

Tribunal da Relação de Lisboa
Processo nº 185/18.0IDLSB.L1-3

Relator: JOÃO LEE FERREIRA

Sessão: 14 Outubro 2020

Número: RL

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: RECURSO PENAL

Decisão: PROVIDO

ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL IVA

Sumário

I- Em situação referente ao IVA, só comete o crime de abuso de confiança fiscal quem não proceda à entrega ao Estado, no prazo legalmente fixado para tal, do montante de imposto que efectivamente recebeu no concreto período em causa.

II- Enquanto elemento típico, o recebimento do IVA tem de estar devidamente concretizado na matéria de facto provada.

Texto Integral

Acordam em conferência no Tribunal da Relação de Lisboa,

1. Na sentença proferida nestes autos de processo comum 185/18.0IDLSB.L1, o tribunal singular do Juízo Local Criminal de Vila Franca de Xira (Juiz 2) condenou a arguida AI___ como autora material, de um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelos artigos 6º e 105º, nºs 1, 2 e 4, als. a) e b) do RGIT, na pena de cento e cinquenta dias de multa à taxa diária de seis euros, condenou o arguido JR___ como autor material, de um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelos artigos 6º e 105º, nºs 1, 2 e 4, als. a) e b) do RGIT, na pena de cento e cinquenta dias de multa à taxa diária de €6,00 (seis euros) e condenou a sociedade arguida Envolpack- Transporte e Logística, Lda pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelos artigos 7º, nº 1, e 105º, nºs 1, 2 e 4, als. a) e b) do RGIT, na pena de duzentos dias de multa à taxa diária de €5,00 (cinco euros).

Os arguidos, AI_____, JR___ e Envolpack- Transporte e Logística, Lda.,

interpuseram recurso e das motivações extraíram as seguintes conclusões (transcrição):

A) O presente recurso tem por objecto a sentença proferida nos autos em referência, que condenou os arguidos pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelas disposições conjugadas dos nºs 1 e 2 do artigo 105º, RGIT.

B) A sentença recorrida padece, por um lado, dos vícios insuficiência da matéria de facto, contradição entre a fundamentação e a decisão e erro notório na apreciação a prova e, por outro lado, aplica erradamente a norma incriminadora do artigo 105º, RGIT '

C) Sendo claro que os nºs 8, 9, 11 e 12 da matéria de facto se mostra incorrectamente julgada, à luz das provas produzidas e para as quais o próprio tribunal a quo remete, concretamente, o depoimento da testemunha [depoimento gravado no sistema integrado de gravação digital em uso no Tribunal, sessão de 03.12.2019, com início da gravação às 11h31m e fim da gravação às 11h34m], que não é colocado em crise, nem pelo depoimento de CA____, nem pela prova documental integrada nos autos.

D) Efectivamente, por um lado, o tribunal afirma a particular relevância do depoimento da testemunha e, por outro, desconsidera o respectivo depoimento (coincidente, aliás, com os depoimentos dos arguidos) no sentido de que o valor do IVA não foi recebido, acabando por dar como provado - em contradição com a apreciação que faz da prova - que os arguidos receberam o montante facturado à sua cliente e, não obstante tal (alegado) recebimento, o não entregaram ao Estado.

E) Tal contradição atinge, igualmente, o afirmado nos subsequentes nºs 9 a 12.

F) Conclusão que se mantém mesmo que admitíssemos, por honestidade de raciocínio, que uma das interpretações possíveis da narrativa da sentença é a de que o tribunal considerou (embora sem que a lei lho permita, como se verá) que o acerto de contas com outra empresa equivaleria a uma compensação e, nessa medida, a um pagamento.

G) Porquanto, para que uma tal (a benefício de raciocínio considerada) compensação pudesse ser equacionada, o Ministério Público deveria ter alegado e provado os exactos termos dela, designadamente comprovando que, por força da mesma e até à data limite para entrega do valor do imposto ao Estado, a sociedade arguida devia considerar-se paga do montante facturado à sua cliente, ainda que à luz de meros elementos escriturais ou contabilísticos. O que não fez.

H) Acresce que de passo algum da sentença decorre uma análise da prova documental, susceptível de suportar a existência, admissibilidade e

operatividade para efeitos de enquadramento típico dessa (alegada) compensação por via de “acerto de contas”.

