



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**O CRIME DE FRAUDE FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO
PORTUGUÊS**

*“ O bem jurídico protegido, a autoria, o momento da consumação e outras
questões ”*

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa, no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), com especialização em Direito e Processo Penal, sob a orientação do Exmo. Senhor Professor Doutor Germano Marques da Silva.

MARIANA GAMELAS MORGADO

Lisboa 2022

“ Que, partir do Homem – pessoa e cidadão – e ter por objeto a sua realização integral, seja, para a ordem tributária, o primeiro princípio ”.

“Que, dignificá-lo, seja, para todos, o primeiro dos fins”.

Vítor Faveiro.

Ao Professor Doutor Germano Marques da Silva por me ter proporcionado uma visão mais humana do direito e por toda a paciência e humildade que o caracterizam.

À minha mãe por ser a pessoa que mais me ama no mundo.

Aos meus irmãos Miguel, Maria, Martim e Manel, as minhas pessoas favoritas no mundo.

Ao Tê que sempre acreditou em mim e me apoiou ao longo deste percurso.

Aos meus avós, Emilia e António por todo o amor.

Às minhas amigas Bábá, Cátia e Mariana que estão comigo desde sempre e para sempre.

Ao Bernardo pela paciência e carinho demonstrados ao ler cada capítulo da minha tese.

ÍNDICE

ABREVIATURAS / SIGLAS	5
INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I – O SUCESSO DO ESTADO FISCAL COMO CONDIÇÃO À SUBSISTÊNCIA DO ESTADO SOCIAL	8
1. A tutela penal do fiscus: considerações preliminares.....	8
2. A evolução da regulamentação da fraude fiscal no ordenamento jurídico português: Breve excuro histórico-legislativo	11
CAPÍTULO II – O BEM JURÍDICO-PENAL PROTEGIDO.....	14
1. O bem jurídico-penal protegido: a permanência do paradigma do bem jurídico-penal no ilícito fiscal	14
2. Os três grandes arquétipos dogmáticos	17
3. A posição adotada	21
CAPÍTULO III - CONDUTA TÍPICA E AUTORIA	24
1. O tipo objetivo de ilícito	24
2. O círculo de possíveis autores.....	31
CAPÍTULO IV – COMPARTICIPAÇÃO: A SIMULAÇÃO.....	34
1. A questão da simulação de negócio jurídico: Breves Considerações.....	34
CAPÍTULO V - O TIPO SUBJETIVO	37
1. A exigência de dolo específico.....	37
CAPÍTULO V I - O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO.....	40
1. O momento da consumação: o direito à desistência voluntária	40
CAPÍTULO VII – TENTATIVA	41
1. A reserva da punibilidade da tentativa para os casos de fraude fiscal qualificada – art. 104.º do RGIT	41
CAPÍTULO VIII – A FRAUDE FISCAL QUALIFICADA - ART. 104.º RGIT ...	42
1. Breve apreciação crítica	42
CONCLUSÃO.....	46
BIBLIOGRAFIA	49

ABREVIATURAS / SIGLAS

al. / als. – alínea / alíneas;

art. / arts. – artigo / artigos;

CP – Código Penal;

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário;

CRP - Constituição da República Portuguesa;

DL – Decreto – Lei

IMT – Imposto Municipal sobre as Transferências Onerosas de Imóveis;

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado;

LGT – Lei Geral Tributária;

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias;

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras;

STJ – Supremo Tribunal de Justiça;

TRC- Tribunal da Relação de Coimbra;

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa;

TRP – Tribunal da Relação do Porto;

V.g. – Verbi gratia;

INTRODUÇÃO

Os crimes fiscais, outrora apanágio dos mais abastados e eruditos são atualmente, porventura, dos mais democráticos tipos de ilícito previstos em legislação penal, constituindo uma implacável ameaça ao sustento do Estado social. A evasão e a fraude fiscais constituem a enfermidade dos tempos modernos corrompendo os mais elementares esteios sustentadores de uma sociedade perpassada por valores de igualdade, solidariedade e, acima de tudo, integridade.

A subsistência de um núcleo de direitos essenciais ao desenvolvimento da pessoa enquanto ser impõe a preservação e o fomento de um vínculo compromissório entre Estado e cidadãos no sentido de que ambos caminhem lado a lado na busca dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades estaduais mais prementes.

A cooperação dos cidadãos no sentido de um justo distribuir dos encargos públicos é uma imposição decorrente da moralidade do homem enquanto ser socialmente responsável. Quando um indivíduo sonega os seus tributos não estará mais senão a subtrair património alheio pertencente a toda a coletividade.

A fraude fiscal assume configurações que vão desde a mera apresentação de declarações forjadas, onde o rendimento declarado é substancialmente inferior ao efetivamente auferido, até à elaboração de estruturas extraordinariamente sofisticadas, que não raro pressupõem o envolvimento de um conjunto indivíduos ou empresas, a coberto de um secretismo transversal e caracterizadas por levarem a cabo operações de extrema complexidade técnica com recurso a quantias monetárias exorbitantes, operando à escala internacional.

É no seio dos grupos empresariais mais prósperos que se verifica maior grau de incidência de infrações tributárias. O acesso a estruturas e técnicos especializados potenciado pelo facto de se encontrarem guarnecidos de avultados recursos monetários, auxilia-os na observância dos seus desígnios. Os montantes pretensamente envolvidos tornam este tipo de práticas absolutamente intoleráveis, tornando as significâncias sonegadas aquando da prática de outro tipo de ilícitos verdadeiramente irrisórias quando a estes comparadas.

Arriscamo-nos a afirmar que a crescente etização do sistema tributário não vem sendo acompanhada, em idêntica proporção, pela maturação da consciência fiscal da sociedade. Como tal, e enquanto persistir na comunidade, de que os tribunais são mera ressonância,

a convicção de que os crimes fiscais não são merecedores de especial juízo de censura, prosseguirá a ser necessária uma intervenção penal idónea a orientar o comportamento dos indivíduos no sentido do respeito pelos ditames da ordem jurídica tributária.

A presente dissertação cumpre o propósito de estabelecer uma ligação entre a colaboração da comunidade, concretizada no pagamento do tributo, e a subsistência do Estado social largamente interventor e decidido a colaborar com os cidadãos em ordem à sua plena realização enquanto pessoas, abalada quando o contribuinte, consciente da natureza diferencial do lucro, procura maximizá-lo, diminuindo os seus encargos e neles incluindo, ilegitimamente, o valor do tributo a que está obrigado.

Encetaremos o nosso estudo por intentar demonstrar a dignidade dos fundamentos por detrás de um sistema fiscal alicerçado em valores solidários e, acima de tudo, humanos, para ulteriormente nos dedicarmos à análise do ilícito de fraude fiscal, núcleo do nosso estudo, e refletirmos acerca do seu regime, assim como, do quão crucial é a sua conservação em níveis económico-socialmente sustentáveis.

Possuímos plena consciência da complexidade da questão e do quão embrionários são os nossos conhecimentos numa área tão vasta e melindrosa quanto é o direito penal tributário, contudo, acreditamos que uma visão jovem, ainda que profundamente marcada pela simplicidade e inexperiência, nada ousa retirar.

CAPÍTULO I – O SUCESSO DO ESTADO FISCAL COMO CONDIÇÃO À SUBSISTÊNCIA DO ESTADO SOCIAL

1. A tutela penal do *fiscus*: considerações preliminares

A obrigação de pagamento de tributos surge, desde os primórdios da civilização, indissociavelmente conexas à incessante tentativa do homem se evadir ao seu cabal cumprimento. A fuga fiscal é um fenómeno que tem vindo a acompanhar os diversos sistemas fiscais ao longo dos tempos e com o qual se debatem os sucessivos governos na busca de soluções senão aptas a pôr-lhe fim, pelo menos a conservá-la em níveis económico-socialmente sustentáveis.¹ É seguro afirmar que qualquer que seja a aparência por si manifestada, esta constitui a enfermidade dos tempos modernos, corrompendo os mais elementares esteios sustentadores de uma sociedade perpassada por valores de solidariedade e, acima de tudo, integridade.

Deste tipo de práticas resultarão lesados, acima de tudo, aqueles que com a devida diligência cumprem as suas obrigações tributárias, resultando numa intolerável distorção da equitativa repartição dos encargos tributários, manifestada num aumento da carga tributária que sobre todos os cidadãos cumpridores incide. Pronunciando-se sobre esta temática assegura Diogo Leite de Campos² que só quem tenha a ideia de que as despesas constantes do orçamento do Estado não são comprimíveis pode sustentar um juízo de tal índole. Ao fim ao cabo, ninguém pagará mais impostos pelo simples facto de existir quem se subtraia à suas obrigações tributárias.

Respeitosamente, tendemos a discordar.³ É certo que ninguém verá as suas colectas de IRS ou de IRC aumentadas em virtude de haver quem não pague os seus impostos.

¹ Neste contexto José Casalta Nabais (*in* Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal - Almedina, Coimbra, 2005, p.71), afirma que “a luta eficaz contra as múltiplas e variadas formas de evasão fiscal constitui, nos tempos que correm, uma tarefa verdadeiramente titânica, especialmente para os governos com suporte democrático e preocupados com o risco de desmantelamento do estado social. Uma luta que não pode, todavia, deixar de ser travada e travada em termos de se conseguir um mínimo de êxito, sob pena de vermos o estado democrático, e sobretudo o estado social, degradar-se sem apelo nem agravo.”

² Cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, pp. 277-278, Almedina, Coimbra, 2007

³ Não se olvide que “o mundo dos impostos está ancorado num jogo que para o conjunto da comunidade é um jogo de resultado ou soma zero, pelo que o que não é pago por uns acaba inevitavelmente por ser pago e suportado pelos outros”, cf. NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Penal*, p. 236, Almedina, Coimbra, 2020.

Sem embargo, é crédulo quem desconsidere que os prejuízos decorrentes de práticas como a fraude e evasão fiscais não serão eventualmente suportados pela comunidade tida como um todo. Com efeito, “a existência de quem se exime ao esforço financeiro que suporta o conjunto de utilidades proporcionadas pelo Estado (...) fará com que diminuam as prestações do Estado, o que implica uma renúncia implícita às respectivas utilidades, ou, em alternativa, que aumentem as contribuições dos particulares para assegurar a manutenção do nível prestativo público.”⁴

Nenhum Estado pode funcionar, ainda que de modo mínimo, se não contar com as receitas provenientes dos impostos. Se esta função não se cumpre como convém, a consequência inevitável é que as obrigações estaduais essenciais não se podem cumprir e não se cumprirão. O incumprimento generalizado das normas tributárias reverterá, a prazo, no desaparecimento do Estado social tal qual o conhecemos.

A crença de que existem certos direitos que não reclamam qualquer custo é um pensamento perigoso. É necessário garantir que a relação estabelecida entre Estado e seus dirigidos se mantém numa linha de colaboração mútua, legitimando que estes abdicuem de parcela dos seus rendimentos em favor do Estado em ordem a que este possua receitas que lhe permitam prosseguir os fins a que se compromete.

O cenário tende a complicar-se quando a este tipo de ilícitos estão associadas grandes figuras do panorama nacional, ocupantes de cargos de elevado prestígio e responsabilidade que ao invés de honrarem a sua função se deixam corromper pela ânsia de obter fortuna de forma indigna, degradando não só a sua honra como a do cargo que exercem.

Não há quaisquer dúvidas de que o imposto constitui a mais democrática forma de distribuir os encargos resultantes da manutenção de uma sociedade arreigada em ideais de liberdade, igualdade, solidariedade, e partidária de um exímio reconhecimento e preservação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos, o que o converte em merecedor de um especial grau de tutela em ordem a que a prossecução dos seus desígnios prossiga possível.

Está cada vez mais longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e, acima de tudo, reveladora de um elevado grau de inteligência e astúcia, causadora de um sentimento de admiração e respeito naqueles

⁴ Ibidem, p. 278.

que por falta de meios, não logravam levar avante este tipo de práticas danosas, sendo hoje encarada como reveladora de uma inexorável falta de retidão e integridade.

A afirmação de que “os delitos contra a ordem tributária não são violentos e não causam a morte e dor como os demais é mentirosa, pois quantas mortes ocorrem por força desta sonegação, que tiveram como causa imediata a precariedade das estradas, do policiamento preventivo, do atendimento à saúde etc. (...) mas que a causa mediata foi a supressão criminosa da receita pública, ou seja, do tributo devido, que iria custear tais serviços públicos.”⁵

Enquanto não for da consciência coletiva que o dever de cumprimento das obrigações tributárias consubstancia um dever ético de todo e qualquer cidadão que frui dos proveitos advenientes de um Estado socialmente presente, prosseguirá a ser necessária uma intervenção penal idónea a orientar o comportamento dos indivíduos no sentido do respeito pelos ditames da ordem jurídica tributária.⁶

Resta mencionar que se é certo que todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, é indiscutível que nem todos dispõem da mesma capacidade para contribuir. Um imposto só será justo na medida em que for igual para aqueles que disponham de idêntica capacidade para contribuir e distinto para aqueles que disponham de distinta capacidade para contribuir, na exata proporção dessa diferença.

