



RUI PEDRO CORREIA RAMOS MARQUES

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

Dissertação com vista à obtenção do
grau de Mestre em Direito

Orientador:

Professor Doutor Frederico de Lacerda da Costa Pinto – Professor da Faculdade de
Direito da Universidade Nova de Lisboa

Abril de 2021

RUI PEDRO CORREIA RAMOS MARQUES

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

Dissertação com vista à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nova/Nova School of Law.

Orientador:

Exmo sr. Professor Doutor Frederico de Lacerda da Costa Pinto – Professor da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

Data: Abril de 2021

Nº de caracteres (incluindo espaços): 197.683.

Declaração antiplágio

Declaro por minha honra que o trabalho que apresento é original e que todas as minhas citações estão corretamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui uma grave falta ética e disciplinar.

Anti plagiarism statement

I hereby declare that the work I present is my own work and that all my citations are correctly acknowledged. I am aware that the use of unacknowledged extraneous materials and sources constitutes a serious ethical and disciplinary offence.

O Aluno: Mr. Pedro Correia Ramos Marques

Agradecimento/Dedicatória

Agradeço ao Exmo sr. Professor Doutor Frederico de Lacerda da Costa Pinto todo o apoio que me concedeu na elaboração da presente dissertação e todas as pertinentes observações e opiniões que comigo partilhou ao longo deste período.

Dedico o presente trabalho aos meus Pais e aos meus Filhos, fonte e foz do meu rio. Este trabalho não seria possível sem o apoio incondicional da minha mulher, Sónia, com quem, de mão dada, o navego.

Resumo:

O crime de fraude fiscal reveste uma importância muito relevante no ordenamento jurídico-penal nacional na medida em que a comunidade passou a valorar muito negativamente as condutas por ele abrangidas.

Sob o ponto de vista da ciência do direito este crime foi alvo de numerosos estudos, aos quais corresponde uma multitude de entendimentos jurídicos quer doutrinários quer jurisprudenciais.

No presente estudo pretende-se analisar os principais entendimentos jurídicos que foram sendo desenvolvidos ao longo da vigência da norma partindo, para o efeito, do crime base.

Tal análise, contudo, não esgota o objecto da presente dissertação.

Com efeito, através da tomada de posição sobre as diversas matérias controvertidas sob o ponto de vista penal, mas sem esquecer a vertente fiscal, pretende-se fornecer uma análise tão abrangente quanto possível dos diversos problemas que este crime convoca.

Abstract:

The crime of tax fraud is of great importance in the national legal and penal system as the community has come to value the conducts covered by it very negatively.

From the point of view of the science of law, this crime has been the subject of numerous studies, which correspond to a multitude of legal understandings, both doctrinal and jurisprudential.

The present study intends to analyze the main legal understandings that were developed during the validity of the norm, starting, for the effect, from the base crime.

Such analysis, however, does not exhaust the object of the present dissertation.

Indeed, by taking a stand on the various controversial matters from a criminal point of view, but without forgetting the fiscal aspect, it is intended to provide an analysis as comprehensive as possible of the various problems that this crime calls for.

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

INTRODUÇÃO

Decorridos mais de 30 anos sobre a criação do tipo legal de fraude fiscal, a sua caracterização continua a ser objecto de aceso debate doutrinal e jurisprudencial, alimentado pela sucessiva tomada de posição de quantos sobre ele se debruçaram. Neste contexto bem se compreende que Manuel da Costa Andrade¹ refira, a propósito da caracterização do ilícito, que “*Não será mesmo arriscado asseverar que o problema conhece tantas respostas quantas as vozes que sobre ele se pronunciaram.*”. O presente trabalho tem por objectivo analisar o crime de fraude fiscal sem deixar de, a propósito de cada questão controvertida, indicar as posições representativas de cada corrente doutrinal ou jurisprudencial existente sobre a mesma. Tal indicação não dispensará a tomada de posição fundamentada sobre cada um dos principais problemas que se forem indicando ao longo da dissertação, com o que se espera contribuir para aquele debate.

I. A Autoria: A fraude fiscal como crime específico.

No Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei 15/2001 de 5 de Junho, (doravante designado por RGIT), o legislador, salvo raras excepções, construiu os tipos legais com recurso ao pronome indefinido “*Quem*”. Uma dessas excepções verifica-se no crime de fraude fiscal² em que o tipo foi construído por referência às condutas constitutivas da fraude³.

¹Andrade, Manuel da Costa - «A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?» In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pág. 257.

² Bem como no crime de fraude contra a segurança social previsto no artigo 107º, e ainda, em moldes diversos, no crime de Desobediência Qualificada previsto no artigo 90º.