I) Aliás, a referência à prova documental é feita na sentença de forma tautológica, que foge à exigência de exame crítico das provas ínsita no artigo 374º, CPP e que não permite, sequer, inteligir de qual ou quais dos documentos dos autos ou da sua conjugada ou entrecruzada análise se possa extrair a ocorrência, tempestiva, do tal “acerto de contas” e permitir, de forma isenta de dúvidas (e, aqui, sempre, a benefício de raciocínio), afirmar que o valor do IVA teria sido “pago” por compensação.

J) Aduza-se, outrossim, que da circunstância de os arguidos AI___ e JC___ serem sócios da cliente da sociedade arguida, mencionada no penúltimo parágrafo de fls. 6 da sentença e não contemplada no elenco da factualidade provada, nenhuma consequência pode ser extraída, por se tratar de matéria alheia ao objecto do processo.

K) Estamos, pois, perante insuficiência de alegação e de prova e, portanto, também de insuficiência da matéria dada como provada para sustentar o preenchimento do tipo penal do artigo 105º, nºs 1 e 2 RGIT.

L) Insuficiência que igualmente se verifica, diante do disposto no nº 4 desse mesmo preceito legal, já que o nº 10 do elenco dos factos provados é meramente conclusivo e não integra qualquer facto, pois dele não consta a imprescindível referência às datas em que se deveriam ter por concretizadas as notificações a que se refere o artigo 105º, nº 4, RGIT, nem, tão pouco, se existiu, de facto, autonomia entre as notificações dos arguidos singulares relativamente à da sociedade.

M) À face do seu próprio texto, a decisão recorrida padece, portanto, de: i) insuficiência para a decisão da matéria de facto provada; ii) contradição insanável entre a fundamentação e a decisão e iii) de erro notório na apreciação da prova – cfr. artigo 410º, nº 2, alíneas a), b) e c), CPP, vícios que devem ser reconhecidos e declarados, determinando a revogação da sentença.

Por outro lado, e sem prescindir,

N) O dever legal de entregar as prestações devidas por dedução de IVA pressupõe sempre que estas tenham sido efetivamente recebidas.

O) No caso do IVA, somente comete o crime de abuso de confiança fiscal previsto e punível pelo artigo 105º do RGIT, o sujeito passivo que, tendo efetivamente recebido montante superior a €7.500,00 e estando obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça dentro do prazo legalmente fixado.

P) Não obstante as transcrições que faz, a fls. 7 da sentença, do artigo 105º, nºs 1 e 2, RGIT, o tribunal a quo nunca valoriza o pressuposto do recebimento da prestação tributária pelo sujeito, nem, tão pouco, considera

devidamente as transcrições doutrinárias que também faz (v.g., no último parágrafo de fls. 8) e das quais resulta a essencialidade da detenção da prestação a entregar ao Estado, detenção que, portanto, só existe se tiver ocorrido o recebimento exigido pela norma incriminadora.

Q) A compensação, em conta corrente contabilística, que supra equacionámos, a benefício de raciocínio, ser uma via possível de interpretação do discurso vertido na sentença, também não é susceptível de fundamentar o enquadramento típico do abuso de confiança fiscal, pois, nesse caso, estamos diante de inscrições contabilísticas de “deve e haver” que se limitam a espelhar os valores associados às relações comerciais entre as entidades a que se referem.

R) Sendo que, como ensina Figueiredo Dias, “Créditos e quaisquer outros direitos, não sendo coisas nem em sentido material nem em sentido jurídico, não podem constituir objecto do crime de abuso de confiança.”.

S) Na verdade, o tribunal insiste em afirmar que, também para efeitos penais, só importa o momento da emissão da factura, desconsiderando, total e absolutamente - e contrariamente ao próprio tipo incriminador que cita e transcreve - a questão do efectivo recebimento do valor do IVA pelo agente. Ou seja, confunde, de modo inaceitável, os pressupostos da responsabilidade tributária e os da responsabilidade penal.

T) Ora, reitera-se, para efeitos criminais, isto é, da consumação de um crime de abuso de confiança fiscal, não é indiferente saber se ocorreu, ou não, efectiva cobrança do imposto aos clientes, importando não confundir a responsabilidade tributária pelo imposto devido com a responsabilidade penal tributária. O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal: a obrigação tributária existe independentemente do crime.