A natureza absoluta da dignidade humana demanda que no plano ético-social se honrem os ditames da igualdade e da proporcionalidade *lato sensu* aquando da distribuição das parcelas do dever de contribuir para o bem-estar comunitário, desobrigando-se desse dever todos aqueles que, sendo titulares da dignidade absoluta porque são pessoas, não reúnam meios bastantes para contribuir para o cumprimento desse mesmo dever sem que sejam extrapolados os mínimos indispensáveis à sua existência com dignidade.

⁵ SILVA, Ana Cristina Bardusco, O Compromisso do Direito Penal na Consolidação da Sociedade Democrática, <http://www.mt.trfl.gov.br/judice/jud4socmoderno.htm>.

⁶ Cf, SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 36-40, 2.^a ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

2. A evolução da regulamentação da fraude fiscal no ordenamento jurídico português: Breve excuroso histórico-legislativo

O assento legal das infrações tributárias, consta do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, alvo de diversas e sucessivas alterações legislativas.⁷ A elaboração do RGIT terá obedecido, entre outros propósitos enunciados no ponto 11.º da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de julho – Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o século XXI, e justificados no Relatório preparatório, a dois objetivos: pôr termo às divergências injustificadas que se verificavam no âmbito da infração tributária, procedendo à uniformização e unificação do regime em tudo quanto não fosse afastado pela especial natureza dos ilícitos em questão, reunindo num só diploma a disciplina das infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras, e integrar o direito fiscal punitivo na matriz fundamental do direito penal.⁸

O surgimento deste diploma, enquanto unificador dos princípios e regras processuais aplicáveis às infrações tributárias, constituiu um evento histórico, visto que, até então, as infrações tributárias, e assim também os crimes fiscais, nunca haviam sido objeto de tratamento unitário.

O RGIT teve como antecedentes legislativos próximos o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, e deste o DL n.º 619/76 de 27 de julho. Este último, traduzindo já “as mais modernas conceções sobre a legitimidade do poder punitivo do Estado”, veio prever pela primeira vez a punição dos crimes fiscais não aduaneiros com pena de prisão (de 20 dias a 1 ano), consubstanciando, assim, pese embora as suas debilidades, porventura decorrentes do período conturbado no qual terá surgido, um importante marco histórico e um forte sinal de mudança no que respeita à forma como o Estado enquanto entidade soberana encarava os fenómenos de evasão e fraude fiscal, comportamentos gravemente lesivos de bens

⁷ Isabel Marques da Silva em crítica às numerosas alterações a que o diploma é sujeito, afirma que “o RGIT não tem sido imune à fúria legislativa de que padece o direito fiscal, sujeito a alterações pelo menos uma vez por ano e nalguns anos mais do que isso, em razão da tentação a que o legislador tributário não tem resistido de tentar resolver o caso concreto por via de alterações à lei, o que conduz não poucas vezes ao resultado de não resolver o problema e fazer surgir alguns outros, a que se tenta dar resposta por idêntica via.” Cf. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3.ª ed. (Cadernos do IDEFF), pp. 16-17, Almedina, Coimbra, 2010.

⁸ *Ibidem*, 17-21.

jurídicos fundamentais. A sua prematuridade ditou que subsistissem à sua margem diversos tipos de infrações previstas em legislação fiscal, não se tendo conseguido, ainda, uma compilação e uniformização de regimes.⁹

Décadas mais tarde surge mais elaborado tecnicamente o Regime Jurídico das Infrações fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo DL n.º 20-A/90 de 15 de janeiro, “que, titubeante ainda, previa para os crimes fiscais as penas de multa até 1000 dias e a prisão alternativa¹⁰ pelo tempo correspondente reduzido a dois terços em caso de não pagamento da multa, penas aplicáveis à fraude fiscal (art. 23.º), ao abuso de confiança fiscal (art. 24.º), à frustração de créditos fiscais (art. 25.º) e à violação de segredo fiscal (art. 27.º).”¹¹ O surgimento deste diploma ditou que se procedesse à revogação das incriminações fiscais correspondentes constantes dos vários códigos fiscais.¹² Na Perspetiva de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, o RJIFNA terá vindo “pôr de pé a primeira «codificação» do direito penal tributário português”.¹³

Foi, pois, com o RJIFNA, que terá sido autonomizado pela primeira vez, no seu art. 23.º, o crime de fraude fiscal, cuja última redação terá constituído, inequivocamente, a fonte inspiradora do art. 103.º do RGIT. À exceção de aspetos meramente pontuais os preceitos são em larga medida coincidentes.

Em termos técnico-linguísticos são passíveis de destacar a substituição do vocábulo “imposto” por “prestação tributária”, e a introdução da locução “livros de contabilidade ou escrituração”; em termos regimentais será de destacar o estabelecimento de uma vantagem patrimonial mínima pretendida de 15 mil euros, estabelecida como condição

⁹ Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, pp.21-22, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

¹⁰ Foi adotado numa primeira fase um sistema de mera multa criminal, assumindo a pena de prisão o estatuto de pena alternativa, aplicada aos casos em que o agente não procedesse ao pagamento da multa estabelecida. O DL n.º 394/93 de 24 de Novembro veio alterar o regime punitivo do RJIFNA, passando a prever como pena principal a pena de prisão com limite máximo de cinco anos. A nova redação RJIFNA trouxe, desde logo, o agravamento das penas abstratamente aplicáveis, consagrando-se, no crime de fraude fiscal, a pena de prisão a título principal. Em tom de crítica, Augusto Silva Dias evidenciou como aspecto negativo do RJIFNA o “regime sancionatório adoptado que, colocando no primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos “delitos de cavalheiros”, dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem”, cf. DIAS, Augusto Silva, *O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Dec. Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais*, in: DPEE, vol. II, p. 240, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

¹¹ Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 22, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

¹² As infrações aduaneiras, por sua vez, dispunham de regulação própria, codificada no Regime Jurídico das Infrações Fiscais e Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89.

¹³ DIAS, Jorge de Figueiredo, e ANDRADE, Manuel da Costa, *O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infrações)*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, p. 411, Coimbra Editora, Coimbra, 1996.

objetiva de punibilidade,¹⁴o aditamento da atual alínea b) prevendo a “ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária”, e a consagração do n.º 3, que prevê que os valores a considerar para efeitos de aplicação da norma serão os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à Administração Tributária, matéria que até então não lograva obter consagração expressa no preceito, o que conduziu a que a generalidade da doutrina e jurisprudência da época fizessem coincidir o momento da consumação do crime com aquele em que o agente praticasse alguma das condutas tipificadas na norma incriminadora. Ditando, por consequência, que não fosse admitida qualquer possibilidade de o agente se arrepender, declarando ao Estado os valores anteriormente ocultados, evitando, assim, o preenchimento da norma incriminadora.

Com o RGIT esta questão tomou outros caminhos, passando a considerar-se que o crime se consuma com a declaração apresentada ou omitida no termo do prazo para a sua entrega à Administração Tributária, sendo a sua apresentação ou omissão ainda um ato de execução do crime. A declaração constituirá, pois, o mecanismo por intermédio do qual se alcançará determinar o valor da diminuição das receitas tributárias motivada pela conduta do agente.

Prosseguiremos o nosso estudo com a determinação do bem jurídico-penal objeto de tutela para que, posteriormente, porventura mais habilitados, nos debruçemos sobre o regime jurídico do ilícito de fraude fiscal.

¹⁴ Em sentido concordante, cf. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3.ª ed. (Cadernos do IDEFF), p.156, Almedina, Coimbra, 2010.

CAPÍTULO II – O BEM JURÍDICO-PENAL PROTEGIDO

1. O bem jurídico-penal protegido: a permanência do paradigma do bem jurídico-penal no ilícito fiscal

O exercício do *ius puniendi* encontra a sua legitimidade na função, reconhecida ao direito penal, de providenciar pela tutela subsidiária de bens jurídicos elementares. Os bens merecedores uma tutela de tal ordem serão aqueles precedentemente enunciados na Lei Fundamental, uma enunciação que poderá ser expressa ou inferida da *ratio* do texto constitucional. Fundamental é deixar firmado que precedentemente à criminalização de qualquer tipo de conduta danosa existirá uma anuência constitucional prévia que a legitime.

Em conformidade com o pensamento do insigne Professor Figueiredo Dias, um bem jurídico político-criminalmente vinculante existe apenas na medida em que se encontre refletido em um valor constitucionalmente reconhecido. Havendo de verificar-se entre a ordem jurídico-constitucional e a ordem jurídico-penal uma relação de mútua referência, não necessariamente de identidade, mas de correspondência de sentido e fins.¹⁵

A determinação do bem jurídico tutelado através da criminalização de determinado comportamento constitui um *prius*, devendo anteceder a criação e interpretação dos tipos legais incriminadores e jamais deles derivar. O bem jurídico será o cânone em cotejo com o qual se possibilitará o delinear das fronteiras de uma intervenção penal que porque legítima, se manifeste digna de observância. Discordamos, deste modo, com aquele segmento da doutrina que defende existir no âmbito do ilícito fiscal uma inversão, em contexto temporal, do momento de determinação do bem jurídico tutelado.¹⁶

¹⁵ Cf. SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, p. 158, Almedina, Coimbra, 2021 e DIAS, Jorge de Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, p. 47, Coimbra Editora, Coimbra, 2001. Diverge deste pensamento o Professor Faria Costa ao admitir a possibilidade, ainda que excecional, da tutela penal de bens jurídicos outros que não os constitucionalmente protegidos.

¹⁶ Afirma SILVA DIAS que “o legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação de convivência.”, cf. DIAS, Augusto Silva, *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Eduardo Correia [et. al.], p. 263, Coimbra Editora, Coimbra, 1998. Do mesmo modo pronunciam-se Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade in, *O crime de fraude fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e*

Segundo tal conceção, no âmbito da infração fiscal, e em oposição àquilo que sucede no seio da restante criminalidade, a determinação do bem jurídico seria uma operação a realizar numa fase posterior à conformação jurídico-criminal da conduta penalmente relevante. Neste domínio o legislador não partiria de representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, intervindo modeladoramente no sentido de uma ordenação de convivência. Pese embora alcancemos compreender as bases nas quais se sustenta tal pensamento, tendemos a divergir.

O direito penal desfruta das mais severas sanções à disponibilidade do legislador, sendo suscetível de dimanar na contração da liberdade individual dos indivíduos. A proibição de comportamentos por intermédio da criação de norma incriminadora jamais poderá ser perspetivada sem que previamente ao processo de criação da norma esteja cognoscível o bem jurídico-penal objeto de tutela, a danosidade social decorrente da sua possível ou efetiva violação e a carência de intervenção penal como único e exclusivo recurso por intermédio do qual se alcançará por cobro à situação de desequilíbrio originada pela conduta a proibir.

Tal o demanda a própria Constituição que por imperativo constitucional expresso no artigo 18.º, n.º 2, restringe a limitação das liberdades individuais aos casos nos quais esta se manifeste indispensável à tutela de bens ou valores de igual ou maior relevância àqueles que serão feridos aquando da aplicação de uma sanção criminal. Daqui se subentende que o bem jurídico objeto de tutela se deva encontrar previamente esculpido na realidade social empírica, pré-existindo e presidindo à incriminação.¹⁷

Conceber uma norma incriminadora sem que previamente esteja delineado o círculo de valores e interesses que através dela se pretende conservar, só poderá resultar numa operação ilegítima porque contrária aos mais elementares ditames constitucionais. Somente havendo em perspetiva o bem jurídico a tutelar será possível delimitar, com a legitimidade e clareza desejadas, os comportamentos a proibir em ordem a resguardar e preservar os valores e interesses que em cada circunstância compõem esta realidade ontológica politico-criminalmente orientada.

o concurso de infracções), Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, p. 418, Coimbra Editora, Coimbra, 1996.

¹⁷ Em sentido concordante, Germano Marques da Silva afirma que “a determinação do bem jurídico não se alcança no termo do processo interpretativo, antes dirige a própria interpretação na modelação das condutas proibidas.”, cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, p. 90, UCE, Lisboa, 2009.

Sem um bem jurídico a ter como referência orientadora, resultarão pouco nítidos os limites que medeiam entre uma intervenção penal legítima e um abuso do poder estadual em ordem à restrição da liberdade dos indivíduos sem fundamento bastante. Ademais, desta ausência só poderá resultar embaraçado o processo de interpretação da norma incriminadora, dando lugar a interpretações desconexas com aquele que deveria constituir o seu fundamento.