³ Nem sempre foi assim como resulta da legislação anexa. Foi com a publicação do DL 394/93 de 24 de Novembro que o Legislador configurou nesta parte o crime de fraude fiscal em termos que permaneceram (ao nível da técnica legislativa utilizada) até hoje. A este propósito Manuel da Costa Andrade entende que

Uma tal construção coloca a questão de saber se o crime de Fraude fiscal, na sua configuração actual, é um crime comum ou um crime específico.

Para Cavaleiro de Ferreira⁴, por princípio, a perpretação de um crime não depende de qualidades pessoais que restrinjam o círculo de pessoas que o possam cometer, apesar de existirem crimes que só podem ser cometidos por um círculo de pessoas (*intranei*). Trata-se aqui dos tradicionalmente designados «crimes próprios» (*delicta propria*).

Figueiredo Dias distingue os crimes comuns dos crimes específicos, subclassificando estes como próprios ou puros, ou impróprios ou impuros⁵. Serão crimes comuns aqueles que podem ser cometidos por qualquer pessoa e crimes específicos aqueles que só podem ser cometidos por determinadas pessoas às quais pertence uma determinada qualidade ou sobre as quais recai um dever especial. Os crimes específicos serão próprios (ou puros) ou impróprios (ou impuros) consoante a qualidade ou dever inerentes ao autor do crime fundamentem ou apenas agravem a responsabilidade.

A posição que se adopte nesta matéria é essencial para a delimitação do universo dos potenciais agentes deste crime, como resulta do exemplo dado por André Teixeira dos Santos⁶. Trata-se de saber se comete o crime de fraude fiscal o contabilista A, contratado pelo contribuinte B, que, após preencher a declaração de rendimentos de B, ocultando na mesma factos ou valores, a devolve devidamente preenchida a B, o qual, convencido da correcção da mesma, a assina e entrega junto do serviço tributário competente. A sabe que está a praticar um facto ilícito mas fá-lo porque quer impressionar B, demonstrando-lhe que é um óptimo contabilista, e que os seus serviços permitem-lhe pagar menos impostos.

Na análise do problema aquele autor considera que, subjacente à comissão do crime, existe uma relação jurídico-tributária que tem como sujeito activo o

o legislador de 2001 optou a este propósito por uma solução de total e assumida continuidade e comunicabilidade, tanto verbal como normativa, com o dispositivo vigente desde 1993, *op. cit.* pág. 259.

⁴ Ferreira, Manuel Cavaleiro de - *Lições de Direito Penal Parte Geral I A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*. 4.^a Edição. Lisboa: Editorial Verbo, 1992, pág. 158.

⁵ Dias, Jorge de Figueiredo - *Direito Penal Parte Geral Tomo I Questões Fundamentais A Doutrina Geral do Crime*. 2.^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pág 304.

⁶ Santos, André Teixeira dos - *O Crime de Fraude fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. 1.^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pág. 257.

Estado e como sujeito passivo tanto o obrigado ao pagamento da prestação tributária como o beneficiário da devolução indevida ou do benefício fiscal, o que sugere uma delimitação dos possíveis agentes. Consistindo o comportamento criminoso na violação dos deveres resultantes daquela relação tributária, só quem esteja adstrito a tais deveres pode, igualmente, estar em condições de cometer o crime por deter o “domínio da conduta ilícita”. Na medida em que, por força das regras aplicáveis à relação jurídico tributária (incluindo em matéria de substituição e representação tributárias), só um círculo limitado de sujeitos se encontra em posição de poder fazer com que a execução do crime prossiga ou não até ao fim, conclui tratar-se de um crime específico. As pessoas que não integrem aquele círculo limitado de sujeitos, como é o caso do contabilista referido no exemplo que utiliza, só serão punidas se a sua conduta integrar a prática de outro crime, como o de falsificação de documentos (no caso de facturas falsas)⁷ ou se lhes for aplicável o regime de extensão de ilicitude na participação previsto no artigo 28º do Código Penal (regime este que entende ser aplicável no exemplo em causa).

A questão de saber se o crime de fraude fiscal é um crime próprio ou impróprio também é analisada por Susana Aires de Sousa⁸ que busca a solução nas modalidades típicas da acção previstas nas diversas alíneas do artigo 103º nº 1 do RGIT. Considera esta autora que só há delimitação do círculo de autores na vertente de omissão tipificada nas alíneas a) e b) do artigo 103º do RGIT. Em tais casos entende estarmos perante um crime específico por só poder ser seu autor aquele que sobre o qual recai uma obrigação ou dever especial de declaração. Nas demais modalidades, em que a conduta se realiza por acção, o crime pode ser cometido por qualquer pessoa. É, nomeadamente, o caso das pessoas que celebram um negócio simulado em que tanto aquele sobre quem recai o dever declarativo

⁷Com o que discordamos por entender que a conduta prevista no artigo 104º nº 2 al. a) do RGIT não é punível autonomamente por se tratar de Simulação, como defendemos em estudo intitulado Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas. *Revista do Ministério Público*, nº 157, 2019, pág 93 a 124.