U) Sem margem para dúvidas, resultando, como resulta, da prova produzida que o IVA não foi recebido e, portanto, não se chegara a constituir a obrigação de entrega imprescindível para o preenchimento do tipo objectivo, ao proferir decisão condenatória nestas circunstâncias, o tribunal a quo violou a norma incriminadora que resulta da conjugação do disposto no artigo 105º, nºs 1 e 2, RGIT.

V) E desrespeitou, igualmente, sem qualquer fundamento, a jurisprudência obrigatória fixada pelo Acórdão 8/2015, que determina: A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a EUR 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 nº 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente,

recebido.”

O Ministério Público, por intermédio do magistrado junto do Juízo Local Criminal de Vila Franca de Xira formulou resposta, formulando as seguintes conclusões (transcrição):

- “1. Entende-se que ao se dar como provado o facto elencado sob o n.º 8, nomeadamente na sua parte final, a sentença não está obrigada a pormenorizar, no elenco de factos dados como provados, de que forma este recebimento/pagamento foi feito e, nomeadamente, se tal aconteceu em dinheiro (e por que meio) ou em géneros/serviços e, assim, através de uma compensação ou acerto de contas, como bem se compreende da sua leitura integral que entendeu que foi o que aconteceu.
2. Na fundamentação, o tribunal a quo fez equivaler a assunção de um crédito pela sociedade compradora, resultante do acerto de contas com a sociedade arguido, ao pagamento.
3. Por outro lado, também não se concorda que os serviços incluídos nessa compensação tivessem de ser prestados à data limite para entrega do valor do imposto, pois o que aconteceu foi o pagamento através da oferta de um crédito compensador, o qual foi imediatamente recebido independentemente de os serviços respetivos serem ou não logo prestados, como aliás é o que acontece com os serviços/bens que são pagos em adiantado.
4. A omissão nos artigos 9 e 10 de concretas datas não faz os respetivos factos enfermarem de qualquer insuficiência, pois que os mesmos se referem a prazos concretos, nomeadamente 90 e 30 dias por referência à data expressamente descrita no ponto imediatamente anterior, o ponto 8 (18/08/2017).
5. O tribunal a quo considerou os depoimentos das testemunhas e a prova documental na tua globalidade e interpretados na sua totalidade e não apenas quanto a algumas das suas partes, pelo que em resultado deu como provados os factos 8, 9, 11 e 12.
6. Tomando em conta as considerações expendidas supra, entende-se que a interpretação que o tribunal a quo produziu em nada colide com o disposto o artigo 105.º nem com a jurisprudência fixada pelo Acórdão Uniformizador n.º 8/2015, pois que fez equivaler a compensação ao pagamento.”

Realizada a conferência, cumpre apreciar e decidir.

2. O objecto do recurso e os poderes de cognição do tribunal definem-se pelas conclusões que o recorrente extrai da respectiva motivação, onde deverá sintetizar as razões da discordância do decidido e resumir as razões do pedido - artigos 402º, 403.º e 412.º, n.º 1 do Código de Processo Penal, naturalmente que sem prejuízo das matérias de conhecimento oficioso.

As questões a resolver são fundamentalmente as seguintes, pela ordem lógica

de conhecimento: a) Impugnação da decisão em matéria de facto; b) Enquadramento jurídico dos factos provados.

3. Para compreensão das questões a resolver e fundamentação da decisão, torna-se necessário transcrever parcialmente a sentença recorrida.

O tribunal julgou provada a seguinte matéria de facto (transcrição):

1 - A arguida “Envolpack- Transporte e Logística, Lda”, pessoa colectiva nº 508..., com sede na Praceta ... em Alverca do Ribatejo, é uma sociedade por quotas, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Vila Franca de Xira, tendo por objecto o transporte de mercadorias e logística.

2 - A sociedade arguida é sujeito passivo de IVA no regime normal de periodicidade trimestral.

3 - Os arguidos AI_____ e JC_____ são sócios-gerentes da sociedade arguida desde a sua constituição, ocorrida no ano de 2007, competindo-lhes, assim e desde então, a prática de todos os actos adequados e necessários à administração e, nomeadamente, assegurar o pagamento dos impostos devidos ao Estado.

4 - No exercício normal da sua actividade, a sociedade arguida prestou serviços, a título oneroso, sujeitos a IVA, cujo montante foi calculado aquando da facturação dos mesmos e incluído no seu preço global, a pagar pelos seus adquirentes.

