, diferencia-se o conceito em apreço com o relativo ao pressuposto processual. Na verdade, na condição de punibilidade expressa-se o grau específico de violação da ordem jurídica enquanto no pressuposto processual responde a circunstância que se opõe ao desenvolvimento do processo penal. A ausência do primeiro conduz á absolvição e a do segundo ao arquivamento. Por qualquer forma, quer em relação á condição objectiva de punibilidade quer em relação ao pressuposto processual, estamos em face, na asserção de Bulow (citado por Figueiredo Dias), de institutos cujo conteúdo contende com o próprio direito substantivo. Tal sucede na medida em que a sua teleologia e as intenções jurídico-criminais que lhe presidem têm ainda a ver com a efectivação de punição que nesta mesma encontram a sua razão de ser, devendo beneficiar do tratamento mais favorável.

32 - As condições de punibilidade tomam, no rigor das coisas, um sentido de funcionalismo normativo, como elemento de ligação entre a dogmática do facto e a política criminal (Figueiredo Dias, "Direito Penal, Parte Geral", 2004, p. 622). Não fazendo parte da acção, integram todavia o complexo facto e configuram condições de que depende a aplicação de uma sanção penal (a punição), mas estão fora do perímetro de delimitação da infracção penal enquanto categoria autónoma de tipo de ilícito e de culpa. Integrando o complexo facto-condições, assumem, ainda, dimensão material, pela influência ou consequência que têm na construção e integração dos pressupostos da punição, mas não contendem com a natureza do crime, nem com implicações, sequências e consequências no plano das relações e criminalização-descriminalização quando se sucedam diversas condições e punibilidade (confrontar Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21 de Março de 2007 Relator Henriques Gaspar).

Face ao exposto, entende-se que a alteração produzida pelo art. 95 da Lei n.º 53-A/2006 não implicou qualquer alteração nos elementos constitutivos do crime previsto no artigo 105.º do RGIT (a não entrega da prestação tributária retida no prazo legalmente fixado) que permaneceu imodificado na sua tipicidade. A alteração legal produzida revela-se tão-somente como a previsão de uma outra condição de punibilidade que deve ser equacionada na medida em que configure um regime concretamente mais favorável para o agente.

VI. A questão em apreço conjuga-se, assim, pela forma superiormente exposta por Alimena ⁽³³⁾. Refere o mesmo Autor que é indubitável a premissa legal, em termos de sucessão temporal de leis, que se revela na aplicabilidade a lei que é mais favorável ao réu. Todavia, adianta, essa é apenas uma parte da questão pois que as disposições penais podem ser formadas por várias componentes. Na verdade, as normas que prevêem os crimes são compostas por várias partes. Algumas destas normas cindem-se em duas partes, sendo uma a relativa ao preceito e, a outra, à punição. A parte constitutiva do preceito é passível, por sua vez, de se subdividir conforme se refere aos elementos constitutivos ou às circunstâncias do facto ilícito, conforme se refere ao elemento material ou ao elemento psicológico do crime. Igualmente a parte que prevê a sanção pode regular, muito para além da qualidade ou da medida da pena, as condições de punibilidade

São conhecidos os motivos pelos quais em sede de sucessão de leis se derroga o princípio da não retroactividade da lei penal quando a lei posterior é mais favorável ao réu. Observamos, assim, que a consagração “ex novo” da existência de uma condição de punibilidade permite concluir no sentido de a fazer aparecer como mais favorável em confronto com aquela disposição de lei penal em que a punição do mesmo facto emerge incondicionalmente. Pode-se objectar que, na sua essência, a subordinação da punição de um facto à presença de uma condição de punibilidade não tem por finalidade, em princípio, o favorecimento do réu. Todavia, não se pode ignorar que, embora a condição não seja emitida com o propósito de favorecer aquele, o certo é que a situação que objectivamente se configura é uma situação mais favorável para o eventual transgressor da norma penal. Por outro lado, e ainda no seguimento do entendimento de Alimena, se a lei posterior inova no confronto com a lei anterior no sentido de que considera dever punir sob condição um facto que a lei revogada reprimia incondicionalmente, é

evidente que falta um interesse em punir quando não esteja verificada a condição.

Na verdade, e no que concerne à situação sob análise, foi intenção publicitada do legislador, expressa de forma inequívoca na letra da lei, o objectivo de conceder uma última possibilidade de o agente evitar a punição da sua conduta omissiva. 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 2º n.º 4 do Código Penal.

Em conformidade com o exposto, o Pleno das Secções Criminais do Supremo Tribunal de Justiça, reunido em conferência, delibera na procedência do recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência interposto pelo Ministério Público e, em consequência, fixar jurisprudência nos seguintes termos: -A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105 do RGIT, na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2, 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 do RGIT).

Igualmente se determina a revogação da decisão recorrida e se ordena o reenvio, oportunamente, do processo ao Tribunal da Relação de Coimbra a fim de que reveja a decisão recorrida de acordo com a jurisprudência fixada. Dê-se observância ao disposto no artigo 444.º do Código de Processo Penal.

Sem custas.

Supremo Tribunal de Justiça, 9 de Abril de 2008.

José António Henriques dos Santos Cabral (relator)
António Jorge Fernandes de Oliveira Mendes
Eduardo Maia Figueira da Costa
José Adriano Machado Souto de Moura
António Pires Henriques da Graça
Raul Eduardo do Vale Raposo Borges
António José Bernardo Filomeno Rosário Colaço
José António Carmona da Mota
António Pereira Madeira
Manuel José Carrilho de Simas Santos
José Vaz dos Santos Carvalho
António Silva Henriques Gaspar
António Artur Rodrigues da Costa
Armindo dos Santos Monteiro
Arménio Augusto Malheiro de Castro Sottomayor
Luís António Noronha do Nascimento.

33 - Francesco Alimena, “Le Condizioni di Punibilità”, pág. 237.

ANOTAÇÃO

1. Delimitação da questão em apreciação no Acórdão

O regime jurídico-penal do crime de abuso de confiança fiscal, bem assim como do crime de abuso de confiança contra a segurança social tem sido alvo de sucessivas alterações legislativas que têm vindo a suscitar dúvidas e intermináveis controvérsias, doutrinárias e jurisprudenciais, ao longo das últimas décadas.