Tendemos a concordar que à medida que nos apartamos do direito penal clássico, primário ou de justiça, se obscurece e dificulta a pretensão de determinar, com a nitidez porventura desejada, os contornos do bem jurídico a tutelar. É também indiscutível que a essência do ilícito fiscal, aliada a uma menor visibilidade da ressonância ética das condutas e a uma hipotética referência pessoal mitigada, abre espaço à disseminação de dúvidas e hesitações debilitantes. Todavia, temos para nós que não serão as particulares características reconhecidas à incriminação fiscal a determinar que se desacreditem princípios constitucionais indispensáveis à preservação de um direito penal legitimado.

Não há quaisquer dúvidas de que o direito penal constitui a mais sagaz forma de modelar comportamentos, contudo, também não poderá ser negada a sua habilidade para consternar de jeito irreversível o imo dos mais lúdicos direitos. O que demanda que o seu manuseio seja pautado por uma proeminente cautela, reservando-o à proteção de bens individuais ou coletivos de carácter terminante, suscitados pela consciência social.

É certo que o direito penal, como todo e qualquer direito, se encontra numa relação de contínua permuta com a realidade social à qual se destina. Isto posto, modificações verificadas nessa mesma realidade social certamente redundarão na necessidade de adaptação do direito penal pré-existente. Há que assegurar que essa evolução se realize a par e passo com a garantia dos direitos e liberdades dos indivíduos, sob pena que o direito penal se converta em “*longa manus*” da política criminal.

Não excedemos ao afirmar que mais do que determinável o bem jurídico tutelado pela incriminação fiscal se situa num patamar verdadeiramente cimeiro, para mais, tendo em consideração as nefastas repercussões resultantes de um incumprimento generalizado das normas tributárias, com consequências para a própria subsistência do Estado social. Não obstante, a complexidade da matéria em questão torna manifestamente inviável a eleição de um bem jurídico que, porque imune a qualquer tipo de juízo crítico, seja apto a colher consenso geral.¹⁸

¹⁸ Conforme nos dá conta Nuno Pombo, “a configuração do ilícito penal fiscal, no que à selecção do bem jurídico tutelado diz respeito, depende da leitura que se tenha do papel a desempenhar pela infracção fiscal

2. Os três grandes arquétipos dogmáticos

Em ordem à rigorosa compreensão do crime de fraude fiscal importa, pois, proceder à análise daquele que é o bem jurídico-penal objeto de tutela. Procederemos de seguida a uma apreciação cuidada daqueles que são os três grandes arquétipos dogmáticos a considerar aquando do estudo do objeto de tutela do ilícito fiscal: o modelo patrimonialista, o modelo funcionalista e o modelo misto.¹⁹

Sob a égide dos modelos patrimonialistas, o bem jurídico tutelado goza de uma índole marcadamente patrimonial, correspondendo à pretensão do fisco obter a integralidade da receita fiscal devida de modo a assegurar a plena satisfação das necessidades financeiras estaduais. O ilícito fiscal traduz-se, pois, num crime contra o património estadual passível de lesar ou colocar em perigo o erário público, *maxime*, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções estaduais essenciais.²⁰

A ilicitude centra-se no dano infligido sobre o erário público, dando-se ênfase na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado e, aparentemente, menosprezando-se o desvalor da(s) conduta(s) que concorreram para a cominação deste. Pela natureza das coisas, poder-se-ia pensar que o crime fiscal não lograria distinguir-se de qualquer outro crime de carácter patrimonial.

Sob o amparo de uma perspetiva funcionalista reúnem-se diversas teorias, que pese embora divergentes na forma como concebem o bem jurídico protegido, se compatibilizam pela recusa de uma configuração patrimonial do objeto da tutela. Centrar-

no quadro mais vasto das funções do Estado.”, cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, p. 279, Almedina, Coimbra, 2007.

¹⁹ Em conformidade, atente-se ao explanado no Acórdão de 21/05/2003, (in www.dgsi.pt): “Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais, tem-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado – (Modelo Patrimonialista); o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção – (Modelo Funcionalista); o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos – (Modelo Misto)”.

²⁰ Esta é a conceção dominante em Espanha, quer na doutrina quer na jurisprudência, desde a criação do “delito fiscal” em 1977, mantendo-se até hoje. Também na Argentina e na Alemanha foi esta a via paradigmática seguida. Entre nós, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28 de Janeiro de 2010, (in <http://www.dgsi.pt>): “O crime de fraude fiscal é um crime de perigo que é dirigido a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado. O bem jurídico especialmente protegido com tal crime é a ofensa ao património ou erário público. São os interesses do Estado, na sua vertente vulgarmente denominada por Fisco ou Fazenda Nacional, entendidos como sistema dinâmico de obtenção de receitas e realização de despesas. Nestes crimes não são visíveis quaisquer bens jurídicos de natureza particular.”.

nos-emos naquela que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração que impendem sobre o contribuinte em favor da Administração Tributária.

Segundo tal conceção entre a Administração Tributária e o contribuinte deverá ser estabelecido um laço de forte colaboração e reciprocidade, impondo que se leve ao conhecimento da Administração Tributária todas as informações que lhe sejam, por lei, devidas, como decorrência natural do dever fundamental de pagar impostos e de colaborar lealmente na tarefa de os tornar líquidos e de os arrecadar. O bem jurídico a tutelar será, pois, a boa-fé no desenvolvimento da relação jurídica tributária.²¹

É a violação dos deveres de colaboração, materializados no dever de lealdade, verdade e transparência que recaem sobre o contribuinte o vínculo fundamentador da incriminação. A índole do bem jurídico aproxima-o de bens jurídicos próprios dos crimes de falsificação, como a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos, na área específica da prática fiscal.²²

O tipo e a ilicitude esgotam-se no atentado à verdade e transparência fiscal apto a lesar ou colocar em perigo a credibilidade e segurança das declarações do credor tributário. O acento tónico da atividade delituosa já não recai sobre a conduta evasiva em si, trasmontando para a ausência de cumprimento ou cumprimento defeituoso dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos pela lei em ordem a garantir um funcionamento tão exímio quando possível do sistema tributário.

Entendemos que uma conceção como esta tende a confundir o bem jurídico penal com o suporte normativo que assegura a proteção deste: os deveres de colaboração que impendem sobre o contribuinte. Nessa medida confundindo-se igualmente o meio através do qual se lesa o interesse protegido com esse mesmo interesse. Não se esqueça que a

²¹ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18/07/2013, (in:<http://www.dgsi.pt>): “Numa posição antagónica, pode conceber-se e regular-se a *fraude fiscal* como uma infração que se esgota na violação dos deveres de informação e de verdade que impendem sobre o sujeito passivo da obrigação tributária. Do ponto de vista material-teleológico, nesta compreensão da incriminação soblevam os deveres de *colaboração com a administração fiscal*: deveres de *lealdade, verdade e transparência* que, na expressiva formulação de Eb. Schmidt, fazem de cada cidadão uma espécie de “órgão auxiliar da administração”. Deste lado, só pode figurar como bem jurídico a “pretensão do Estado ao cumprimento dos deveres de revelação dos factos que versem a comunicação de dados às autoridades financeiras, conforme o estabelecido nas singulares leis fiscais.”

²² Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18/07/2013, (in:<http://www.dgsi.pt>): “Uma opção que, por sua vez, condiciona o sentido e o conteúdo do ilícito material e a estrutura típica da infração. Desde logo, a factualidade típica não integra qualquer referência a um qualquer *prejuízo ou dano patrimonial* para o Estado-Fisco. A danosidade social circunscreve-se e esgota-se no atentado à transparência fiscal. E, como tal, seguramente um valor, um interesse e *hoc sensu* um bem jurídico “prodrómico e independente da existência do resultado lesivo (exterior à conduta)”.

obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica quando direcionada à ofensa de um bem jurídico.

Para mais, uma teoria que identifique o bem jurídico-penal com os deveres de colaboração do contribuinte correrá o risco de se assumir ou demasiado ampla, fazendo coincidir o objeto da tutela com a multitude de tais deveres, ou demasiado limitada, na medida em que autonomize de entre a multiplicidade dos deveres do contribuinte (ou de terceiro) as obrigações de declarar com verdade os factos tributários, olvidando as restantes obrigações que sobre este recaem.²³

Na incessante tentativa de individualizar o bem jurídico tutelado por intermédio da incriminação fiscal foi ainda autonomizado um modelo misto que reunindo elementos de ambas as concepções *supra* esclarecidas, designadamente por reservar a tutela direta ou primária a um dos bens ou valores, assegurando ao outro uma tutela meramente reflexa, mediata, indireta ou secundária, ou por erigir um dos valores ou interesses à categoria de bem jurídico típico, embora projetando a sua tutela como tutela avançada do outro valor ou interesse, aquele que, em última instância, se quereria verdadeiramente proteger, conciliava a proteção do património fiscal com a tutela dos deveres de colaboração concedidos *ex lege* ao contribuinte em favor da Administração Tributária.²⁴

Nesta linha de pensamento, é frequente configurar-se a fraude fiscal como um ilícito de falsidade, só que uma falsidade levada a cabo com o propósito de produzir um prejuízo ou alcançar um benefício que não terá efetivamente de ocorrer para que o crime se consume. A fraude fiscal aparece aqui com um estatuto dogmático ambivalente: ela é

²³ Neste contexto, cf. SOUSA, *Susana Aires de, Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, p. 67, Almedina, Coimbra, 2021.

²⁴ Neste sentido, cf. Acórdão da Relação de Lisboa de 18/07/2013, (in <http://www.dgsi.pt>): “Os dois modelos extremadamente contrapostos não esgotam a experiência jurídica, nomeadamente a experiência comparatística. Os legisladores propendem, não raro, a adotar soluções compromissórias, ensaiando conjugar a proteção das duas ordens de valores: de um lado, o *património*, do outro a *verdade/transparência*.” Foi este o modelo acolhido na versão originária do artigo 23.º do RJIFNA. Isto, na medida em que o dano patrimonial, pese embora estranho ao tipo, com ele se unia por intermédio de um específico elemento subjetivo concretizado na “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”.

Em conformidade com uma concepção mista vale destacar a posição acolhida no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 12 de Março de 2014 (in <http://www.dgsi.pt>): “É conhecido o evoluir do diferente posicionamento, quer na doutrina quer na jurisprudência, sobre o bem jurídico perseguido pelas infracções tributárias, para uns configurado como crime de dano (o dano patrimonial causado ao Estado), para outros crime de perigo (a protecção da verdade e transparência fiscais que se exige dos cidadãos perante a Administração Fiscal) e, por fim, a posição daqueles que consideram a solução de compromisso entre essas duas teorias (...). Estamos com aqueles que consideram que o bem jurídico é complexo, protegendo-se não só o património como também a relação de confiança materializada nos deveres de colaboração/informação., na medida em que estes são instrumentais para a correcta e eficaz percepção dos tributos.”.

tipicamente um crime de falsidade, mas é materialmente um crime contra o património fiscal.²⁵

Entre os defensores desta conceção é possível destacar o célebre Professor Nuno Pombo. Segundo este autor “o que releva na fraude fiscal não é tanto o *lucrus cessans* do Estado, mas antes a conduta especialmente reprovável do agente (...) que se coloca em posição de ludibriar a ação fiscalizadora (*latissimo sensu*) da Administração Fiscal (...) somos forçados a concluir que o legislador mostrou a sua opção por um regime que combina quanto ao bem jurídico a proteger pela norma incriminadora as duas alternativas a que aludimos (modelo patrimonialista e modelo funcionalista), estruturando o ilícito na base da ofensa às receitas fiscais do estado e em torno da violação dos deveres de colaboração.”²⁶

²⁵ Afirmam Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade que a fraude fiscal surge com um estatuto dogmático híbrido: “ela é, tipicamente, um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal. (...) Assim, e diferentemente do que vimos suceder com o primeiro modelo, o resultado lesivo não integra aqui a factualidade típica da infração, não constituindo, um pressuposto da sua consumação. Diferentemente, porém, do que se passa com o segundo modelo, a falsidade não esgota só por si o ilícito típico: à falsidade tem de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo sobre o património fiscal.”, cf. Figueiredo Dias, Jorge de, e Costa Andrade, Manuel da, *O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações)*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 1996.

²⁶ Cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, p. 284, Almedina, Coimbra, 2007.

3. A posição adotada

Temos para nós que o bem jurídico objeto de tutela no crime de fraude fiscal coincide com o património fiscal do Estado, designadamente, com o conjunto das receitas fiscais de que este é legitimamente titular. Trata-se, segundo Susana Aires de Sousa, “de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido.”²⁷ Constituindo a violação dos deveres de colaboração exigíveis ao credor tributário o meio ou instrumento por intermédio do qual o sujeito logra alcançar o resultado lesivo.²⁸

Pese embora propugnemos uma conceção patrimonialista do bem jurídico, identificando-o com o património tributário do Estado, tendemos a incompatibilizar-nos com quem entenda existir, em termos estruturais, um paralelo entre os crimes fiscais e os crimes patrimoniais comuns, ao contrário do que à primeira vista se poderia ingenuamente avocar. Lembre-se que não existe nestes um especial juízo de censura dirigido às específicas condutas levadas a cabo pelo agente aquando da perpetração do crime, assim como ao resultado decorrência da sua consumação: a diminuição das receitas tributárias dirigidas à prossecução de finalidades comunitárias; o que sucede nas incriminações fiscais.