5 - Por seu turno, a sociedade arguida adquiriu bens que lhe foram facturados pelos respectivos fornecedores, com o montante de IVA respeitante a tais transacções como acréscimo incluído no preço global a pagar.

6 - Cabia, dessa forma, à sociedade arguida, enquanto sujeito passivo de IVA, entregar trimestralmente a declaração de liquidação do IVA, deduzindo ao imposto por si facturado, o imposto por si suportado nas aquisições efectuadas, acompanhada do pagamento do IVA a entregar ao Estado.

7 - Relativamente à sua actividade, a sociedade arguida entregou em 10 de Agosto de 2017 nos serviços de cobrança do IVA, a declaração trimestral referente ao 2º trimestre de 2017 referente a tal imposto, que liquidou e contabilizou com base na sua escrita e documentação, designadamente nas facturas e outros meios de pagamento.

8 - Todavia, essa declaração não foi acompanhada do respectivo meio de pagamento, no valor de €10.875,10, que deveria ter sido entregue ao Estado até ao dia 18.08.2017, valor que resulta da diferença entre o imposto liquidado a clientes e o imposto suportado e dedutível, facturado por terceiros, não obstante a sociedade arguida o ter recebido integralmente dos seus clientes.

9 - A sociedade arguida não entregou o aludido montante até à supra mencionada data, como devia, e não regularizou o respectivo pagamento nos

90 dias seguinte àquela, fazendo ingressar a quantia retida no património social da sociedade arguida, diluindo-a nos respectivos meios financeiros.

10 - Apesar de terem sido notificados da existência da referida quantia em dívida à administração fiscal referente ao período acima discriminado, respeitante a IVA, e para procederem ao seu pagamento voluntário no prazo de 30 dias, os arguidos não efectuaram o pagamento daquela quantia.

11 - Os arguidos AI____ e JC____ mantiveram, assim, a supra mencionada quantia referente a IVA, tendo preferido utilizá-la na satisfação de outros encargos com fornecedores e outros credores, em manifesto detrimento do Estado, a quem essa importância deveria ter sido entregue, no prazo do pagamento voluntário.

12 - Com a sua conduta, os referidos arguidos lograram fazer ingressar no património da sociedade arguida a importância de €10.875,10 de imposto retido, que liquidaram e não entregaram nos cofres do Estado, obtendo, assim, um enriquecimento a que sabiam que aquela não tinha direito.

13 - Os arguidos AI____ e JC____ agiram no exercício dos poderes de gestão e administração da sociedade arguida que efectivamente detinham.

14 - Os arguidos AI____ e JC____ agiram de modo livre, deliberado e conscientemente.

15 - Com o propósito de fazerem ingressar no património da sociedade arguida a importância de € 10.875,10 referente ao imposto (IVA) não entregue, por forma a obterem uma vantagem patrimonial indevida e cientes do correspondente prejuízo que causavam ao Estado.

16 - Sabiam que a sua conduta era proibida e punida por lei.

Mais se provou que:

17 - Os arguidos, por conta do IVA em causa nos autos, liquidaram a quantia de €3.000,00 em 11.07.2019 e a quantia de €2.500,00 em 31.10.2019.

Provou-se ainda que:

18 - Aos arguidos são casados entre si, vivendo com filha de 17 anos de idade.

19 - No âmbito da sua actividade profissional, a arguida auferia a quantia mensal de €613,00 e o arguido a quantia de €700,00, despendendo a quantia de €300,00 a título de renda de habitação.

20 - Do certificado de registo criminal da sociedade arguida consta que:

- Foi condenada em 27.02.2017, pela prática em 16.11.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 100 dias de multa à taxa diária de €7,00

- Proc. 1146/16.9IDLSB;

- Foi condenada em 20.03.2017, pela prática em 17.08.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 110 dias de multa à taxa diária de €7,00

- Proc. 42/16.4IDLSB.

21 - Do certificado de registo criminal da arguida consta que:

- Foi condenada em 08.02.2017, pela prática em 16.11.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 100 dias de multa à taxa diária de €6,00 - Proc. 1146/16.9IDLSB;

- Foi condenada em 20.03.2017, pela prática em 17.08.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 80 dias de multa à taxa diária de €5,00 - Proc. 42/16.4IDLSB.