Em análise está a última alteração da redacção do artigo 105º do Regime Geral das Infrações Tributárias ⁽¹⁾, vulgo RGIT, introduzida pela Lei nº 53 – A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2007.

A questão que ocupou o STJ no presente acórdão foi a de saber qual a consequência resultante da introdução de uma nova condição de punição, estabelecida na alínea b) do artigo 105º, nº 4, do RGIT, aos processos anteriores a 1 de Janeiro de 2007, a aguardar decisão em primeira instância ou pendentes de recurso.

A controvérsia instalou-se logo que foi conhecida a nova versão da lei, surgindo dois entendimentos opostos sobre a aplicabilidade da nova redacção daquele normativo legal, como se poderá verificar, a seguir, pela análise do Acórdão que se transcreve na íntegra.

O presente Acórdão foi proferido no âmbito de um recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público, com fundamento em oposição de julgados. Esta prerrogativa processual prevista na lei visa, justamente, superar a coexistência de dois entendimentos divergentes sobre a mesma questão de direito, que sejam conducentes a decisões judiciais opostas. O Pleno do STJ é, assim, chamado a pronunciar-se com o objectivo é o de fixação de jurisprudência.

O conteúdo do Acórdão que a seguir se transcreve, e sobre o qual teceremos algumas notas críticas, revela uma enorme importância prática, pois vai seguramente influenciar o resultado final a esperar de muitos processos desta natureza, ainda pendentes nos nossos tribunais, os quais se reportam a factos ocorridos ao abrigo da aplicação da anterior versão do art. 105º do RGIT.

2. Anotação ao Acórdão**2.1. Considerações gerais**

A problemática em torno do regime jurídico-penal do crime de abuso de confiança fiscal tem suscitado grande discussão entre a nossa comunidade jurídica nos últimos anos, despoletando importantes estudos e contributos, quer advindos do meio universitário, quer daqueles que no terreno judicial são confrontados com a aplicação concreta deste regime. Estamos a referir-nos, naturalmente, ao importante contributo fornecido por magistrados e advogados. Nem sempre as perspectivas de análise são totalmente coincidentes, mas seguramente todos os diferen-

tes contributos permitem uma análise mais enriquecedora da questão em estudo. Do nosso lado, conciliámos nesta matéria a experiência que o exercício da advocacia e o ensino do direito fiscal nos tem fornecido ao longo de alguns anos de reflexão necessária sobre este importante tema, que, como é sabido, se entrecruza com outros regimes jurídicos muito importantes e complementares previstos no âmbito da responsabilidade fiscal e, ainda, do direito societário. E nem sempre conseguimos vislumbrar uma coerência suficiente entre todas as soluções jurídicas consagradas em diferentes âmbitos mas que partem da mesma facticidade e se encontram incontornavelmente ligadas. ⁽²⁾

Uma última nota nos ocorre ainda referir a este propósito, a qual importa em si algo de crítico, que é dirigida ao legislador que tantas vezes (lamentavelmente) legisla sem ter em devida conta os contributos que poderia certamente colher antes da tomada de posição legislativa, o que poderia ajudar muito a melhorar a performance legislativa final, e assim contribuir para uma justiça mais célere e mais consistente. Mas esta e outras reflexões ficarão por ora apenas em pensamento, pois todos temos de saber, o melhor possível, trabalhar com a lei que se encontra em vigor, sendo que disso depende a vida de pessoas concretas, o que exige o maior cuidado pelo respeito dos seus direitos fundamentais.

Como se pode constatar da análise do teor do presente Acórdão, a questão em apreciação sobre a qual o STJ foi chamado a fixar jurisprudência uniforme, com fundamento em oposição de julgados, é a de saber se a nova redacção do artigo 105º do RGIT (concretamente a alínea b) do seu nº 4) deve aplicar-se aos processos pendentes, que aguardam decisão final (em 1ª instância ou em sede de recurso), e cujo facto ocorreu durante a vigência da lei anterior.

Esta questão, que surgiu imediatamente após a entrada em vigor da nova redacção do nº 4 do artigo 105º do RGIT, concretamente, pela nova exigência contida na sua alínea b). Pelo que, a controvérsia logo se instalou em torno de saber como deveria ser aplicado o novo regime, sendo que, por se tratar de uma matéria extremamente relevante e que

2 - Recordamos a este propósito a reflexão do Prof. Taipa de Carvalho, in **Sucessão de Leis Penais**, Coimbra Editora, 2ª edição, 1997, pp. 27 e 28, onde afirma que: "não pode haver uma jurisprudência penal justa e eficaz, se esta – a jurisprudência – não for precedida de uma legislação. A legislação pressupõe e significa bom senso, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo de direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua. (...) também a jurisprudência pressupõe a virtude da "prudência", isto é, uma "arte" e uma "sabedoria", ou se preferirmos, uma técnica legislativa e um saber jurídico." Conclui o autor dizendo que: "legisprudência não é o que tem acontecido entre nós." Ora, estas palavras não podiam ser mais adequadas se as aplicarmos às muitas alterações jurídicas que se têm sucedido entre nós no que se refere ao crime de abuso de confiança fiscal, crime punido com pena privativa da liberdade. Os direitos fundamentais inequivocamente consagrados pela nossa Constituição têm sido, frequentemente, atropelados em nome de uma eficácia fiscal que se deve repudiar e contestar para que esta consciência política segundo a qual "os fins podem justificar os meios" se altere.

1 - O Regime Geral das Infrações Tributárias foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

deve obedecer às garantias jurídico-constitucionais vigentes, logo surgiu à discussão em torno de saber se a nova lei despenalizava ou não a conduta tal como se encontrava prevista na lei anterior, o que fazer aos casos pendentes e, ainda, o que fazer com os casos transitados em julgado em que tenha havido pena aplicável ao arguido. Enfim, as opiniões dividiram-se e, reflexo disso, os tribunais também, proferindo sentenças que consagravam entendimentos diversos quanto à mesma questão de direito, como sucedeu com o caso em análise nos presentes autos.

A questão da qualificação jurídica a atribuir à nova alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2007, foi alvo de uma apreciação exaustiva por parte do Pleno do STJ, e demonstra uma grande preocupação de fundamentação da tese acolhida, com recurso a numerosos contributos da doutrina mais expressiva, com relevância para o tratamento da questão. A questão da discórdia é, pois, a de saber como aplicar a nova disposição legal aos processos penais em curso, emergentes de factos ocorridos no âmbito de vigência da versão anterior daquele normativo. Trata-se de resolver uma oposição de julgados originada por duas decisões que, sobre a mesma questão de direito, adoptaram entendimentos opostos.