Não ousamos negligenciar o desmérito associado à quebra de confiança desencadeada por tais condutas. Aliás, se o desmérito da conduta não manifestasse especial relevância

²⁷ SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, p. 260, Almedina, Coimbra, 2021.

²⁸ Em linha de pensamento com o aqui propugnado, atente-se nas seguintes disposições do RGIT: no art. 14.º está previsto que a suspensão da execução da pena de prisão aplicada ser sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz assim o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa, E em caso de falta do pagamento das quantias mencionadas pode o tribunal: exigir garantias de cumprimento; prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; ou revogar a suspensão da pena de prisão. Já no art. 22.º e no artigo 23.º respeitantes à dispensa de pena e à atenuação especial da pena, respetivamente, verifica-se como condição o pagamento da “prestação tributária e demais acréscimos legais” e pela restituição dos “benefícios injustificadamente obtidos”. Para mais, a fraude fiscal é qualificada em função do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente, quer nos termos do artigo 104.º, n.º 2, alínea b), que define o montante em 50.000 euros, quer ainda numa qualificação reforçada, ou hiper-qualificação do ilícito, consagrada no n.º 3 respetivo, despoletada quando o valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente for superior a 200.000 euros. Verificamos, ainda, que a fraude fiscal não é punível se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000 euros (artigo 103.º, n.º 2 do RGIT), caso em que a conduta é qualificável como contra-ordenação fiscal (arts.113.º, 118.º e 119.º do RGIT). Na jurisprudência, seguiram esta orientação, entre outros, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20/04/2004, proc. 14/2004-5., o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 18/09/20144, proc. 67/10.3IDPRT.P1 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 02/10/2013, proc. 105/11.2IDCBR.C1, (in <http://www.dgsi.pt>).

no contexto da norma, o legislador não teria construído o crime de fraude fiscal na base de uma execução vinculada, excluindo do seu âmbito comportamentos de alcance materialmente idêntico.

Cremos ser o processo de execução do crime, ele mesmo, objeto de um juízo de censura que, adicionado à intenção do agente, desencadeia a incriminação. Em vista à proteção do património fiscal o legislador edifica uma relação jurídico-tributária, fonte de deveres tributários próprios, entre os quais se destacam os deveres de verdade, transparência e lealdade fiscais. Quando tais deveres são intencionalmente violados pelo credor tributário que consciente da natureza diferencial do lucro, procura maximizá-lo, diminuindo os seus encargos em valor igual ou superior ao previsto na norma, é lesado o bem jurídico e desencadeada a reação jurídico-punitiva.

Consideramos serem as especiais finalidades a que é destinado o património tributário a justificar que se providencie pela sua tutela reforçada, já que este constitui um veículo destinado à satisfação das necessidades estaduais essenciais.²⁹ Não se olvide que os benefícios advenientes da globalidade da receita fiscal a todos aproveitam, não sendo passíveis de individualização ou exclusão por incumprimento da prestação tributária, com a particularidade que cada individuo sabe que a sua fruição é independente da sua contribuição e que dado o intervalo quantitativo entre a contribuição de cada um e o montante global das receitas fiscais o seu incumprimento não comprometerá a satisfação das necessidades comunitárias. Abandonar o património tributário à mercê de quem, tal qual parasita, persista em edificar a sua riqueza sobre o esforço de quem dignamente cumpre seria admitir a morte do Estado social tal como o conhecemos.

Em jeito de conclusão, e com a devida vénia, estimaríamos deixar assente que não consideramos necessário recorrer ao pensamento acumulativo em ordem a justificar a criminalização de condutas que lesem com gravidade o património tributário, porquanto, julgamos ser a conduta fraudulenta, em si, ofensiva do bem jurídico protegido, lesando-o ou colocando-o em perigo.

Nas sábias palavras do Professor Germano Marques da Silva, “ainda que a conduta a prevenir seja em si relativamente inócua, a incriminação justifica-se quando exista uma

²⁹ O que acabamos de mencionar justifica o reconhecimento de um maior grau de desvalor a condutas passíveis de lesar o património tributário quando em comparação com aquelas que visem lesar o património individual dos indivíduos.

dimensão de perigo para os bens jurídicos em causa, constituída pela possibilidade de que a conduta leve outros a comportar-se do mesmo modo.”³⁰

Para mais, não se descobre que somente serão criminalizadas as condutas que se manifestem verdadeiramente passíveis de lesar ou colocar em perigo o bem jurídico objeto de tutela, não gozando de proteção aquelas outras, que pelo seu valor, não possuam dignidade penal.

³⁰ SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 35, 2.^a ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

CAPÍTULO III - CONDUTA TÍPICA E AUTORIA

1. O tipo objetivo de ilícito

Conquanto estejamos cientes de que o crime retrata uma realidade una, manifesta preclara importância, no que ao sucesso do presente estudo respeita, a análise discriminada das suas duas vertentes essenciais. Centrar-nos-emos, agora, no facto ilícito, ou, melhor dizendo, no tipo objetivo do crime de fraude fiscal.

Em ordem a preencher o tipo objetivo do crime de fraude fiscal, na sua forma simples, o agente terá de praticar uma das condutas esboçadas nas alíneas a), b) e c) do artigo 103.º do RGIT, visando através delas a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias em valor igual ou superior a 15 mil euros (art. 103.º, n.º 2).³¹

A conduta tipificada na alínea a) consiste “na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável”. Trata-se de esconder ou encobrir factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou das declarações apresentadas ou prestadas. Não se trata da simples omissão de contabilidade ou de apresentação ou prestação de declarações, pois esta omissão é sancionada como contraordenação, mas de dolosa contabilização ou prestação de declarações falseadas.

A alínea b) prevê a falta de apresentação de declarações de factos que deveriam ser revelados à Administração Tributária. Distingue-se da alínea anterior na medida em que o que está agora em causa é a omissão integral, a falta de qualquer declaração relativamente a factos que deveriam ser levados ao conhecimento da Administração

³¹ Neste sentido, cf. Acórdão do TRC de 02/10/2013, (*in* <http://www.dgsi.pt>): “A fraude fiscal abrange todas as condutas ilegítimas que tenham em vista a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias. Tal pode processar-se por ocultação ou alteração dos factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas, a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria tributável, a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração fiscal e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”.

Tributária. O contribuinte permanece em silêncio, em contravenção ao exigido em sede de legislação fiscal, a fim de exteriorizar que não se encontra em circunstâncias que o obriguem a apresentar qualquer declaração.

No que respeita à alínea c), consideramos ser de aqui incluir qualquer forma de simulação desde que objetivamente adequada a enganar terceiros pela não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias em valor igual ou superior ao exigido no n.º 2 do mesmo artigo.³² O momento relevante para a consumação do crime será o termo do prazo para apresentação da declaração à Administração Tributária.

Em sentido oposto ao aqui propugnado se encontra a generalidade da jurisprudência que em casos de crime de fraude fiscal com recurso a negócio simulado, vai no sentido de que o crime se consuma na data da celebração do negócio, usualmente, a data da escrituração do negócio simulado.³³ Respeitosamente, tendemos a divergir.

Entendemos só poder ter-se o crime como verdadeiramente consumado após o término do prazo para a entrega da declaração, antes do término desse prazo poderá ainda o agente repor a verdade dos factos, entregando declaração em conformidade, caso em que o crime não chegará a consumir-se. Seguimos, pois, Germano Marques da Silva ao afirmar que não haverá crime se o contribuinte proceder à substituição da declaração fraudulenta durante a vigência do prazo estipulado no art. 59.º, n.º 3, als. a) e b) do CPPT, pois até ao termo do prazo, o crime estará em execução material, não se tendo ainda consumado, uma vez que ainda persiste na esfera do agente o poder de disposição dos valores a apresentar à Administração Tributária.³⁴

³² O negócio diz-se simulado “se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante” (art. 240.º do CC). A simulação dir-se-á absoluta quando as partes fingem celebrar um negócio jurídico quando na realidade não querem celebrar negócio algum, e dir-se-á relativa quando as partes fingem celebrar determinado negócio jurídico quando na realidade querem celebrar outro de tipo ou conteúdo diverso. Em caso de simulação de negócio jurídico a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Neste sentido, cf. Acórdão do TRC de 16/12/2011, (in <http://www.dgsi.pt>).

³³ Não existe unanimidade nem na doutrina nem na jurisprudência quanto ao momento consumativo do crime de fraude fiscal perpetrado por meio da celebração de negócio jurídico simulado, contudo, a jurisprudência dominante vai, (ainda muito na senda do antigo art. 23.º do RJFNA, no qual, não existindo uma disposição análoga ao atual n.º 3 do art. 103.º, se entendia ser o crime consumado aquando do preenchimento de alguma das condutas tipificadas, aliado, claro está, à verificação dos demais requisitos da norma incriminadora, não existindo qualquer possibilidade de desistência voluntária do agente) no sentido de que o crime se consumará no momento da celebração do negócio. Acreditamos não existir motivo que justifique uma diferença de regimes face às alíneas a) e b) do art.103.º. O momento consumativo será, pois, o término do prazo legal para a apresentação da declaração.

³⁴ Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 225, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

Somente havendo o crime de fraude fiscal como um crime de perigo puro, como aquele que providencia por uma tutela antecipada absoluta do bem jurídico, sem cuidar da aptidão do ato material de execução para a lesão desse bem, se poderia legitimamente fazer situar a consumação do crime no momento da celebração do negócio jurídico. Ademais, não se olvide que o negócio simulado apenas gozará de relevância fiscal uma vez inscrito em declaração fiscalmente relevante, apenas aí sendo suscetível de causar diminuição das receitas tributárias. O negócio simulado, *per si*, nada vale, a não ser no momento em que seja materializado numa declaração fiscalmente relevante (ou na sua não existência). Não ousamos negar que a mera celebração de negócio simulado se manifesta, de si, reprovável, todavia, não arriscamos sustentar ser a mera celebração de negócio simulado suficiente para que o crime se consuma.

Como podemos observar, a forma como se induz em engano a Administração Tributária não é de todo indiferente ao tipo, não se limitando a norma incriminadora a considerar puníveis as condutas que visem a obtenção de vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, impondo, ainda, que esse desiderato seja alcançado por algum dos comportamentos constantes das três alíneas do n.º 1, do artigo 103.º. O legislador optou, em homenagem ao princípio da legalidade criminal e da segurança, por reduzir materialmente o âmbito de aplicação da norma incriminadora, concebendo o crime como um de execução vinculada.³⁵

As condutas tipificadas no artigo poderão revestir a forma de ação ou de omissão. A realização da conduta por ação dar-se-á através da alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas (al. a)), ou através da celebração de contrato simulado (al. c)), sendo que a conduta por omissão se realizará quando o agente procede à ocultação de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas (al. a)) ou opta ilicitamente por não declarar factos ou valores com relevância tributária que deveriam ser revelados à Administração Tributária (al. b)).³⁶

³⁵ Neste sentido, cf. Acórdão do TRL de 9/11/2010, (in <http://www.dgsi.pt>): “O crime de fraude fiscal é um delito de mera atividade, apesar de ser, ao nível da conduta, um crime de execução vinculada: o resultado “vantagem patrimonial ilegítima”, visado ou alcançado com as condutas, não constitui um elemento objetivo do tipo de ilícito, não relevando, por conseguinte, para determinar o momento da consumação do crime.”

³⁶ Neste sentido, cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18/07/2013, (in <http://www.dgsi.pt>): “As condutas tipificadas no art. 103.º do R.G.I.T. podem assim revestir a forma de *acção* ou de *omissão*. A realização da conduta de modo ativo corresponde à alteração de factos ou valores que devam constar da escrita contabilística ou de declarações apresentadas à administração tributária ou ainda através da

Entendemos, em oposição à posição propugnada pelo notável Professor Augusto Silva Dias,³⁷ ser de incluir nas declarações previstas nas alíneas a) e b) do artigo 103.º do RGIT, as declarações referentes ao cumprimento de obrigações acessórias do sujeito passivo ou de terceiros. Esta é uma questão que já no âmbito do RJFNA levantava alguma controvérsia, contudo, cremos não ser a natureza da obrigação ou do dever a que a declaração respeita – principal ou acessória - a determinar a sua inclusão no âmbito de tais alíneas, mas sim a idoneidade da conduta em si para causar a diminuição das receitas fiscais do Estado.

A relação jurídica tributária é dotada de uma complexidade extrema, a par da obrigação de imposto – prestação material ou principal – é possível discernir as mais diversas obrigações ou deveres acessórios passíveis de classificação segundo os mais diversificados critérios. Não nos parece ter sido intenção do legislador restringir a relevância criminal apenas às declarações que concretizem a obrigação tributária principal. Subsiste na incriminação uma clara intenção de fazer recair o acento tónico sobre a suscetibilidade da conduta dimanar numa diminuição das receitas tributárias, independentemente da natureza da obrigação ou do dever descorado pelo agente.