22 - Do certificado de registo criminal do arguido consta que:

- Foi condenado em 08.02.2017, pela prática em 16.11.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 100 dias de multa à taxa diária de €6,00 - Proc. 1146/16.9IDLSB;

- Foi condenado em 20.03.2017, pela prática em 17.08.2015, de um crime de abuso de confiança fiscal, na pena de 80 dias de multa à taxa diária de €5,00 - Proc. 42/16.4IDLSB. Na motivação da decisão do tribunal recorrido sobre a matéria de facto consta o seguinte (transcrição):

O Tribunal formou a sua convicção na análise, crítica e global, de toda a prova produzida em audiência e constante dos autos, com recurso a juízos de experiência comum e da livre convicção do julgador, nos termos do artigo 127º, do Código de Processo Penal.

É, pois, à luz de tais princípios que se formou a convicção deste Tribunal e consequentemente se procedeu à selecção da matéria de facto positiva relevante.

Na formação da sua convicção, o Tribunal atendeu ao conjunto da prova produzida, fundamentalmente, nos depoimentos das testemunhas CA____, Inspector Tributário e CMS____, contabilista certificada, conjugados e entrecruzados com a prova documental constante dos autos, a saber fls. 34/45, 72, 152 a 155, 29/31, 32, 33, 61/71, 99/101, 119/124, 49, 51, 143, 144, 213/215, 219/221 e CRC's constantes dos autos.

A testemunha CA____, Inspector Tributário, que procedeu à elaboração do relatório de fls. 125/134 dos autos, depôs de forma objectiva e isenta, pelo que logrou obter credibilidade pelo Tribunal, sendo que logrou transmitir ao Tribunal como efectuou o apuramento da quantia em causa no caso em apreço, descrevendo com detalhe as diligências que efectuou.

Em sede de julgamento foi ainda inquirida a testemunha CMS____, contabilista certificada, cujo depoimento assumiu particular relevância, na medida em que efectuou a contabilidade da referida sociedade desde 2003/2004. Por esta testemunha foi descrito o contexto de dificuldades financeiras da sociedade arguida, recordando-se em particular o IVA relativo ao trimestre em apreço, pois que se recorda de a sociedade não ter recebido o montante facturado, pois que existiu um acerto de contas com outra empresa. Mais referiu que,

não obstante tal situação, alertou os ora arguidos de que deveriam ainda assim liquidar o IVA respectivo, pois que haveria sempre lugar a tal liquidação.

Por sua vez, os arguidos confrontados com os factos que lhe são imputados, no essencial acabou por reconhecer os mesmos, tendo assumido a não entrega do montante em causa ao Estado, fruto do não pagamento por parte de uma sociedade denominada “Routetime”, sua cliente há data. Mais referiram que, no contexto de dificuldades financeiras existentes optaram por estabelecer prioridades, liquidando primeiramente os vencimentos, os combustíveis e no final os pagamentos ao Estado. Mais confirmaram pagamentos entretanto realizados por conta do IVA em apreço nos autos.

Ora, da prova produzida em sede de julgamento, dúvidas não restam quanto à intervenção nos presentes factos dos arguidos, enquanto sócios e gerentes da sociedade referida e a quem lhes competia zelar pelo cabal cumprimento das obrigações fiscais da referida sociedade, não obstante a versão apresentada pelos arguidos.

A conjugação de tais elementos com as regras da experiência comum permitem concluir pelo dolo e consciência de ilicitude dos arguidos e pela efectiva gerência dos arguidos e actuação no período compreendido, em nome da Sociedade mencionada, não colhendo a versão dos factos alegada pelos arguidos, de que não receberam os montantes facturados, alegando para o efeito ter ocorrido um acerto de contas entre as duas empresas, o que não exclui a responsabilidade criminal dos ora arguidos, pois que bem sabiam que a partir do momento em que emitissem uma factura, o IVA relativo à mesma pertenceria sempre ao Estado, e nunca se encontraria na disponibilidade dos sujeitos intervenientes, até porque foram alertados pela testemunha nesse sentido, ao que não poderá ser alheio a este Tribunal o facto de a empresa em causa “Envolpack- Transporte e Logística, Lda.”, possuir como sócios os ora arguidos, tal como decorre de fls. 116 e 117 dos autos.

Em face do exposto, dúvidas não existem para este Tribunal de que os ora arguidos cometeram os factos que lhe são imputados e que constavam na acusação.

Quanto aos antecedentes criminais, teve o Tribunal em consideração os C.R.C. 's junto aos autos.

Finalmente, os factos dados como não provados resultam da ausência de produção de prova acerca da sua ocorrência.