A tese consagrada no Acórdão, fruto de laboriosa fundamentação no que respeita à primeira questão tratada, apresenta-se, contudo, bastante menos motivada quanto à segunda conclusão firmada.

Há controvérsias jurídicas que parecem, por vezes, insuperáveis, mas o desacordo é sempre a melhor base para a construção de uma boa tese. Apesar dos argumentos desenvolvidos ao longo deste aresto, não podemos deixar de confessar alguma insatisfação quanto à segunda resposta apresentada, pela singeleza da sua sustentação. Dir-se-á que da primeira conclusão não se extrai, com toda a evidência, a segunda.

É curioso, embora não seja uma situação inédita, que alguns dos argumentos expostos no Acórdão podem ser invocados, também, para fundamentar a tese oposta, como veremos. Ao reflectirmos sobre o problema ocorreu recordar um comentário de COSTA ANDRADE⁽³⁾, em anotação notável ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 54/04, referente precisamente ao crime de abuso de confiança fiscal, a propósito da já longa e perturbada existência deste tipo legal e das muitas questões que tem suscitado, no qual o autor afirma (como quem lamenta) que “o Tribunal Constitucional continua em dívida quanto ao tratamento que o problema da constitucionalidade do artigo 105.º do RGIT reclama e merece”.

Após a análise do presente acórdão ficamos com uma sensação parecida, de alguma insatisfação, como se o Supremo Tribunal pudesse e devesse ir um pouco mais além para nos convencer da bondade jurídica da decisão proferida. Mas, após o “desabafo”, comentemos a decisão, sempre ressalvando que a dúvida ainda nos persegue, pelo que estamos longe de pensar que este seja um assunto resolvido para a comunidade jurídica.

3 - Cfr. Costa Andrade, «T.C., Acórdão n.º 54/04 – Processo n.º 640/03 (O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional)», in RLJ, Ano 134.º, n.ºs 3931 e 3932, 2002, pp. 300 e ss.

2.2. A qualificação jurídico-penal da exigência contida na alínea b) do artigo 105.º do RGIT

Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 105.º do RGIT, na versão aprovada pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, comete o crime de abuso de confiança fiscal “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava obrigado a entregar”. Do disposto no seu n.º 4 resultava que o facto só era punível se tivessem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação. À luz deste dispositivo legal, cometia o crime de abuso de confiança fiscal quem não entregasse à administração tributária, total ou parcialmente, a prestação tributária, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar. A inovação introduzida pelo RGIT deixou de fazer referência expressa à apropriação total ou parcial das quantias deduzidas, como sucedia com o anterior artigo 24.º, n.º 1, do RJIFNA, na versão introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394/93, no qual a apropriação era elemento essencial do tipo de ilícito.⁽⁴⁾

O mesmo artigo 105.º, no seu n.º 6, na versão introduzida pela Lei n.º 60 – A/2005 de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2006), dispõe que “se o valor da prestação não exceder € 2000,00, 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”⁽⁵⁾.

Acresce que ao crime de abuso de confiança contra a segurança social é igualmente aplicável o disposto nos n.ºs 4 e 6 do artigo 105.º, por força do disposto no artigo 107.º, n.º 2 do RGIT.

Este regime jurídico foi sendo interpretado, até à entrada em vigor da alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2007, pelos nossos tribunais, de forma relativamente uniforme, segundo a qual se entendia que o n.º 4 do artigo 105.º do RGIT estabelecia

4 - A propósito da evolução legislativa e suas consequências ao nível da conformação do tipo de ilícito em causa vd. Susana Aires de Sousa, «Os crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador», Coimbra Editora, 2006, pp. 121 e ss. Sobre a conturbada questão da não exigência de apropriação e da simultânea qualificação do mesmo facto como ilícito criminal e ilícito contra ordenacional, vd. Costa Andrade, «T. C., Acórdão n.º 54/04 ...», ob. cit., pp., em especial pp.321 e ss.

5 - Cfr. Susana Aires de Sousa, «Os Crimes Fiscais ...», pp.136. A propósito da alteração legislativa verificada com a entrada em vigor do actual RGIT em substituição do RJIFNA, o seguinte: “O n.º 6 do artigo 24.º do RJIFNA previa uma condição de procedibilidade de natureza temporal ao fixar um período de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação para a instauração do procedimento criminal. A actual redacção do crime de abuso de confiança fiscal estabelece que os factos típicos só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação – n.º 4 do artigo 105.º do RGIT. Em nosso modo de ver, não é possível continuar a afirmar sem mais que esta norma é uma “condição da instauração do respectivo procedimento criminal”. A modificação legislativa atribui àquele circunstância uma natureza de pressuposto adicional de punibilidade que não se liga nem à ilicitude, nem à culpa, mas todavia traduz a falta ou diminuição das finalidades que justificam a punição.” O que espelha uma mudança clara na conformação do tipo legal de crime, a qual evoluiu para a forma actual introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

uma condição de punibilidade quando se referia ao prazo de 90 dias sobre o prazo legal de entrega da prestação em dívida, e o nº 6 uma causa de extinção da responsabilidade criminal⁽⁶⁾.

A Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, vulgarmente designada por Lei do Orçamento de Estado para 2007, introduziu alterações ao disposto no nº 4 do artigo 105º do RGIT, o qual passa a ter duas alíneas, a alínea a), cujo conteúdo é igual ao anteriormente previsto no nº 4 daquele artigo, tendo sido introduzida de novo uma alínea b) e mantido inalterado o disposto no seu nº 6⁽⁷⁾.

6 - Neste sentido, cfr. Susana Aires de Sousa, «Os crimes Fiscais ...», Coimbra Editora, 2006; Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, in «Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado», 2ª edição, Áreas Editora, 2003.