Não seria prudente a exclusão de tais deveres ou obrigações do âmbito de aplicação da norma quando, no fim de contas, é o mais das vezes por intermédio da sua violação que é alcançado o resultado lesivo que por meio daquela se pretende afastar. Ademais, não alcançamos vislumbrar qualquer indício deixado pelo legislador que aponte para a exclusão expressa de determinado tipo de declarações omitidas ou alteradas, na verdade este inclui expressamente na alínea a) a ocultação de factos ou valores que devam constar de declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, o que pressupõe indeclinavelmente a violação de deveres ou obrigações de carácter acessório.

Importa sublinhar que o n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, demanda não serem puníveis condutas pelas quais se pretenda vantagem patrimonial inferior a 15 mil euros.³⁸

celebração de contrato simulado. A fraude por *omissão* tem lugar quando o agente oculta factos ou valores que *devam* constar da contabilidade ou de declarações tributárias, [alínea a)]; ou ainda quando o agente não declara factos ou valores com relevância tributária [alínea b)]”.

³⁷ Segundo a sua conceção apenas integrariam o desvalor da ação dos crimes fiscais os deveres de colaboração resultantes da obrigação tributária principal. Assim sendo, uma conduta dirigida à violação de deveres acessórios seria matéria apta a consubstanciar uma mera contra-ordenação.

³⁸ O apuramento da vantagem patrimonial ilegítima nem sempre se assemelha simples. A jurisprudência tem vindo a pronunciar-se com alguma frequência relativamente a casos de utilização de faturas falsas tendo em vista a devolução de parte ou da totalidade das importâncias entregues pelo contribuinte a título de pagamento por conta, com a conseqüente redução das receitas fiscais. Nestes casos, a quantia patrimonial eventualmente alcançada pelo contribuinte através do reembolso indevido pode não coincidir com o

Incluindo esta quantia todos e apenas os valores que devam constar da declaração a apresentar à Administração Tributária. Será em função de cada declaração que se determina o valor da diminuição das receitas tributárias que a declaração enganosa ou a sua omissão é suscetível de causar (art. 103.º, n.º 3).³⁹

A aptidão da conduta para diminuir as receitas fiscais em valor igual ou superior a 15 mil euros constitui, a nosso ver, um elemento típico essencial da fraude fiscal. Acompanhamos o pensamento de Susana Aires de Sousa concebendo o crime de fraude fiscal como um crime de aptidão.⁴⁰

Ao utilizar a expressão “suscetíveis de causarem”, a lei pressupõe o caráter perigoso das condutas, traduzido na probabilidade séria, de acordo com as regras da experiência, de aquelas condutas originarem a diminuição das receitas fiscais em valor igual ou superior ao previsto na norma, não se exigindo a verificação *a posteriori*, de um perigo concreto.⁴¹

montante que o contribuinte deixou de pagar por via do imposto que lhe era devido, e nessa medida, pode não se identificar na totalidade com o valor em que as receitas fiscais se viram diminuídas. O valor a atender em sede do ilícito de fraude fiscal será, ao que entendemos, aquele que corresponder ao valor que o agente pretendeu, de modo ilegítimo, deixar de pagar, à prestação tributária em falta, e não ao montante do reembolso indevido que a sua conduta é idónea a obter. Nas palavras de Susana Aires de Sousa, “Na *Fraude* fiscal a vantagem patrimonial ilegítima há-de constituir o reverso da diminuição das receitas tributárias, ou por outras palavras, a vantagem patrimonial há-de reconduzir-se à «prestação tributária em falta»”, cf. SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, pp. 83-84, Almedina, Coimbra, 2021. A questão tende a complexificar-se em matéria de reembolsos de IVA, visto que nestas situações, mais do que uma diminuição das receitas tributárias, o reembolso pode implicar uma verdadeira deslocação patrimonial do património do Estado para o agente e não apenas uma diminuição da prestação tributária que sobre ele recaía. Conforme sublinha o Professor Germano Marques da Silva, por aqui passa a distinção fundamental entre o crime de fraude fiscal e de burla tributária, previsto no art. 87.º do RGIT, pois, na primeira está sobretudo em causa não pagar os tributos devidos, na segunda trata-se de enriquecer à custa daqueles que pagam, cf. SILVA, Germano Marques da, *Notas sobre o regime geral das infracções tributárias*, Direito e Justiça, Vol. XV, Tomo II (2001), p.66. Note-se que abaixo deste valor os factos tipificados constituem contra-ordenação. Cremos constituir este limite elemento constitutivo do crime, representando o resultado necessário da conduta dolosa do agente.

³⁹ Os juros devidos à mora na declaração ou resultantes da prática do facto típico não deverão, assim, ser levados em conta aquando do apuramento daquele valor, pois não constarão da declaração.

⁴⁰ Cf. SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, pp. 70-76, Almedina, Coimbra, 2021.

⁴¹ Se, a título de exemplo, a conduta é de tal forma grosseira, que se revela inadequada para diminuir as receitas tributárias, pese embora ser essa a intenção do agente, não estará preenchido o tipo objetivo de ilícito da fraude fiscal, por manifesta inaptidão da conduta para lesar ou pôr em perigo o bem jurídico. De outro modo, ao acentuar a especial idoneidade o legislador afasta da tipicidade as condutas de ocultação, alteração de dados ou valores ou de celebração de negócios simulados que não tenham qualquer interferência no cálculo do imposto. Seguimos, pois, Figueiredo Dias e Costa Andrade quando afirmam ser a fraude fiscal um crime de resultado cortado na medida em que o “agente almeja um resultado que há-de ter presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar”, cf. Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português. Considerações de Infracções*, in RPCC, ano 6, 1996, fasc. 1.º, p.88.

Cometerá o crime de fraude fiscal, pois, quem através da prática de conduta típica, ambicione diminuir a sua coleta referente a um determinado imposto em montante igual ou superior àquele. O valor da vantagem patrimonial é um elemento quantitativo que deve a sua existência a uma questão de praticabilidade e razoabilidade jurídica, considerando-se elemento interno do tipo.⁴²

Acreditamos decorrerem daquele preceito duas consequências inevitáveis: falha a incriminação se o agente pretender benefício inferior a 15 mil euros ainda que afaça mais do que isso. O mesmo resultado será alcançado se o agente almejar vantagem igual ou superior àquela, adotando conduta que não se manifesta apta ao seu desiderato. Seja como for, o juízo de idoneidade deverá ter sempre por base as normas fiscais que presidem à determinação e avaliação da matéria tributável.

Da conjugação do n.º 1 com o n.º 3 do art. 103.º resulta a exigência de que aquelas condutas sejam puníveis em razão de cada declaração que as tenha como suporte e não isoladamente. Por isso que possa suceder que não obstante a celebração de negócio simulado ou ocultação de factos ou valores nos livros de contabilidade, a declaração apresentada à Administração Tributária seja, nos termos da legislação aplicável, correta ou insuscetível de causar diminuição das receitas tributárias, caso em que o crime não chega a consumar-se.

Uma importante questão que se impõe aquando da análise no n.º 3 respeita àquelas situações em que um mesmo ato de execução material se reflete em vários impostos, dando origem não a uma, mas a várias declarações a apresentar à Administração Tributária, em momentos temporais distintos. Poderá a mesma conduta, ser suscetível de vir a desencadear a consumação de diversos crimes? Ou estaremos na presença de um único crime?

É nos casos em que existe celebração de negócio jurídico simulado que mais dúvidas se suscitam, devido à sua habilidade para lesar não um, mas vários tipos distintos de impostos. Pensemos no caso em que uma pessoa coletiva procede à celebração de um negócio de compra e venda de um imóvel por valor substancialmente inferior ao valor realmente acordado pelas partes. Este negócio dir-se-á simulado, e certamente será apto a dimanar na lesão de diversos impostos, designadamente, o Imposto sobre Transmissões

⁴² Consideramos, na esteira de Figueiredo Dias e Costa Andrade, ser o crime de fraude fiscal um crime de “resultado cortado, na medida em que se consumará ainda que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer, bastando-se a lei com o facto de a prática das condutas típicas ser preordenada à obtenção de vantagem patrimonial suscetível de causar diminuição das receitas tributárias.

Onerosas de Imóveis (IMT), o Imposto de Selo (IS) e o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), por diminuição das receitas declaradas.

Consideramos que existirão tantos crimes quantas as declarações a entregar à Administração Tributária, verificado que esteja o elemento quantitativo previsto no n.º 2 do art. 103.º. Senão veja-se: da análise do art. 103.º, n.º 3 resulta que “os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.” Da letra da lei parece resultar que cada declaração deva ser sujeita a um juízo de censura próprio. Existindo várias declarações todas elas serão sujeitas a um juízo individual de censura.

Nas palavras de Germano Marques da Silva, cada declaração corresponderá a uma manifestação de vontade do agente, “por isso que se o agente repete as condutas comete tantos crimes quantas as declarações que tem de apresentar (sem prejuízo do diversos crimes serem unificados num crime continuado, verificados que forem os respetivos pressupostos), e apresenta ou omite, não relevando que tenha decidido de uma vez só cometer vários crimes”.⁴³

Na conceção de Nuno Pombo uma análise excessivamente formal do n.º 3 do art. 103.º, considerando-se cada tributo de *per si*, certamente redundaria na violação do princípio *ne bis in idem*. Não cremos que assim tenha de ser. A conduta do agente há-de ser abrangida por alguma das alíneas do n.º 1, contudo, o crime só se consumará com a declaração apresentada ou omitida, constituindo esta ainda um ato de execução do crime.

Assim que o crime de fraude fiscal apenas tenha lugar quando a conduta se materialize numa declaração fiscalmente relevante (ou na sua omissão), sendo a conjugação destes dois aspetos essencial à consumação do crime. Ora, fazendo a declaração parte do exercício do crime, cada declaração a que houver lugar corresponderá à execução e consumação de um crime diverso. Só nesta compreensão se podendo consentir a possibilidade de uma conduta resultar na prática de diversos crimes.⁴⁴

Reconhecemos, na esteira de Nuno Pombo,⁴⁵ que esta visão do artigo possa resultar na abertura de uma brecha, concedendo aos possíveis infratores a possibilidade de através

⁴³ Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 227, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

⁴⁴ Saliente-se que esta interpretação será relevante aquando da determinação do momento da consumação do crime, uma vez que os momentos temporais de cumprimento de obrigação declarativa, que são diferentes nos vários impostos. Assim, num caso em que haja diminuição de receitas tributárias de IVA e de IRC, ambas superiores ao valor quantitativo exigido pela lei, o momento de consumação do crime será diferente nos dois impostos, no que diz respeito ao momento cronológico.

⁴⁵ Na linha de raciocínio deste autor, a intenção do legislador terá sido estabelecer uma ligação entre uma conduta e uma vantagem patrimonial. Assim sendo, à lei importará somente o apuramento da “vantagem

de uma mesma conduta, desdobrada por diversas declarações, se colocarem à margem do tipo, nos casos em que estas não encerrem em si uma pretensão de ser obtida vantagem patrimonial igual ou superior a 15 mil euros, mesmo que no seu cômputo acabassem por superar largamente tal limite, contudo, cremos não fazer sentido leitura diversa do preceito.

2. O círculo de possíveis autores

Questão de subliminar importância aquando do estudo do ilícito de fraude fiscal será aquela que se refere à delimitação do círculo de possíveis agentes ativos do crime. Melhor dizendo, importa deixar assente qual a nossa posição relativamente à classificação do crime de fraude fiscal: se o temos como um crime específico, como tal apenas passível de ser consumado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, se como crime comum, como tal suscetível de ser perpetrado por qualquer pessoa, não se tratando de crime cuja ilicitude (crime específico próprio) ou grau de ilicitude (crime específico impróprio) dependam de especiais qualidades ou relações do agente.