A verdade objecto do processo não é uma verdade ontológica ou científica, é uma convicção prática firmada em dados objectivos que, directa ou indirectamente, permitem a formulação de um juízo de facto.

4. Da matéria de facto

Os recorrentes censuram a decisão do tribunal em matéria de facto, quer no plano dos vícios decisórios, quer no plano da impugnação *ampla* por erro de julgamento, especificando os pontos de facto 8, 9, 11 e 12 como incorrectamente julgados e indicando o depoimento de como o elemento probatório que na perspectiva dos arguidos impõem uma decisão diferente. Antes de mais, entendemos adequado relembrar aqui algumas considerações genéricas sobre os elementos objectivos do tipo de crime de abuso de confiança em sede do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) Como se escreveu no acórdão do TRG de 18-03-2013, proc. 412/11.4IDBRG.G1, do mesmo relator, acessível in www.dgsi.pt, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) incide nas transmissões de bens materiais e prestações de serviços efectuadas a título oneroso, abrangendo todas as fases do circuito económico, desde a sua produção, passando pela sua transformação e repercute-se no consumidor final. A base tributável do IVA circunscreve-se ao valor acrescentado em cada ciclo económico, torna-se exigível nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente e nas prestações de serviços, no momento da sua realização. Para tanto, o agente económico tem sempre de adicionar na factura a importância do imposto liquidado, para efeito da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços. Os agentes económicos são ainda obrigados a entregar periodicamente o IVA que pelo processo de autoliquidação calcularam e incluíram na factura. Na declaração periódica, o agente económico deduz o montante que lhe foi exigido nas aquisições de bens e prestações de serviços efectuados em cada período. (...) Uma vez que a liquidação do IVA se efectiva no momento em que a operação económica é concretizada, independentemente do agente económico receber ou não o preço facturado ao seu cliente, facilmente se compreende que o sujeito passivo desta relação jurídico tributária, liquida IVA, e que, no contexto comercial, frequentemente essa mesmas facturas acabam por ser pagas ao agente económico bastante tempo depois. Esta situação leva a que o agente económico seja obrigado a pagar aos cofres do Estado IVA por si liquidado que, contudo, ainda não recebeu dos seus clientes. Em outras situações, o agente económico aquando do prazo legal do pagamento do IVA nos Cofres do Estado, já recebeu dos seus clientes o tributo que lhes debitou nas suas facturas, e aqui, já não pratica nenhum “adiantamento” ao Estado. (...) Segundo tem sido entendido, o artigo 105.º do RGIT incide em situações de substituição tributária, em que a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte. A apropriação não é elemento objectivo do crime, mas o tipo incriminador pressupõe a violação de uma relação de confiança

institucional no depositário legal perante a administração fiscal.

Na sua configuração actual, o crime de abuso de confiança fiscal é um crime de omissão pura ou própria, de mera (in)actividade, uma vez que a apropriação deixou de integrar o tipo legal, pelo que o crime se consuma na data em que terminar o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários, conforme disposição expressa do art.º 5.º n.ºs 1 e 2 do RGIT.

Nos termos já vistos, o sujeito passivo tributário que liquida na factura e recebe o IVA é um fiel depositário da prestação tributária. Em cada declaração periódica pode apurar-se um saldo nulo de imposto a entregar, ou até um saldo favorável ao sujeito passivo, por o IVA a seu favor no período da declaração período exceder o IVA liquidado. O que o agente económico tem de entregar em sede de IVA é o eventual saldo que exista a favor do Estado (montante de imposto exigível na terminologia do CIVA).

Significa isto que não se encontra, no quadro deste imposto, uma prestação tributária deduzida, cuja retenção – omissão de entrega – tal como se encontra prevista no n.º 1 do artigo 105.º do RGIT seja merecedora, sem mais, de tutela criminal, ou mesmo contra-ordenacional.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-09-2012, reflectindo jurisprudência uniforme daquele Tribunal a propósito da conduta contra-ordenacional prevista no artigo 114.º do RGIT, *“no âmbito do IVA fala-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos art.ºs 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido. De facto, no âmbito do referido direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art.º 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que não deduziram”* (Proc. 0729/12 Fernanda Maças, www.dgsi.pt)