7 - Também a opção legislativa de deixar inalterado o nº 6 do artigo 105º RGIT tem oferecido alguma discussão e divisão no seio dos tribunais, considerando alguns que se trata de uma incongruência notória, porquanto pela nova redacção do nº 4 do artigo 105º do RGIT, qualquer que seja o valor da prestação em falta, basta que haja pagamento nos termos da lei, no prazo de 30 dias após a notificação para o mesmo, com a advertência das consequências daí decorrentes, e o facto deixa de ser punível. Ou, dito de outro modo, o disposto no nº 6, que o legislador manteve inalterado, só pode ser compreendido como uma opção do legislador, apesar da nova redacção do nº 4 do artigo 105º ter entendido, ainda assim, caso o devedor não cumpra no prazo devido, não limitar a possibilidade de fazer extinguir a responsabilidade criminal pelo pagamento que posteriormente venha a realizar-se, dentro dos condicionalismos e limite de valor previsto no nº 6 do mesmo artigo. A não ser assim, nenhum sentido lógico poderíamos extrair do disposto no nº 6, o qual por opção do legislador se manteve sem qualquer alteração. Ainda a este propósito, importa fazer referência ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto, no processo nº 0716628, in www.dgsi.pt, no qual se decidiu (do nosso ponto de vista mal) que: "nos casos em que a prestação em dívida (devidamente comunicada à SS) não exceda 2.000 € e haja sido efectuada a notificação aludida no nº 6 do artigo 105º do RGIT, sem que tenha havido pagamento, não tem aplicação o disposto na al. b) do nº 4 do mesmo preceito, não havendo que ordenar a notificação prevista nesta norma, que não passaria de uma repetição daquela outra, já efectuada." Mas, neste mesmo acórdão, foi proferido um voto de vencido que, julgamos, merecer uma referência muito especial pela forma clara e coerente segundo a qual são expostas as razões do mesmo. Maria do Carmo Silva Dias vota vencido e explica, muito bem, as suas razões, entre as quais destacamos os seguintes argumentos: "Quanto a nós (apesar de sobrar alguma incoerência ou desarmonia interna, por o legislador, ao introduzir a nova exigência prevista no art. 105.º nº 4, alínea b) do RGIT não ter simultaneamente alterado, como se impunha, o disposto no art. 105.º nº 6 do RGIT), trata-se de notificações distintas, que a administração tributária ou a segurança social terão que efectuar consoante se verificarem os pressupostos de uma ou de outra das situações aí previstas (a saber: 1 - havendo atempada declaração à administração tributária ou à Segurança Social da dedução de prestação tributária ou de contribuição da segurança social respectivamente, com omissão de entrega dolosa do montante deduzido, decorrido o prazo aludido no artigo 105.º nº 4 - a) do RGIT, independentemente do valor "em dívida" terá sempre de ser efectuada a notificação aludida no art. 105.º nº 4, b), do RGIT; 2 - havendo dedução da prestação tributária ou de contribuição da segurança social sem declaração respectivamente à Administração Tributária ou à Segurança Social e simultaneamente com omissão de entrega dolosa do montante deduzido, decorrido o prazo aludido no art. 105.º nº 4, a), do RGIT, caso se trate de valor que não excede €2.000,00 por cada declaração que deveria ter sido apresentada, a única notificação a efectuar é a prevista no artigo 105.º nº 6 do RGIT. Ou seja, tendo havido declaração (comunicação) à Administração Tributária ou à Segurança Social, da dedução de prestação tributária ou da dedução de contribuição social que dolosamente não é entregue, cremos que (inclusive para quem sustentar que não há despenalização em casos como o destes autos), não se pode defender que a notificação efectuada ao abrigo do artigo 105.º, nº 6, do RGIT substitui (ou torna dispensável) a prevista no nº 4 b) do mesmo artigo, com a invocação de esta ser uma "repetição" daquela, porque efectivamente não é, se procurarmos um sentido útil para a norma."

Assim, o artigo 95º desta lei introduziu uma nova redacção do nº 4 do artigo 105º do RGIT, o qual passou a dispor que:

Artigo 105º

(...)

"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 notificação para o efeito."

Face a esta nova redacção, o legislador passou a consagrar duas condições de punibilidade do facto, previstas nas suas alíneas a) e b), sendo que manteve a causa de extinção da responsabilidade penal, nos termos do disposto no seu nº 6, embora limitada ao valor máximo aí previsto.

No que diz respeito à análise da nova alteração introduzida, é forçoso concluir que o conteúdo da alínea b) veio acrescentar algo mais para que se verifique a infracção criminal, que na opinião do presente Acórdão, se traduz numa nova condição objectiva de punibilidade, tal como já se entendia em relação ao nº 4 na sua versão anterior, agora transformado em alínea a) do mesmo preceito.

Deste modo, e em síntese, a punibilidade do facto passa a depender da verificação de duas condições, a saber:

- a) terem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação (tendo esta sido declarada à administração tributária mas não ter sido paga), tal como resulta do disposto na alínea a) do nº 4 do artigo 105º do RGIT;
- b) e não ser efectivamente paga, acrescida dos juros e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação dirigida pela administração tributária, nos termos agora previstos na alínea b) do mesmo dispositivo legal.

Exactamente a este propósito refere o professor TAIPA DE CARVALHO⁽⁸⁾ o seguinte: "A conclusão e consequência jurídico-penal parece-me evidente e obrigatória: enquanto, face à lei antiga (redacção do anterior do nº 4 do artigo 105º RGIT), a não entrega da prestação tributária (mesmo declarada) dentro do prazo de noventa dias a contar do termo do prazo legal de entrega da referida prestação, configurava, sem mais, uma infracção criminalmente punível, já face à lei nova [alínea b) do nº 4 do referido artigo 105º, acrescentada pelo

8 - Cfr. Taipa de Carvalho, «O Crime de Abuso de Confiança Fiscal - As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro», Coimbra Editora, 2007, pp.14-15.

artigo 95º da Lei nº 53-A/2006], uma tal omissão da entrega da prestação durante o prazo dos referidos 90 dias, deixou de constituir uma infração criminalmente punível.

Portanto, a lei nova, i. e., o artigo 95º da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro [que acrescentou o texto da alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT], é uma lei despenalizadora, pois que retirou o carácter ou qualificação de infração criminalmente punível a factos que, segundo a lei antiga (anterior redacção do nº 4 do artigo 105º do RGIT), eram considerados criminalmente puníveis.”

Verifica-se alguma divergência de posições quanto à qualificação dogmática da nova condição imposta pela alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT e quanto à sua aplicação no tempo, ou seja, aos casos pendentes cujo facto ocorreu antes da entrada em vigor da lei nova. São, afinal, essas as duas questões a que o Acórdão veio dar resposta.