Acreditamos ser a fraude fiscal um crime comum, na medida em que não arriscamos conceber que os interesses que a norma incriminadora pretende ver tutelados apenas possam vir a ser lesados por intermédio de ação ou omissão do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Ademais, da análise da norma não resulta nenhuma delimitação expressa quanto à autoria. O que relevará para a incriminação é que mediante a prática de alguma das condutas típicas o agente pretenda obter para si uma vantagem patrimonial penalmente relevante.⁴⁶

patrimonial ilegítima pretendida pelo respetivo agente, tida no seu conjunto, mesmo que a lei a ela se refira no singular”. Considera o autor que o legislador se refere abstratamente a “vantagem”, não vedando a possibilidade de ela ser, enquanto tal, composta pelo somatório de vários benefícios, importando apenas que todos estes se achem associados a um único comportamento. A vantagem referenciada no artigo deverá, pois, ser entendida como uma vantagem abstrata, composta “pelo somatório de vários pequenos benefícios, importando apenas que todos se achem umbilicalmente ligados a um único comportamento”. Assim, para efeitos do apuramento do número de infrações cometidas e do cômputo da vantagem ilegítima pretendida, deverão ser tidas em consideração as diversas declarações resultantes de uma mesma conduta. O autor não concebe que uma mesma conduta possa dar lugar a uma violação plúrima do mesmo bem jurídico. Todavia, tenha-se em consideração que, pese embora o bem jurídico tutelado pela generalidade dos crimes tributários seja o património tributário do Estado, cada imposto terá sido erigido com o propósito de providenciar pela tutela de determinado conjunto de interesses, pelo uma mesma conduta, com projeção em vários impostos, poderá, na verdade, ser idónea a lesar diversos bem jurídicos distintos. Cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, pp. 83-87 Almedina, Coimbra, 2007

⁴⁶ Saliente-se que não parece resultar do tipo de crime a necessidade de a vantagem patrimonial se dirigir ao agente da sua prática.

Pensamos que a questão se adensa quando em causa está a prática das condutas tipificadas por um contabilista certificado, sujeito alheio à relação jurídica tributária. Seguramente que uma vez perpetrando o crime de fraude fiscal em coautoria com o sujeito passivo da relação jurídica tributária também o contabilista seria sempre penalizado. Tal vem, aliás, implícito no art. 28.º, n.º 1 do Código Penal que prevê a comunicabilidade das circunstâncias em casos em que a ilicitude ou o grau de ilicitude do facto dependerem de certas qualidades ou relações especiais do agente, bastando que estas se verifiquem relativamente a um deles para que se verifique a sua comunicabilidade aos restantes participantes.

Todavia, não podemos olvidar aquelas situações em que o contabilista, longe do conhecimento do seu cliente, e com a intenção de cair nas suas boas graças, ostentando os seus dotes e aptidões, procura, sem qualquer tipo de interesse patrimonial próprio, obter vantagens patrimoniais indevidas à custa do erário público, em favor do seu cliente.

Pensando-se o crime de fraude fiscal como um crime específico, aquele contabilista não seria tido como agente da prática do crime de fraude fiscal. Isto, mesmo sendo certo que a sua conduta isolada, ao arrepio de qualquer conhecimento do credor tributário, em proveito próprio que não patrimonial, seja por demais suscetível de ferir o bem jurídico protegido pela norma, da mesma forma que idêntico comportamento daqueloutro faria.

Ao defender posição diversa estaremos a fazer depender a prática do crime, não da efetiva factualidade típica ou da vontade penalmente relevante do autor da conduta, mas do seu conluio com outrem ou do conhecimento da sua prática por parte de terceiros. O que aos nossos olhos se manifesta insólito.

E não se invoque que tal posição ficará enfraquecida pelo disposto no artigo 22.º do RGIT, referente à dispensa e atenuação especial da pena, ao valorar positivamente a reposição, pelo agente, da verdade sobre a situação tributária. Não vislumbramos qualquer entrave a que a verdade sobre a situação tributária, ainda que não própria, aliada ao ressarcimento do prejuízo sofrido pelo erário público com a atividade criminosa, possa ser repostada por parte do contabilista. Aliás, a maioria das vezes estarão nas suas mãos os recursos necessários a fazer prova de tal verdade.

Tendo como assente o reconhecimento da possibilidade de o contabilista fazer parte do círculo de possíveis autores, não se afigura para nós chocante que este possa beneficiar dos expedientes que o legislador coloca à disposição dos infratores tal como o faria o sujeito passivo da relação tributária.

Não podemos acompanhar a doutrina que advoga que nos casos em que o contabilista frustrar as expectativas tributárias do Estado à margem do conhecimento do contribuinte preencha com a sua conduta o ilícito de infidelidade (artigo 224.º do CP). Trata-se de incriminações cabalmente distintas. Nesta última o que está em causa é punir aqueles a quem, tendo-lhes sido confiado o encargo de administrar interesses patrimoniais alheios, consciente e de forma dolosa, causem prejuízos consideráveis a esses interesses. Ora, se assim é, sendo o titular do interesse patrimonial o Estado e sendo exigida a existência de uma especial relação de confiança entre o titular dos interesses e o respetivo administrador, não se vê como poderia o contabilista ser punido por intermédio de tal norma.

Consideramos ser a posição oposta à que defendemos uma visão baseada numa perspetiva, porventura, demasiado “fiscalista” do ilícito de fraude fiscal, fazendo-o depender unicamente de ação ou omissão do sujeito passivo da relação jurídica tributária, e neste sentido, descurando que o direito penal assenta em fundamentos e valores diametralmente distintos daqueles que servem de base ao direito fiscal. Não se confunda a responsabilidade tributária com a responsabilidade por infrações tributárias, estas constituem títulos cabalmente distintos e, por o serem, dão também lugar a responsabilidades de natureza díspar.

A nosso entender, neste contexto importará mais ao direito penal a qualidade da conduta para ofender o bem jurídico protegido do que a efetiva qualidade do sujeito que o ofende. Só assim não seria se o legislador penal de modo perentório o não admitisse. Assim sendo, ainda que admitindo a necessidade da intervenção, não necessariamente em participação, de sujeitos passivos de relações jurídicas tributárias, não podemos conceber que seja necessária esta qualidade para que o crime se possa consumar.

Para mais, não encontramos na norma incriminadora qualquer referência que expressamente delimite o círculo de possíveis autores, nem que demande que as condutas tipificadas tenham de ser cometidas por quem possua a qualidade de sujeito passivo de imposto, o que abona em favor da tese aqui defendida.

Saliente-se que para além das pessoas singulares também os entes coletivos podem ser autores do crime de fraude fiscal, desde que as infrações tenham sido cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo. Sendo que a sua responsabilidade criminal não impede a responsabilidade individual dos respetivos agentes (art. 7.º, nº 1, 2 e 3 do RGIT).

CAPÍTULO IV – A COMPARTICIPAÇÃO: A SIMULAÇÃO

1. A questão da simulação de negócio jurídico: Breves considerações

Quando debruçamos sobre a comparticipação assume especial acuidade a sua conexão ao instituto da simulação. Cingir-nos-emos, atenta a expressão e importância por si atualmente assumidas, aos casos em que a simulação incide sobre o valor do negócio celebrado.⁴⁷

Para que exista simulação quanto ao valor revela-se necessário que as partes acordem num valor efetivo que seja discrepante do preço declarado, integrando tal discrepância o objeto do acordo simulatório e servindo o exato propósito de dissimular a transação num dos seus aspetos, o preço, com o propósito de induzir em erro a Administração Tributária. Não se manifesta necessário, para que tenha lugar a simulação, que exista, na motivação das partes, identidade de vontades no que à formulação do acordo simulatório concerne. Admite-se que as partes possam ambicionar o mesmo efeito simulatório ainda que por razões distintas.⁴⁸

Como tivemos ocasião de mencionar acreditamos ser a fraude fiscal um crime comum, assim, a sua efetiva consumação não dependerá de especial característica do seu autor, designadamente, do seu reconhecimento como sujeito passivo da relação jurídica tributária. Se assim é, não podemos deixar de consentir que todos os intervenientes no negócio sejam suscetíveis de ser apontados como co-autores do crime.

Não queremos com isto significar que sobre todos os contraentes, e neste sentido participantes, venham a recair as consequências da punição, afinal de contas, sobre cada um deles incidirá um inevitável juízo de culpabilidade, podendo, ainda, haver lugar a isenção ou extinção da responsabilidade criminal, individualmente considerada.

Neste contexto, pense-se na situação em que dois indivíduos celebram um contrato pelo qual um deles vende ao outro um imóvel por valor substancialmente inferior ao real, sendo que da celebração deste negócio apenas sairá beneficiado, ponderadas as

⁴⁷ Sobre a comparticipação em casos de simulação cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, pp. 183- Almedina, Coimbra, 2007

⁴⁸ A título demonstrativo, o comprador de determinado imóvel poderá ter interesse em declarar um preço mais reduzido do que o real em vista a obter uma redução do IMT, sendo que o vendedor poderá pretender, por meio do acordo simulatório, uma diminuição da mais-valia sujeita a imposto sobre o rendimento.

particulares especificidades do caso, o vendedor, que verá o seu imposto sobre o rendimento diminuído em razão da mais-valia declarada ser manifestamente inferior à real, não resultando para o comprador qualquer benefício.

Somente um dos co-autores manifesta, aqui, o intuito de para si auferir vantagem patrimonial de valor igual ou superior ao limite do n.º 2 do art. 103.º, embora ambos os sujeitos pratiquem condutas idóneas à perpetração do crime. Será o comprador, como o vendedor, sujeito a responsabilidade criminal pelo ilícito de fraude fiscal?

Acreditamos que sim. Senão veja-se: uma pessoa não conseguirá, por si só, com recurso a negócio simulado, ofender o bem jurídico protegido, sempre se manifestará necessário o conluio com outrem. O acordo simulatório sempre pressuporá a existência de uma vontade *inter partes* coincidente dirigida à produção de determinado efeito, nada sendo indicado na norma quanto ao compartilhamento da vantagem patrimonial ilegítima.

Nada impede que a vantagem patrimonial seja destinada unicamente a uma das partes do negócio, importará, sim, que ambos os participantes do acordo o realizem com o propósito de enganar o Estado e assim obtê-la. Conquanto o comprador não tenha pretendido, para si, qualquer vantagem, não terá hesitado em colocar a sua declaração de vontade a serviço do móbil criminoso, constituindo, aquela, peça indispensável para que se manifestasse possível a perfeição do intento criminoso. Assim sendo, não faria qualquer sentido senão submetê-lo ao mesmo regime a que está subordinado o seu participante.

Para que os requisitos da norma se vejam preenchidos basta, pois, que ambos os sujeitos se comportem de modo a alcançar vantagem patrimonial suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias em montante igual ou superior ao previsto na norma, não relevando, para o que aqui interessa, o destino a dar às quantias.

Situação igualmente duvidosa seria aquela adveniente da celebração de negócio jurídico simulado por meio do qual cada um dos contraentes pretende vantagem patrimonial ilegítima inferior ao limite legal, sendo que consideradas cumulativamente tais vantagens ultrapassam aquele limite.

Como tivemos oportunidade de mencionar, cremos que nestas situações existirão tantos crimes quantas as declarações a entregar à Administração Tributária, verificado que esteja o elemento quantitativo previsto na norma incriminadora. Sendo a apresentação da declaração (ou a sua omissão) consideradas ainda um ato de execução do crime, e existindo diversas declarações, só faria sentido que cada uma delas fosse sujeita a um

especial juízo individual de censura. Com tal, a conduta dos agentes relevaria, quando muito, em sede contraordenacional.

Em contraposição, afirma Nuno Pombo não subsistir qualquer razão que justifique a consideração isolada de cada declaração quando ambas resultem de uma mesma conduta. Para o autor nem mesmo o facto de a responsabilidade de cada participante dependente da entrega da declaração por parte do outro impõe que diferente se pense. Pois que essa será uma mera consequência da comparticipação, no seio da qual vale o princípio da imputação objetiva recíproca, que consente a imputação da totalidade do facto típico a cada um dos participantes, independentemente da atividade por cada um deles desenvolvida. Com tal, para que seja afastada a aplicação da norma incriminadora deverá ser feita prova que afaste o dolo quanto ao montante global visado.

Saliente-se, ainda, que sempre se admitirá a possibilidade de desistência de participante do negócio simulado nos termos do art. 25.º do CP, até ao momento anterior à ocorrência da consumação ou à verificação do resultado, mas já não após a ocorrência destes factos. Todavia, acompanhamos Nuno Pombo ao consentir uma interpretação do preceito adaptada ao crime de fraude fiscal. É que casos há em que obstar à consumação do crime ou à verificação do resultado (não compreendido no tipo de crime) nos parece irrealista, não fazendo sequer sentido, o apelo ao *esforço sério* do agente ali solicitado.⁴⁹ Assemelha-se-nos ajuizado conferir, nestas circunstâncias, relevância a comportamentos análogos aos previstos pela citada norma, alargando a sua aplicação a situações em que, embora consumado o crime, houver lugar a reparação voluntária do dano. Isto, claro está, se dessa aplicação não resultarem frustradas as finalidades e os valores que enformam o direito penal tributário.

A flexibilização do instituto da desistência em favor do arrependido certamente redundaria num forte desincentivo à celebração de negócios jurídicos simulados, colocando cada participante do negócio em insegurança relativamente à possível atuação do outro.

É de salientar que em caso de simulação de negócio jurídico a tributação incidirá sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado (art. 38.º e 39.º da LGT).

⁴⁹ Tenha-se em mente, designadamente, o caso de IMT, cuja liquidação precede, nos termos do n.º 1 do art. 22.º do respetivo código, o ato translativo dos bens. Uma vez celebrado o negócio o crime tem-se por consumado e o resultado, pelo menos no que respeita àquele imposto, por verificado.