Ou seja, como escreveu Isabel Marques da Silva, no âmbito do IVA, não tem aplicação o n.º 1 mas o n.º 2 do artigo 105.º do RGIT, que estabelece uma extensão do tipo nele incluindo também a prestação tributária *“(…) que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja”*. O que permite considerar subsumível no tipo legal de crime a não entrega do IVA liquidado que tenha sido recebido. O recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança, sendo o que dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de protecção penal, por atipicidade do facto (Nullum Crimen, Nulla Poene, Sine Lege Praevia: Inexistência de infracção tributária

nos casos de não entrega de IVA não recebido, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II, 2010, citado no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 13 de Junho de 2011, processo n.º137/09.0IDBRG, relator Fernando Ventura, na Colectânea, Ano XXXVI, 2011, III, p. 299)

O que bem se compreende: se o tipo legal do abuso de confiança fiscal pressupõe necessariamente a existência de uma relação fiduciária que se estabelece entre o Estado e os agentes económicos, então só existe desvalor da acção (rectius, desvalor de omissão) quando um agente económico que liquida, recebe e detém precária temporariamente o imposto, omite a entrega ao Estado-Fisco do IVA efectivamente recebido.

Se essa prestação tributária não chegou a ficar retida na empresa, não há possibilidade real de se cumprir a obrigação de entrega ao credor. Não há sequer a existência de depositário legal, e, por isso, não pode haver qualquer quebra de fidúcia ou confiança, nem conduta censurável.

A atribuição de dignidade penal a uma omissão de entrega de quantia não recebida e de que o agente não tem disponibilidade, significaria uma insustentável violação do princípio da proibição de punição de uma conduta sem culpa.

Ou seja, em situação referente ao IVA só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º n.º 1 e n.º 2 do RGIT, quem não proceda à entrega ao Estado, no prazo legalmente fixado para tal, do montante de imposto que efectivamente recebeu no concreto período em causa. As consequências para a violação da obrigação de entrega da prestação tributária de IVA não recebido cingem-se à possibilidade de cobrança coerciva e ao dever de pagamento de juros”.

Este entendimento, então claramente maioritário, veio a ser acolhido no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015, publicado no Diário da República, 1.ª série, N.º 106, de 2 de Junho de 2015, que uniformizou jurisprudência no seguinte sentido:

“A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a € 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido.”

Regressemos ao caso concreto:

Em síntese, temos como inquestionável que a sociedade arguida ENVOLPACK, Transporte e Logística Ld.ª, de que os co-arguidos são sócios e gerentes, entregou em 10 de Agosto de 2017 nos serviços de cobrança do IVA, a

declaração trimestral referente ao 2º trimestre de 2017 referente a tal imposto, mas essa declaração não foi acompanhada do respectivo valor devido de €10.875,10 que deveria ter sido entregue ao Estado até ao dia 18 de Agosto de 2017.

A referida declaração tem subjacente apenas uma factura emitida pela sociedade ENVOLPACK, datada de 30 de Abril por serviços prestados com utilização de viaturas à sociedade ROUTETIME, no montante de 60.885,00€.

A questão controvertida consiste em saber se no concreto período em causa, a sociedade arguida recebeu efectivamente da sociedade ROUTETIME o correspondente valor de IVA, no montante de 10.875,10€.

Em nossa apreciação e com base no registo áudio constante da plataforma *Citius* que ouvimos integralmente, a fundamentação da sentença reflecte o teor das declarações dos arguidos e dos testemunhos de CA___, inspector tributário e instrutor do procedimento fiscal e de CMS___, contabilista com conhecimento directo por executar a contabilidade da sociedade arguida, prestados na audiência de julgamento.

Os arguidos assumiram *a não entrega do montante em causa ao Estado*, mas invocaram que a sociedade ENVOLPACK nunca recebeu a quantia correspondente à factura no montante de 60.885,00 nem o valor do IVA aqui em apreço. Referiram que entre as duas sociedades existia uma “conta corrente” e que no âmbito dessa conta corrente, a sociedade ROUTETIME efectuou alguns pagamentos de quantias que eram devidas pela ENVOLPACK.

Em inquérito, a investigação não recolheu nem documentou quaisquer informações de natureza bancária ou outra, susceptíveis de demonstrar o efectivo recebimento pela sociedade arguida do valor correspondente ao IVA. Como elementos adjuvantes existem apenas os que se podem colher dos documentos de conta corrente, incluída nas contabilidades da ROUTETIME e da ENVOLPACK, constantes dos autos de fls. 99 a 101 e de fls. 119 a 120, respectivamente.