Uma das correntes jurisprudenciais considera que, não se verificando a nova condição de punibilidade, a conduta está despenalizada, com a consequente declaração de não punibilidade dos factos da acusação dados como provados em 1ª instância⁽⁹⁾, enquanto a outra corrente entende que a interpretação do novo regime deveria conciliar o regime anterior e o novo, dando a “oportunidade” ao arguido de satisfazer a exigência da nova lei, por considerar este novo regime como mais favorável. Foi esta segunda corrente a que vingou no Acórdão proferido, com a qual, salvo melhor opinião não concordamos, pois entendemos que faz uma deficiente aplicação do princípio jurídico-constitucional da retroactividade da lei penal mais favorável.

Após análise cuidada dos fundamentos do presente Acórdão, concluímos que a conclusão final assenta num equívoco em torno do clássico e inquestionável princípio jurídico-constitucional de aplicação da lei penal mais favorável. Por um lado, afirma que a alteração legislativa produzida introduziu uma nova condição objectiva de punibilidade do facto, considerando o legislador que o facto só é punível se o pagamento dos valores em dívida não se verificar no prazo fixado para o efeito, após a notificação dirigida pela Administração Tributária. Se assim é, entendemos nós, a consequência lógica é a de considerar que o facto em relação ao qual não se verifique a segunda condição deixa de poder constituir crime de abuso de confiança fiscal. E, neste sentido, a nova lei despenalizou a conduta. Logo, é uma lei despenalizadora do facto tal qual se encontrava previsto na lei antiga, passando a exigir que se preencha uma segunda condição objectiva de punibilidade, a qual não se encontrava anteriormente prevista na lei.

Por isso, não nos convence a tese consagrada no Acórdão, reveladora de uma posição, quiçá, algo preconceituosa, em relação à matéria de facto em presença, à qual o legislador entendeu atribuir uma nova ponderação quanto à ilicitude e punibilidade da mesma. Se fez bem ou

mal, é discutível enquanto questão de política criminal. Mas, do ponto de vista do direito a aplicar, parece-nos incontornável que a nova lei deve ser considerada uma lei despenalizadora.

O Acórdão considera, apenas, que a nova lei é mais favorável ao arguido porque lhe dá uma segunda oportunidade para pagar os montantes em dívida, a fim de evitar a aplicação da pena de prisão prevista na lei. Mas, por outro lado, considera que a nova lei não despenalizou a conduta. Nesta conclusão vemos uma contradição e, sobretudo, uma dificuldade acrescida em permitir uma aplicação da nova lei em moldes constitucionalmente aceitáveis. Por exemplo, supondo que determinada pessoa foi condenada, por sentença transitada em julgado, proferida em conformidade com a lei anterior, a uma pena de prisão pela prática do crime de abuso de confiança fiscal, e que se encontra a cumprir a pena, que consequência deriva da interpretação agora plasmada no acórdão em análise? Deverá esta pessoa ser notificada, agora, para pagar a dívida a fim de ser libertada? E nos casos de processos penais em curso, deverão ser notificados todos os arguidos, nos termos do disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 105º, para efectuarem o pagamento da dívida e assim conseguirem a absolvição? E, nesse caso, não poderão defender-se reivindicando o princípio fundamental da proibição da prisão por dívidas, consagrado na CRP, e na Convenção Europeia dos Direitos do Homem? Afinal, se não se verificou, ao tempo dos factos a segunda condição objectiva de punibilidade exigida pela nova lei, terão efectivamente praticado um crime?

A esta e outras questões práticas, o Acórdão não dá resposta nem ajuda a resolver a aplicação na nova lei. Na verdade, também devemos reconhecer que, em matéria de crime de abuso de confiança fiscal, a “legisprudência” não tem evoluído de forma muito coerente, e muitas são as questões jurídicas que se avolumam em torno deste tipo legal de crime.

Considerando, como se afirma no Acórdão proferido, que a nova lei acrescenta uma nova condição objectiva de punibilidade, temos sérias reservas em poder afirmar, sem mais considerandos, que o disposto na alínea b) seja retroactivamente aplicável por se tratar de “uma lei mais favorável ao arguido”.

Pelo que, mesmo que se aceite como correcta a primeira parte da conclusão do Acórdão ao afirmar que a exigência prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei nº 53 -A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade, não podemos concordar com a segunda conclusão, na medida em que a mesma assenta num equívoco sobre a correcta aplicação da lei penal no tempo.

A questão da qualificação jurídico-penal da nova exigência ou condição introduzida pela alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT tem suscitado, também, algumas dúvidas e discussões teóricas. Deverá esta nova exigência ser qualificada como um elemento do tipo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal ou uma condição objectiva de punibilidade deste crime?

As condições objectivas de punibilidade são circunstâncias que se devem verificar associadas à acção do infractor para que se gere a punibilidade, por isso pertencem à categoria jurídico-penal dos “pressu-

9 - Neste sentido, Taipa de Carvalho, «O Crime da Abuso de Confiança Fiscal...», ob.cit., pp. 14 e ss.

Posição corroborada por alguns Acórdãos dos quais destacamos o AC. RP de 6/6/2007, in proc. nº 4055/06, em que foi Relatora a Juiz Desembargadora Isabel Pais Martins.

postos adicionais de punibilidade”⁽¹⁰⁾. Ou seja, não integram o facto ilícito em si mesmo, mas a conduta para ser punível criminalmente exige a sua verificação no caso concreto. Como refere JESCHECK⁽¹¹⁾, a falta de uma condição objectiva de punibilidade, no momento do julgamento, implica a absolvição do arguido. Também ROXIN⁽¹²⁾ afirma a este propósito que a falta de um pressuposto jurídico - material de punibilidade dá lugar à absolvição.

Ora, como muito bem refere a este propósito FIGUEIREDO DIAS⁽¹³⁾, este tipo de “condições objectivas de punibilidade” têm directamente a ver com dignidade penal do facto, com exigências de prevenção geral e especial a ele associadas.