CAPÍTULO V - O TIPO SUBJETIVO

1. A exigência de dolo específico

Na versão originária do RJIFNA, o tipo de fraude fiscal exigia que o agente realizasse alguma das condutas típicas com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida. Era aqui reconhecido um elemento subjetivo específico, colocando-se ênfase na vontade de obtenção de vantagem patrimonial, própria ou alheia. Exigia-se, portanto, a verificação do dolo específico para que a norma incriminadora se visse preenchida.

Com o Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro deixou de existir menção expressa à intenção específica do agente, acentuando-se, por outro modo, consubstanciamos o crime de fraude fiscal os comportamentos ilegítimos previstos na norma incriminadora “que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens fiscais”, o que deu lugar ao surgimento de dúvidas e à disseminação de diferentes perspectivas interpretativas a conferir ao preceito.

O âmago desta problemática reside na interpretação do art. 103.º, n.º 1, designadamente, da utilização da expressão “ (...) condutas tipificadas no presente artigo que «visem» a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias (...)”. Uma leitura superficial do preceito poderia levar-nos a sustentar uma transmutação para o plano objetivo daquilo que anteriormente pertencia ao domínio subjetivo do crime, exprimindo uma clara dispensa do outrora imprescindível dolo específico. Consideramos não ser forçosamente assim.

Quem propugna por uma leitura desta génese, interpretando a expressão “que visem” como sendo sinónima de “que sejam adequadas a”, apontará para a idoneidade das condutas possivelmente subsumíveis no n.º 1 do art. 103.º para a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais. Ora, não nos parece que todas as condutas passíveis de integrar a execução vinculada do ilícito tenham forçosamente de prosseguir tal finalidade, isto, embora a sua efetiva adequação seja por demais irrefutável.

Poderá o agente praticar alguma das condutas previstas na norma incriminadora com motivação outra que não a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, suscetíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias. Sendo que nesses casos não se poderá sustentar o preenchimento dos pressupostos de aplicação da norma. Leitura diversa tornaria, aliás, redundante a utilização da expressão “suscetíveis de causar”, a qual se refere à aptidão da conduta para produzir o resultado censurado pela norma. Para mais, não podemos conscientemente afirmar que apenas as condutas previstas sejam idóneas a alcançar o resultado não consentido pela norma, outras possivelmente atingiriam o mesmo desiderato, todavia, foram dela alheadas.⁵⁰

Não é pelo simples facto de ser praticada uma (ou várias) das condutas enunciadas nas diversas alíneas do n.º 1 que o agente praticará o crime de fraude fiscal, revela-se, ainda, necessário que o agente as tenha pretendido com o intuito de assim se evadir ao pagamento da prestação tributária ou alcançar vantagens patrimoniais indevidas, em valor igual ou superior ao previsto pela norma incriminadora. Pelo que não vemos como possa considerar-se dispensada do ilícito subjetivo a existência de uma especial vontade do agente, dirigida a uma específico fim.

A expressão “visar” implica a vontade de alcançar um fim que vai para além do facto objetivo, não bastando que as condutas sejam, em si, dolosas e adequadas a causar a diminuição das receitas tributárias, exigindo-se, ainda, que o facto seja praticado com a clara intenção de causar a diminuição das receitas tributárias. Defendemos, pois, prosseguir a ser necessária a verificação de dolo específico para que o ilícito se veja consumado.⁵¹

⁵⁰ Entendimento diverso redundaria numa injustificada incoerência sistemática, exigindo-se quanto ao ilícito de fraude contra a segurança social (art.106.º do RGIT) a “intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial” e não o fazendo quando o defraudado é o Estado. Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 224, UCE, Lisboa, 2018. Afirma o mencionado autor que entendimento diverso seria especialmente gravoso em casos de comparticipação, isto, pois, o participante pode não ter consciência do fim tributário do ato.

⁵¹ Consideramos ser de seguir a conceção de Nuno Pombo quanto ao dolo no ilícito de fraude fiscal. Este autor levanta dúvidas relativamente à possibilidade de o ilícito se consumir sob as formas de dolo eventual e dolo necessário. Isto, pois, “no dolo direto, a vontade intensa e objetivamente dirigida de ser realizado o facto típico exhibe uma resoluta decisão criminosa. Já nos outros (dolo eventual e dolo necessário), o agente ou se conforma com a realização, mas não a pretende diretamente, ou a encara como uma decorrência necessária da sua conduta, não sendo ela mesma o móbil primeiro da sua atuação. Mas num caso e no outro, em rigor, não pretende, não visa, em termos últimos, o efeito pretendido.”, cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, p. 206, Almedina, Coimbra, 2007. Contra: Paulo Dá Mesquita, *A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto: Contributo para uma leitura da protecção dos interesses financeiros do Estado pelos tipos de fraude fiscal e burla tributária*, RMP, ano 23.º, jul.set., 2002, pp. 59-60, que admite a possibilidade de todos os tipos de dolo.

Concordamos que o facto de se exigir a verificação de um elemento subjetivo específico para que o crime se consume tende a dificultar, porventura, excessivamente, a punição de comportamentos gravemente lesivos dos interesses que se pretende ver tutelados, dificultando seriamente o processo probatório e contribuindo inequivocamente para a impunidade de agentes que, em bom rigor, não deveriam sair impunes. Contudo, não podemos arriscar diferente leitura da norma incriminadora.

CAPÍTULO V I - O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO

1. O momento da consumação: o direito à desistência voluntária

Acreditamos que o crime se consuma com o termo do prazo para a apresentação da declaração à Administração Tributária em função do imposto a que respeita, nos termos da legislação aplicável, posto que antes desse término poderá ainda o agente repor a verdade dos factos, entregando declaração em conformidade, por aplicação do art. 59.º, n.º 3, al. a) do CPPT, caso em que o crime não chegará a consumir-se.⁵²

Seguimos, pois, Germano Marques da Silva ao afirmar que não haverá crime se o contribuinte proceder à substituição da declaração fraudulenta durante a vigência do prazo estipulado no art. 59.º, n.º 3, als. a) e b) do CPPT, pois até ao termo do prazo, o crime estará em execução material, não se tendo ainda consumado, uma vez que ainda persiste na esfera do agente o poder de disposição dos valores a apresentar à Administração Tributária.⁵³

O apuramento do prazo legal para apresentação da declaração deverá ser aferido em função do tributo a que cada declaração respeite, recorrendo-se para tal à legislação fiscal competente na matéria. Consideramos, pois, ser o art. 103.º uma norma penal em branco, na medida em que se manifesta necessária a sua articulação com um conjunto de preceitos fiscais para os quais esta enviesadamente remete.⁵⁴

⁵² Segundo o autor e juiz de direito André Teixeira dos Santos, o momento da consumação do crime será aquele em que “o sujeito deixa de ter a possibilidade de dispor do conteúdo da declaração”, ou seja, até findo o prazo para a apresentação da declaração, pois terminado esse prazo aquele deixará de possuir controlo sobre os valores a declarar. Cf. SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal*, p. 219, Coimbra Editora, Coimbra, 2009. Germano Marques da Silva considera que o crime se consuma “no momento em que a conduta se esgota e esgota-se no termo do prazo para apresentação da declaração à Administração Tributária em função do imposto a que respeita, nos termos da legislação aplicável, cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 225, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

⁵³ Segundo o autor, a declaração entregue após o término daquele prazo apenas relevará como circunstância atenuante uma vez que o crime já se terá consumado. Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 225, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

⁵⁴ A este propósito afirma Germano Marques da Silva que “uma das características do Direito Penal Tributário é o recurso muito frequente a normas penais em branco, de modo que o tipo só fica completo pelo recurso a outras normas do Direito Tributário para que o tipo, implícita ou explicitamente, remete”. Saliente-se, ainda, que o momento da consumação será o mesmo independentemente de qual tenha sido o ato de material de execução levado a cabo pelo agente. Cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 56, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

CAPÍTULO VII – TENTATIVA

1. A reserva da punibilidade da tentativa para os casos de fraude fiscal qualificada – art. 104.º do RGIT

Tal como tivemos oportunidade de mencionar consideramos que o momento relevante para a consumação do crime de fraude fiscal será o termo do prazo para a apresentação da declaração à Administração Tributária. Quaisquer atos que precedam aquele momento e se demonstrem idóneos à verificação do perigo concreto eleito pelo legislador poderão, assim, integrar o conceito penal de tentativa (art. 23.º do CP).⁵⁵

O artigo 23.º do CP dispõe que a tentativa só será punível quando ao crime consumado corresponda pena superior a 3 anos de prisão, admitindo-se exceção legal em sentido positivo e negativo. O art. 103.º do RGIT prevê como pena aplicável à fraude fiscal, praticada por pessoa singular, a pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias. Da análise deste preceito decorre, por conseguinte, que a punibilidade da tentativa se circunscreve à fraude fiscal qualificada já que a manifestação simples do tipo é punida com pena não superior a 3 anos de prisão, como tal inferior ao limite estabelecido no n.º 2, do art. 103.º.⁵⁶

Não podemos senão expressar alguma perplexidade face a esta opção legislativa que afasta a punibilidade da tentativa do ilícito de fraude fiscal simples mas a acolhe quando e causa estão o ilícito de burla tributária (art. 87.º, n.º 1, RGIT) e de contrabando (art. 92.º, RGIT), cuja moldura penal aplicável aos respetivos crimes consumados é exatamente a mesma.

⁵⁵ A prática de atos de execução que não se revelem adequados à consumação do crime não poderá, senão, integrar o âmbito da tentativa impossível.

⁵⁶ Se o crime for cometido por pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída ou entidades a estas equiparada, será punido com pena de multa de 20 a 720 dias. Por aplicação do art. 12.º, n.º 3, os limites mínimos e máximos das penas de multa previstas são elevados para o dobro quando em causa estejam as entidades mencionadas. Neste contexto, acompanhamos Germano Marques da Silva ao afirmar que “às pessoas coletivas nunca é aplicável pena de prisão. No regime comum há uma correspondência entre a pena de prisão e de multa (art.99.º- B, do CP), mas tal não sucede no RGIT. Daqui resulta que relativamente às pessoas coletivas não pode haver tentativa. É uma solução injusta, mas para a qual não temos solução, porque a analogia é proibida em Direito Penal relativamente às normas incriminadoras.”, cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 235, 2.ª ed. Revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018.

CAPÍTULO VIII – A FRAUDE FISCAL QUALIFICADA - ART. 104.º RGIT

1. Breve apreciação crítica

A estrutura constitutiva da fraude fiscal qualificada é dotada de particular complexidade, contemplando não apenas os elementos que compõem o tipo material de fraude, como ainda elementos que vão para além daquele tipo legal e que, por isso, fundamentam não só a agravação da punição como concedem à norma uma natureza de especialidade.⁵⁷ Através desta norma o legislador protege o património tributário do Estado contra ataques especialmente gravosos.⁵⁸

No n.º 1 do art. 104.º está previsto um vasto leque taxativo de circunstâncias qualificadoras por si só insuficientes para que o tipo se veja preenchido, requerendo a verificação de mais que uma delas para o seu preenchimento. A fraude fiscal qualificada ter-se-á como concretizada quando às condutas ilegítimas tipificadas no art. 103.º se associam duas ou mais circunstâncias previstas no art. 104.º.

O n.º 2, por sua vez, fixa duas circunstâncias modificativas agravantes, bastando a ocorrência de uma delas, para que se opere a qualificação do crime. Sendo estas: alínea a) quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; alínea b) se a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000€.

O n.º 3 prescreve que: “se a vantagem patrimonial for de valor superior a 200 000 euros , a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas”. Esta qualificação efetua-se através da utilização por parte do legislador de um elemento quantitativo acrescentado com a alteração efetivada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

⁵⁷ Cf. SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, p.107, Almedina, Coimbra, 2021.

⁵⁸ Embora o RJFNA previsse já uma forma qualificada do crime de fraude fiscal não lhe era dedicado um preceito próprio, antes a tratava na parte final do n.º 4 do art. 23.º , sendo que a forma como era prevista gerava sérias dúvidas quanto à sua aplicação às pessoas coletivas e equiparadas. Ao contrário do que sucede com os crimes de burla tributária e abuso de confiança fiscal, a qualificação do crime de fraude fiscal não depende, como dependia no RJFNA, de um valor mais elevado da vantagem patrimonial ilegítima.

Consideramos ser relevante uma breve apreciação das diversas circunstâncias previstas no art. 104.º, em ordem a uma melhor compreensão das particulares características distintivas do ilícito de fraude fiscal qualificada.

Na alínea a) do n.º 1, são previstas situações em que o agente é auxiliado na sua conduta criminosa por terceiro com especiais deveres profissionais ou deontológicos em matéria fiscal, v.g., contabilista, técnico ou revisor oficial de contas, advogado. É atribuído especial grau de desvalor à conduta na medida em que da participação de tais agentes, com especiais conhecimentos e habilidades na área, tenderá a resultar embaraçado o processo de deteção do ilícito por parte da Administração Tributária.