Nessa conta, que terá tido início em data que se desconhece, consta a inscrição a em 30 de Abril de 2017, de factura por serviços prestados pela ENVOLPACK no valor de 60.885,00€, fixando-se, nessa data, um saldo a crédito para a ROUTETIME de 261.370,97 €.

Na referida “conta corrente” pode ler-se o lançamento a débito de algumas verbas referentes ao que parecem ser pagamentos pela ROUTETIME de quantias que seriam devidas pela outra sociedade.

Desde logo, cumpre notar que na acusação pública, ou seja, na peça processual que fixa o objecto de processo como garantia de defesa dos arguidos, não existe qualquer referência a uma conta corrente como forma de

compensação.

Além de que nunca seria possível saber se essas verbas se referem ou foram imputadas efectivamente no pagamento da factura aqui em apreço (ou a outras anteriores), nem quais os concretos valores de IVA envolvidos.

Ainda que se admitisse a possibilidade de que pela “compensação” a ENVOLPARK tenha recebido algum valor *referente ao IVA* liquidado na declaração trimestral para o 2º trimestre de 2017, não se sabe (nem agora é possível saber) se esse valor de IVA recebido é superior a 7.500€.

Nestes termos e uma vez examinados todos os elementos probatórios disponíveis, permanece por demonstrar com necessária segurança que a sociedade arguida tenha recebido, até ao dia 18 de Agosto de 2017, o valor devido a título de IVA do 2º trimestre de 2017, no montante de 10.875,10€. O que conduz necessariamente à procedência da impugnação da decisão em matéria de facto.

Assim, decide-se revogar parcialmente a sentença recorrida, modificando a decisão da matéria de facto provada e não provada nos seguintes termos:

A)- O ponto 8 da matéria de facto provada passa a ter a seguinte redacção:

8-Essa declaração não foi acompanhada do respectivo meio de pagamento, no valor de €10.875,10, que deveria ter sido entregue ao Estado até ao dia 18.08.2017.

B)- A matéria constante dos pontos 9, 11 e 12 é retirada da matéria de facto provada, aditando-se à sentença o seguinte:

Não se provaram os seguintes factos:

- A sociedade arguida recebeu integralmente dos seus clientes a quantia de €10.875,10, que deveria ter sido entregue ao Estado até ao dia 18.08.2017.

- A sociedade arguida fez ingressar a quantia retida no património social da sociedade arguida, diluindo-a nos respectivos meios financeiros.

- Os arguidos AI____ e JC____ mantiveram, assim, a supra mencionada quantia referente a IVA, tendo preferido utilizá-la na satisfação de outros encargos com fornecedores e outros credores, em manifesto detrimento do Estado, a quem essa importância deveria ter sido entregue, no prazo do pagamento voluntário.

- Com a sua conduta, os referidos arguidos lograram fazer ingressar no património da sociedade arguida a importância de €10.875,10 de imposto retido, que liquidaram e não entregaram nos cofres do Estado, obtendo, assim, um enriquecimento a que sabiam que aquela não tinha direito.

- Os arguidos AI____ e JC____ agiram com o propósito de fazerem ingressar no património da sociedade arguida a importância de €10.875,10 referente ao imposto (IVA) não entregue, por forma a obterem uma vantagem patrimonial indevida e cientes do correspondente prejuízo que causavam ao Estado.

5. Da procedência da impugnação da decisão proferida sobre a matéria de facto resulta que não se encontra provado o efectivo recebimento pela sociedade arguida do valor devido a título de IVA no montante de 10.875,10€, pelo que não se encontram preenchidos todos os elementos típicos do crime de abuso de confiança fiscal, o que tem de conduzir à absolvição dos três arguidos.

6. Pelos fundamentos expostos, acordam em conferência os juízes do Tribunal da Relação de Lisboa em revogar a sentença recorrida e em absolver os arguidos AI_____, JR_____ e sociedade “Envolpack- Transporte e Logística, Lda” da prática, cada um dos arguidos, de um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelos artigos 7º, nº 1, e 105º, nºs 1, 2 e 4, als. a) e b) do RGIT, por que vinham condenados pelo tribunal de primeira instância.

Lisboa, 14 de Outubro de 2020.

Texto elaborado em computador e revisto pelos juízes desembargadores que o subscrevem.

João Lee Ferreira

Nuno Coelho