Importa, assim, aferir se o legislador, com as alterações introduzidas, revela ou não uma alteração da sua posição face à dignidade penal do facto. Não temos dúvidas que sim, face à exposição de motivos, clara e sem espínhos, que desenvolve no Relatório explicativo das políticas assumidas na Lei do OE para 2007. Em concreto, no que toca à explicação que apresenta para a alteração introduzida pelo artigo 95º da lei o legislador revela expressamente um novo entendimento sobre a dignidade penal do facto, ou melhor dizendo, sobre a falta dela, pelo menos, tal qual até então se encontrava prevista na lei.

Vejamos, pois, o que o legislador refere, a este propósito, no Relatório fundamentador do Orçamento de Estado para 2007, sob a epígrafe «Despenalização da Não Entrega de Prestações Tributárias (Retenções de IR / Selo/ IVA)»:

«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,

regularizam 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.»

Tal clareza não oferece qualquer dúvida. Na exposição de motivos o legislador é claro na opção de política criminal que assume (e, do nosso ponto de vista, bem) em descriminalizar a conduta daqueles que cumprem (com inteira boa fé) a sua obrigação declarativa sem entrega, simultânea ou nos noventa dias seguintes, do correspondente meio de pagamento. Por isso, a mera não entrega prevista na alínea a) do nº4 do artigo 105º do RGIT deixou de ser suficiente para consubstanciar a prática do crime, sendo agora também necessário que se verifique a condição prevista na alínea b) do mesmo preceito. A nova lei ao expressar de forma tão inequívoca as suas pretensões desejou despenalizar a conduta da mera não entrega do meio de pagamento nos 90 dias seguintes ao limite do prazo de entrega da declaração e, nessa medida, assumiu uma opção de política criminal que não cabe aos tribunais ajuizar se é boa ou má. Foi a opção que o legislador entendeu, no uso das competências que a Constituição lhe atribui, assumir no que toca a esta especial categoria de ilícito penal. Logo, entendemos que o julgador não deve exceder nem contornar o sentido manifestado pelo legislador na matéria em causa.

A actual versão em vigor deixa claro que o ilícito só será punível se 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 a contar da notificação a ser realizada para esse efeito.

A propósito desta nova exigência, COSTA ANDRADE / SUSANA AIRES DE SOUSA chamam a atenção para o facto dessa alteração, «não obstante “deixar alguns momentos da factualidade típica” na dependência de “actos de funcionários da administração fiscal”, sem fixar prazo para a prática desses actos), significa um diferente recorte do ilícito criminal (sendo estreitado o universo de condutas puníveis como crime, ao mesmo tempo que é alargado o âmbito da contra-ordenação), em que se acentua o peso do desvalor associado à violação dos deveres tributários (ilícitos que passam a emergir cada vez mais como puros crimes de desobediência aos deveres que impendem sobre o substituto fiscal.»⁽¹⁴⁾

Já TAIPA DE CARVALHO⁽¹⁵⁾ salienta que essa nova exigência contida na alínea b) do nº4 do art. 105 do RGIT, não está

10 - A este propósito, cfr. Taipa de Carvalho, « O Crime de Abuso de Confiança Fiscal ... », ob. cit., pp.29-35.

11 - Cfr. Hans-Heinrich Jescheck, Tratado de Derecho Penal, Parte General, 2º Vol., Casa Editorial, pp.767. Também Claus Roxin, Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Editorial Civitas, SA, 1997, pp.970.

12 - Também Claus Roxin, Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Editorial Civitas, SA, 1997, pp.970.

13 - Cfr. Jorge de Figueiredo Dias, «Direito Penal», Parte Geral, Tomo I, Coimbra Editora, 2004, pp. 264 e ss.

14 - Cfr. Costa Andrade e Susana Aires de Sousa, “ As Metamorfoses e desventuras de um crime de (abuso de confiança fiscal) irrequieto, reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53 - A/2006 de 29 de Dezembro, in RPCC, Ano 17º, Fasc. 1 Jan/Março 2007, pp 71. Estes Autores não defendem, contudo, a tese da despenalização. Ainda, contra a tese da descriminalização, se pronunciou Isabel Marques da Silva, «Regime Geral das Infracções Tributárias», Cadernos IDEFF, nº5, Lisboa, 2007, pp. 179.

15 - Cfr. Taipa de Carvalho, «O Crime de Abuso de Confiança Fiscal...», ob. cit., pp.40

«apenas na não entrega da prestação tributária (...) mas, também e ainda na persistência do devedor tributário na omissão da entrega, apesar de notificado para o fazer no prazo de 30 dias após a notificação.» Concluindo que a nova lei é, efectivamente, despenalizadora.

Esta é, salvo melhor entendimento, a tese correcta, em conformidade com o espírito e a letra da lei e, sobretudo, a que se adequa a uma correcta aplicação dos princípios jurídico-penais em presença.

Cabe ao legislador reflectir e verter em lei as soluções que considera mais adequadas para a realização das opções de política criminal que entende adoptar. Compete, pois, ao poder legislativo definir as soluções políticas a consagrar em lei, ficando reservado aos Tribunais a sua aplicação, com respeito pelos princípios jurídico aplicáveis, em conformidade com a Lei e com a Constituição. Dito de outro modo, cabe aos Tribunais, quando julgam, aplicar com sabedoria e justiça os princípios jurídico-constitucionais que são, afinal, o último reduto de defesa dos direitos, liberdades e garantias fundamentais do cidadão, mas não criar lei nem afastar-se da letra e do espírito da mesma.

Importa ainda dizer que, independentemente da discussão em torno da qualificação jurídico-penal da exigência contida na alínea b) do nº4 do artigo 105º do RGIT, certo é que, quer se considere que esta constitui um elemento do tipo ilícito, quer se considere que constitui uma condição objectiva de punibilidade, a consequência daí resultante será sempre a de considerar como tendo sido despenalizados os factos em relação aos quais não se tenha verificado aquela condição. E, como bem refere TAIPA DE CARVALHO ⁽¹⁶⁾, “como lei despenalizadora, ela não pode deixar de se aplicar retroactivamente, mesmo aos factos que já tiverem sido objecto de sentença condenatória transitada em julgado (CP, artigo 2º/2).”

Ainda a este propósito, fazemos questão de mencionar o Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação do Porto, em Junho de 2007, no âmbito do Recurso nº4055/06, ao qual prestamos a justiça de considerar que é, até ao momento, aquele que de forma mais clarividente tratou o problema em análise. Neste processo o Tribunal da Relação do Porto confrontado com a dificuldade de arrear caminho e decidir a questão prévia da aplicação da nova redacção do artigo 105º do RGIT, concluiu da forma seguinte:

(...)