Na sua alínea b) são previstas as situações em que o agente, demonstrando total desconsideração pelos seus deveres profissionais e tirando partido da sua particular posição de funcionário da administração fiscal e dos seus especiais conhecimentos pratica uma das condutas previstas no art. 103.º, n.º 1. Compreende-se a menor condescendência do legislador face a este tipo de agentes na medida em que se trata de indivíduos que laboram em contacto direto com a máquina tributária, detentores de uma posição de especial privilégio que certamente contribuirá para o sucesso dos seus desígnios. Assim se justificando a severidade da punição.

Na alínea c) são previstos os casos em que o agente se socorre, no exercício da sua conduta ilegítima, de funcionário público em grave abuso das suas funções. Não faria qualquer sentido uma diferenciação de regimes face à situação anterior, visto que a conduta do funcionário só difere na medida em que em vez de utilizar a sua particular posição em seu benefício a utiliza em benefício de outrem, porventura, tendo em vista a obtenção de algum tipo de compensação ou gratificação.

Na alínea d) estão em causa situações em que o próprio agente falsifica, oculta, destrói ou recusa a entrega ou apresentação de documentos tributário relevantes, que não fora a norma, configurariam ilícitos de falsificação, destruição ou ocultação de documentos com relevância fiscal. Sendo que na alínea e) o agente recorre a outrem para que este falsifique documentos fiscalmente relevantes destinados a posterior entrega à Administração Tributária no intento de através deste esquema fraudulento a induzir em erro quanto à realidade de factos com relevância fiscal. Não se justificaria, aqui, qualquer diferenciação de regime face à alínea anterior.

Por seu turno, a alínea f) intenta censurar situações de aproveitamento ilegítimo de condições fiscalmente mais favoráveis previstas noutros ordenamentos jurídicos. São aqui previstas situações que extrapolam aquilo que pode ser considerado um planeamento

fiscal legítimo. O agente utiliza outrem (pessoa singular ou coletiva) de modo a conseguir gozar de um regime fiscal mais favorável ao qual não seria submetido não fora a sua atuação fraudulenta.

A alínea g) tem sido (razoavelmente) fonte de grande controvérsia devido ao seu alcance excessiva e perigosamente vago. Consideramos ser este preceito exemplo de uma clara violação do princípio da legalidade na sua vertente de determinabilidade do tipo legal, visto não ser possível dele extrair, com a certeza e clareza desejáveis, quais os comportamentos por si proibidos e sancionados.⁵⁹ É por demais evidente a necessidade de uma revisão a este preceito. É inconcebível a manutenção de uma norma deste jaez no seio de um direito com consequências tão gravosas como são as que contempla o direito penal tributário.

O n.º 2 do art. 104.º refere-se expressamente à utilização de faturas falsas ou documentos equivalentes falsificados. Esta incriminação especial resultou da utilização em larga escala de “faturas falsas” e, portanto, de se ter querido combater uma forma especialmente em voga de cometer o crime de fraude fiscal.

Salientamos, ainda, que para que se veja consumado o ilícito de fraude fiscal qualificada é necessário que com as condutas se vise uma vantagem patrimonial de valor igual ou superior a 15 mil euros, ao arrepio do que sucede na forma simples do crime e que o agente represente aquelas circunstâncias agravantes como forma de realizar de as condutas ilegítimas previstas no art. 103.º.⁶⁰

O art. 104.º prevê para o crime de fraude fiscal qualificada a pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e pena de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas

⁵⁹ Este impõem que “a descrição da matéria proibida e de todos os outros requisitos de que dependa em concreto uma punição seja elevada até um ponto em que se tornem objetivamente determináveis os comportamentos proibidos e sancionados”, cf. Jorge Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, *Direito Penal. Questões Fundamentais. A doutrina Geral do Crime*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 172, 1992.

⁶⁰ Em sentido contrário pronunciou-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18/05/2009. Neste, como argumento, avança-se que a realidade prevista na punição da fraude qualificada, por ser mais gravosa do que a que vem enunciada no tipo fundamental da fraude simples, é dela dissociável, concluindo, deste modo, por excluída a exigência da obtenção, com a fraude, de um valor mínimo de benefício patrimonial ilegítimo. Trata-se, contudo, de posição minoritária, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Isabel Marques da Silva, reconhecendo que a questão é controversa, considera que “embora o art. 104º seja “estranhamente mudo” sobre este aspecto”, o regime previsto no n.º 2 do art. 103º do RGIT (fraude fiscal simples) “deve valer também para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima, sendo essa exigência decorrente da própria definição do crime fiscal base da fraude, exigindo para a verificação de todos os elementos deste e ainda de circunstâncias especiais, que têm por efeito a agravação da penalidade”, cf. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3.ª ed. (Cadernos do IDEFF), p. 164, Almedina, Coimbra, 2010.

coletivas. Recorde-se que só a fraude fiscal qualificada, porque punível com pena de prisão até 5 anos, admite a punibilidade da tentativa.

CONCLUSÃO

- I. A preservação de uma sociedade que possibilite aos indivíduos, independentemente da sua procedência, uma existência com dignidade, denunciadora de uma irrefutável consideração pelo progresso e estabilidade dos seus membros não se alcança a custo zero. São necessários recursos financeiros que o Estado não alcançará arrecadar senão pela via tributária.
- II. Quando através de condutas fraudulentas determinados agentes (pessoas singulares ou coletivas), se evadem ao cumprimento das suas obrigações tributárias não estarão mais senão a perturbar um equilíbrio económico-social para o qual contribuem todos os cidadãos cumpridores e a descorar que com sua ação estarão de forma enviesada a retirar a outros a possibilidade de aceder a bens e serviços essenciais à sua sobrevivência em condições humanas.
- III. Não reputamos necessário recorrer ao pensamento acumulativo em ordem a justificar a criminalização de condutas que lesem com gravidade o património tributário, porquanto, julgamos ser a conduta fraudulenta em si mesma ofensiva do bem jurídico protegido, lesando-o ou pondo-o em perigo.
- IV. O bem jurídico objeto de tutela no crime de fraude fiscal coincide com o património fiscal do Estado, designadamente, com o conjunto das receitas fiscais de que este é legitimamente titular, constituindo a violação dos deveres de colaboração exigíveis ao credor tributário o meio ou instrumento por intermédio do qual o sujeito logra alcançar o resultado lesivo.
- V. Entendemos ser de incluir nas declarações previstas nas alíneas a) e b) do artigo 103.º do RGIT, as declarações referentes ao cumprimento de obrigações acessórias do sujeito passivo ou de terceiros. Não será a natureza da obrigação ou do dever a que a declaração respeita a determinar a sua inclusão no âmbito de tais alíneas, mas sim a idoneidade da conduta em si para causar a diminuição das receitas fiscais do Estado.

- VI. As condutas típicas previstas poderão revestir a forma de ação ou de omissão.
- VII. O crime de fraude fiscal é um crime de aptidão, ao utilizar a expressão “suscetíveis de causarem” a lei pressupõe o carácter perigoso das condutas, traduzido no seu carácter idóneo para determinarem a diminuição das receitas fiscais, e de resultado cortado na medida em que se consumará ainda que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer, bastando-se a lei com o facto de a prática das condutas típicas ser preordenada à obtenção de vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.
- VIII. Trata-se de um crime de execução vinculada, uma vez que apenas poderá ser perpetrado através de uma das formas típicas descritas.
- IX. É um crime comum, o que implica que qualquer pessoa o possa perpetrar, não se tratando de crime cuja ilicitude ou grau de ilicitude dependam de especiais qualidades ou relações do agente. Não arriscamos conceber que os interesses que a norma incriminadora pretende ver tutelados apenas possam vir a ser lesados por intermédio de ação ou omissão do credor tributário. Ademais, da análise da norma não resulta nenhuma delimitação expressa quanto à autoria.
- X. Defendemos prosseguir a ser necessária a verificação de dolo específico para que o ilícito se veja consumado.
- XI. Temos para nós que o crime se consuma no termo do prazo para a apresentação da declaração à Administração tributária em função do imposto a que respeita, nos termos da legislação aplicável. Podendo a declaração fraudulenta ser substituída se o prazo para a sua apresentação não estiver esgotado, por aplicação do artigo 59.º, nº 3, al. a), do Código de Procedimento e Processo Tributário.
- XII. Não ousamos denegar as fortes debilidades sentidas pelo nosso sistema fiscal, enfraquecido pela complexidade das suas normas e quebrantado pelas vastas e sucessivas modificações a que é submetido. Nem arriscamos compadecer-nos com todas as opções orçamentais que têm vindo a ser realizadas pelos nossos

representantes. Contudo, cremos que não será pelo incumprimento generalizado das obrigações tributárias que alcançaremos a mudança pretendida.

- XIII. Acreditamos que a resposta passará mais pela certeza da aplicação efetiva da sanção prevista pela norma incriminadora do que pela dureza da respetiva moldura penal. Mais pela organização dos serviços da administração de modo a torná-los aptos a melhor fiscalizar e detetar comportamentos ilícitos do que pelo alargamento do âmbito de aplicação das proibições.

BIBLIOGRAFIA

ADAM SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776;

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 3.^a ed. Atualizada, UCE, Lisboa, 2015;

ANDRADE, Manuel da Costa, *A Nova lei dos crimes contra a economia (Dec. Lei n.º 24/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de “bem jurídico”, in Direito Penal Económico Europeu, Textos Doutrinários, Vol. I – Problemas Gerais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1998;

ANTUNES, Francisco Vaz, *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português: Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Lisboa, 2006;

ANTUNES, Maria João, *Penas e Medidas de Segurança*, Almedina, Coimbra, 2018;

BANDEIRA, Gonçalo, *Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos*, Almedina, Coimbra, 2004;

BECCARIA, CESARE, *Dos Delitos e das Penas*, 5.^a ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2017;

CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, CUNHA, José M. Damião da, *Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?* In VAZ, Manuel Afonso, LOPES, José Azeredo (coordenação), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa-Porto*. Porto: Universidade Católica Portuguesa. 1998,

CATARINO, João Ricardo, VICTORINO, Nuno, *Regime Geral Das Infrações Tributárias – Atualizado com a Lei n.º 119/2019, de 21 de Agosto*, Almedina, Coimbra, 2020;

DIAS, Jorge Figueiredo e Andrade, Manuel da Costa, *O Homem Delinquente e a Sociedade Criminógena*, 2.ª reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1997;

- *Direito Penal Português: Parte Geral II - As Consequências Jurídicas do Crime*, Lisboa: Aequitas – Editorial Notícias, 1993;

DIAS, Jorge Figueiredo e Andrade, Manuel da Costa, *O Homem Delinquente e a Sociedade Criminógena*, Coimbra, Coimbra Editora, 2ª reimpressão, 1997;

FAVEIRO, Vítor, *Estatuto do contribuinte: A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002;

- *Noções fundamentais de direito fiscal português*, Coimbra Editora, Coimbra, 1984;

FRANCO, António de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1995;

MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias*, Volume I- Investigação criminal, ed. Ministério das Finanças e da Administração Pública: Direção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), Lisboa, 2007;

MATOS, Catarina Garcia de, *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional*, Almedina, Coimbra, 2016;

MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal, Parte General*, 6.ª ed., Reppetor, Barcelona, 2002;

NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020;

- *O Dever Fundamental De Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998;
- *Direito Fiscal*, 8ª ed., Almedina, Coimbra, 2015;
- *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005;

POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007;

PWC, *Coletânea Tributária Anotada 2017*, Rei dos Livros, Lisboa, 2017;

RICARDO, David, *Principles of Political Economy and Taxation*, 1817;

RODRIGUES, Anabela Miranda, *Direito Penal Económico/Uma Política Criminal na Era Compliance*, Almedina, Coimbra, 2019;

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª ed. revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018;

- *Responsabilidade Penal dos Dirigentes das Sociedades*, UCE, Lisboa, 2021;
- *Imposto, Ética e Crime*, Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez – Vol. II, Almedina, Coimbra, 2000;
- *Direito Penal Português: Parte Geral, III, Teoria das Penas e Medidas de Segurança*, 2.ª ed., Lisboa, Editorial Verbo, 2008;

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3.ª ed. (Cadernos do IDEFF), Almedina, Coimbra, 2010;

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Almedina, Coimbra, 2021;

SUTHERLAND, Edwin H., *El delito de Cuello Blanco*, Rosa del Olmo (Trad.). Madrid: Ediciones de la piqueta, 1999;

TEIXEIRA DOS SANTOS, André, *O Crime de Fraude Fiscal - Um Contributo para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir Do Bem Jurídico*, Coimbra Editora, 2009;

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2021;

VASQUES, Sérgio, *Manual De Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2021;

- *Os Impostos do Pecado*, Almedina, Coimbra, 1999.