“2.9 De qualquer modo, sejam essas circunstâncias condições objectivas de punibilidade ou próprios elementos objectivos do tipo, tal é indiferente para a solução da questão que nos ocupa.

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

Também elas estão sujeitas ao princípio da legalidade, cujo conteúdo essencial se traduz em que não pode haver crime nem pena que não resultem de uma lei prévia, escrita, estrita e certa, e também às suas fundamentais implicações consubstanciadas na proibição da analogia e no princípio da proibição da retroactividade desfavorável (*in malam partem*, isto é, contra o agente).”

2.3. A aplicação da nova alteração introduzida aos casos pendentes

Por fim, resta analisar esta última questão. Do Acórdão em análise resulta, como vimos, que a nova condição objectiva de punibilidade deve aplicar-se também aos casos pendentes. Não podemos concordar com tal conclusão.

Trata-se de aferir se a questão da sucessão da lei penal foi ou não devidamente tratada. Entendemos que não o foi, porquanto, os princípios jurídicos fundamentais que valem em matéria de sucessão de leis penais impunham, salvo melhor opinião, outra conclusão.

Conclui o STJ que: “que, por aplicação do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor.”

A consequência desta conclusão é a de ser obrigatório, mesmo em relação a estes processos (alguns dos quais se encontram já em sede de recurso), proceder à notificação prevista pela alínea b) do nº4 do artigo 105º. Quem a deve fazer? Qual o órgão competente? Qual o procedimento a seguir? E, podíamos continuar a enumerar questões às quais será difícil encontrar respostas que respeitem todos os princípios, nomeadamente o da legalidade fiscal e penal, em presença. Enfim, uma infinidade de questões muito apropriadas a suscitarem incidentes, reclamações, recursos, e outras consequências difíceis de compatibilizar com a realização da justiça.

Do nosso ponto de vista, estamos perante uma decisão que faz uma má aplicação das garantias jurídico-constitucionais em vigor. Desde logo, como vimos supra, quer se considere essa nova condição como condição objectiva de punibilidade (como considera o Acórdão) ou como elemento objectivo do tipo legal, a solução do problema devia ser bem diferente da que foi adoptada no Acórdão.

Uma vez que as condições objectivas de punibilidade beneficiam de todas as garantias de legalidade constitucional impostas pelo Estado de Direito que se impõem dos elementos do tipo ⁽¹⁷⁾, há que ser muito cuidadoso quando se conclui pela sua aplicação retroactiva. Sendo a nova alínea b) do art. 105º do RGIT, considerada como uma condição objectiva de punibilidade, está sujeita ao princípio da legalidade, do qual se extrai que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia, expressamente escrita, de forma clara e certa, que a consagre. Deste princípio fundamental decorre a proibição da aplicação retroactiva de qualquer lei ou norma desfavorável, na medida em que imponha uma nova exigência ou condição que na lei anterior não se encontrava prevista.

A retroactividade em matéria penal deve funcionar, apenas, a favor do agente e nunca contra ele (tal como acontece com a analogia e pelas mesmas razões substanciais). ⁽¹⁸⁾ A proibição da retroactividade

17 - Cfr. neste sentido, FIGUEIREDO DIAS, ob. cit. p. 165 e JESCHECK, ob. cit. pp. 769.

18 - Cfr., de novo, o Ac. TRP de 6/6/2007, processo 4055/06, in www.dgsi.pt.

16 - Ibidem, pp. 29. Também neste sentido, cfr. Ac. RP, 6/6/2007, cit.

de vale relativamente a todos os elementos da punibilidade, à limitação de causas de justificação, de exclusão ou de diminuição da culpa e às consequências jurídicas do crime, qualquer que seja a sua espécie. Pelo que, deve considerar-se que, tanto a proibição da retroactividade *in peius* como a imposição da retroactividade *in mellius*, são garantias ou mesmo direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

Andou bem o Tribunal da Relação do Porto no Acórdão de Junho de 2006, *supra* citado, quando aplica este princípio, afirmando que: “o princípio da retroactividade da lei penal mais favorável, impõe a aplicação da lei nova na exacta e estrita medida em que consagre um novo regime mais favorável”.

A nova lei, ou seja o artigo 105º, nº 4, do RGIT, com a redacção introduzida pelo artigo 95º da LOE para 2007, consagra de facto um regime mais favorável na medida em que abdica de um juízo de censura tão apurado como antes. Mas, já não podemos afirmar o mesmo quanto à aplicabilidade da nova condição objectiva de punibilidade consagrada na lei nova.

Se no momento da condenação o legislador considera que uma conduta é menos merecedora de pena ou inclusivamente que não o é, em absoluto, de um ponto de vista político-criminal não teria o menor sentido, não obstante, punir de acordo com a concepção vigente no momento do facto que, entretanto, foi superada. (19)

Dito isto, é evidente que a nova alínea consagrada no art. 105º do RGIT, nos coloca um problema de aplicação da lei penal no tempo que tem de ser resolvido com respeito pelos princípios *supra* referidos acolhidos no artigo 29º da CRP, ou seja “na imposição da irretroactividade *“in peius”* e da retroactividade *“in mellius”*.”

Neste ponto, pensamos que o STJ, no Acórdão em apreciação se limitou a uma leve abordagem do problema à luz do artigo 2º, nº 4, do Código Penal, considerando a nova lei como mais favorável, embora considere que ela não despenaliza. Sem mais considerandos, resolve a controvérsia declarando a sua aplicabilidade aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Não podemos concordar com tal conclusão.

A sucessão de leis penais engloba a sucessão em sentido amplo e a sucessão *stricto sensu*. Como bem ensina TAIPA DE CARVALHO (20), «Sendo assumida, muitas vezes, num sentido amplo, há que reconhecer que tal aceção é metodologicamente incorrecta e pode conduzir a consequências (decisões) práticas injustas e mesmo inconstitucionais. Daqui, a importância teórico - prática da definição rigorosa de sucessão de leis penais: a caracterização da sucessão de leis “*stricto sensu*” é pressuposto e condição da aplicação (retroactiva) da lei penal mais favorável (CRP, artigo 29º, nº 4 – 2ª parte; CP, artigo 2º, nº 4). Por outras palavras, é *conditio sine qua non* da delimitação do âmbito da intervenção do nº 2 (despenalização do facto) e do nº 4 (atenuação da responsabilidade penal: aplicação retroactiva da *lex mitior*).»

19 - Cfr. Roxin, *ob. cit.*, pp.167.

20 - Cfr. Taipa de Carvalho, «A Sucessão de Leis Penais...», *ob. cit.* pp. 101 e 107.

Afinal, o ponto fundamental está em encontrar a correcta delimitação do âmbito de aplicação dos nºs 2 e 4 do artigo 2º, à luz, ainda, do disposto no artigo 29º da CRP.

E, seguindo este raciocínio, mesmo que se entenda que com a introdução da alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT, o legislador introduziu uma nova condição objectiva de punibilidade, parece forçoso concluir que a partir da entrada em vigor da nova lei, em 1 de Janeiro de 2007, a punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal e do crime de abuso de confiança contra a segurança social, reclama a verificação da nova condição introduzida. Sem a qual, concluímos, não estão reunidos todos os elementos suficientes e indispensáveis a fazer aplicar a punição. E isto sucede porque face à nova alteração legislativa introduzida, sem a verificação da nova condição de punibilidade (seguindo a qualificação do STJ) não se poder afirmar, verdadeiramente, a dignidade penal deste facto e, portanto, a sua punibilidade.

Pelo que, estamos em profundo desacordo com a 2ª conclusão firmada no Acórdão em análise.

3. Conclusão

Entendemos, por tudo o que se deixa exposto, que nos processos pendentes ou seja, que aguardam decisão em 1ª instância ou que se encontram em sede de recurso jurisdicional, naturalmente devido a factos corridos antes de 1 de Janeiro de 2007, devem estes considerar-se descriminalizados/despenalizados com a entrada em vigor da Lei nº 53-A/2006. (21) E, nos casos transitados em julgado, que tenham sido objecto de condenação penal, dever-se-á ordenar a imediata revogação da respectiva decisão condenatória, cessando a sua execução e os seus efeitos penais, por força do disposto no artigo 2º, nº 2, 2ª parte, do Código Penal (22).

O Acórdão STJ, neste ponto, com excessiva simplicidade contorna o conteúdo dos princípios em presença e considera, também, aplicável retroactivamente uma nova exigência, qualificada por si como condição objectiva de punibilidade. Cremos que entra em contradição quando considera que, apesar da nova exigência introduzida pela alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT introduzir uma nova condição objectiva de punibilidade, ela é mais favorável e, consequentemente, deve aplicar-se retroactivamente. Esta decisão, do nosso ponto de vista, enferma de contradição, não faz uma correcta aplicação do princípio subjacente à sucessão da lei penal, excede o espírito e a letra da lei, ignorando o

21 - Neste sentido, cfr. Taipa de Carvalho, *in ob.cit.*, pp.57

22 - Sobre as consequências da aplicação da lei nova aos casos ocorridos antes de 1 de Janeiro de 2007, nas diferentes situações possíveis (casos transitados em julgado, casos com processos penais em curso e casos em relação aos quais não tenha ainda decorrido o prazo dos 90 dias previsto no nº 4 do artigo 105º na sua anterior versão legal) cfr. Taipa de Carvalho, «O Crime de Abuso de confiança Fiscal...», *ob. cit.*, pp.11 e ss, e pp. 55 e ss.

propósito revelado pelo próprio legislador quando se refere à despenalização da mera não entrega de prestações tributárias declaradas ⁽²³⁾.

23 - Ainda neste sentido, cfr. Pedro Lomba e Joaquim Sherman de Macedo, «O crime de Abuso de confiança fiscal no novo regime geral das Infracções Tributárias», in Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ano 67 Dezembro de 2007, pp 1195-1216. No artigo em referência os autores defendem que: “ A nova alínea b) do n.º 4, do artigo 105.º do RGIT afecta, pois, o juízo de culpa imputável ao agente, o que face à definição das condições de punibilidade afigura-se-nos suficiente para afastar a disposição em causa da doutrina das condições de punibilidade; (...) A alteração de elementos da norma incriminadora ocorrida, designadamente por iniciativa política, alterará em conformidade a estrutura comportamental a observar para o respectivo respeito. Assim a culpa jurídico-penal que passará a ser integradora do tipo é a definida pela nova norma incriminadora; “A consequência não pode ser outra do que a constatação da existência de uma situação de sucessão de leis no tempo e ainda, muito mais importante, a compreensão de que a nova lei despenaliza as condutas anteriores que não realizem a “*factispecie*” actualmente punida, quer se entenda, como fazemos, que essa alteração releva do tipo de culpa, quer se pense que tal transforma o tipo de facto ou as condições de punibilidade.”

O QUE DIZ A

REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Artigo 105º (Abuso de confiança)

1. Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigada 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 para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

Sem prejuízo de outras considerações, gostaríamos de ver consagrada pelo STJ no Acórdão proferido, por ser a mais justa e aquela que mais se adequa a todos os elementos em consideração, a tese segundo a qual, a punibilidade do facto exige, actualmente, que haja uma notificação do agente para, no prazo de 30 dias, pagar a prestação, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, e que o agente, nesse prazo, não proceda ao pagamento para que foi notificado. Como ela não se verificou nos processos pendentes, a aplicação da lei nova tem como inevitável consequência o reconhecimento da descriminalização do facto. E, sendo assim, não estamos perante uma sucessão de leis penais, a resolver segundo o n.º4 do artigo 2º do Código penal, mas sim por aplicação do disposto no n.º2 deste artigo e do artigo 29º da CRP.

Deste modo, concluímos que, proceder-se, agora, à notificação do arguido para em 30 dias, pagar e, assim, cumprir a condição prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105º, traduz uma aplicação retroactiva “in malam partem”, constitucionalmente proibida.

Estas são as razões do nosso desacordo com a decisão proferida.

Tendo em conta a importância de que se reveste um Acórdão de fixação de jurisprudência, é de esperar que a tese nele consagrada venha a influenciar algumas das decisões judiciais a proferir no futuro, em relação aos processos pendentes. Mas, estamos convencidos que esta discussão está longe de alcançar o consenso.

Dra. Maria do Rosário Anjos

Advogada. Professora do Departamento de Direito da Universidade Lusófona do Porto e do Instituto Superior da Maia.

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 notificação para o efeito.

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. (...)

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.