⁸ Sousa, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pág. 98.

como a contraparte cometem o crime em causa⁹. Para esta autora a qualificação do crime de fraude fiscal como crime específico depende pois da análise da modalidade de conduta seguida pelo agente e da eventual violação de um dever especial que sobre ele recaia.

Germano Marques da Silva¹⁰, entende que o crime de fraude fiscal tem sempre como seu elemento constitutivo a apresentação de uma declaração nos termos da legislação aplicável, pelo que considera que o crime só pode ser cometido por quem tenha o dever de apresentar essa declaração em conformidade com as suas obrigações tributárias. Consistindo a conduta típica em declarar fraudulentamente ou omitir uma declaração tributária em ordem à evasão fiscal ou para obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, a conduta típica só pode ser realizada pelos contribuintes¹¹ obrigados ao pagamento dos impostos ou com direito a disfrutar dos benefícios, reembolsos ou outras vantagens. Uma vez que o crime de fraude fiscal tem como pressuposto a existência de uma relação tributária em que o sujeito passivo pode ser, nos termos do disposto no artigo 18º nº 3 da Lei Geral Tributária (aprovada pelo DL 398/99 de 17 de Dezembro, doravante designada por LGT) «a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável», este autor conclui que o crime de fraude fiscal é um crime específico ou próprio.

Que posição adoptar?

A relação tributária é uma relação estabelecida directamente entre o cidadão e o Estado, na qual o pagamento do imposto é um dever próprio do contribuinte, assente na ideia de que cada um é responsável pelo pagamento dos seus impostos.

⁹ Observa ainda que não vê fundamento para que, numa tal hipótese, a pessoa sobre quem recaia o dever declarativo fosse punida a título de autor e a contraparte no negócio simulado fosse punida a título de cumplicidade.

¹⁰ Silva, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*. 2ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2019, pág. 232 a 233.

¹¹ Ou pelos seus representantes, legais ou voluntários, nos termos legais.

Ao enquadrar o dever de pagar impostos como um dever fundamental, Casalta Nabais entende que o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado-Fiscal, ou seja, num tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento, o seu verdadeiro suporte¹². Esse contributo, que constitui o cerne da obrigação fiscal, realiza-se além do mais através do cumprimento de deveres acessórios (de que são exemplo os deveres declarativos) a que apenas estão adstritos os sujeitos passivos da relação fiscal¹³.

Integrados na relação jurídica fiscal e conformados pelo direito à confidencialidade fiscal¹⁴, os deveres declarativos são inerentes à qualidade de contribuinte de cada cidadão (expressão que aqui abarca não só os cidadãos portugueses mas também os estrangeiros ou apátridas que residam ou se encontrem em Portugal¹⁵). Essa qualidade não é, fora dos casos legalmente admissíveis (v.g. os casos previstos no artigo 18º nº 3 da LGT), transmissível por acto que dependa de vontade individual, uma vez que a própria obrigação tributária é irrenunciável¹⁶. Assim, os deveres declarativos integram o núcleo da relação fiscal e não podem, fora das hipóteses legalmente admissíveis, ser cumpridos por terceiros. Tais deveres materializam-se na obrigação de entrega de uma declaração que, por força do estatuído no artigo 103º nº 3 do RGIT, delimita o âmbito da conduta criminalmente relevante. Assim, o cometimento do crime assenta na violação típica de um dever declarativo, dever esse que recai sobre o sujeito passivo da relação jurídica fiscal o qual, ao violar um tal dever, se converte em sujeito activo do crime de fraude fiscal.

¹² Nabais, José Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, pág.679.

¹³ De acordo com o professor Casalta Nabais a noção de sujeito passivo *latu sensu* engloba: (i) os sujeitos passivos *stricto sensu* onde se encontram o contribuinte e o devedor directo do imposto, (ii) os devedores do imposto *lato sensu* onde se incluem os substitutos e os responsáveis, e (iii) os demais obrigados tributários, cfr. Nabais, José Casalta - *Direito Fiscal*. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2017, pág. 251.

¹⁴ Nabais, José Casalta – “Direito...” pág. 353 e 354.

¹⁵ Nabais, José Casalta – “O Dever...” pág. 675

¹⁶ Nabais, José Casalta – “Direito...” pág. 244.

São sujeitos passivos da relação jurídica tributária (e por conseguinte sujeitos activos do crime) aqueles a que alude o artigo 18 n.º 3 da LGT, ou seja a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável¹⁷. Como se vê, pode figurar como sujeito passivo pessoa que integre um círculo de pessoas restrito e identificável à luz da concreta relação jurídica fiscal. Verificamos assim que, na medida em que o sujeito passivo da relação tributária é sujeito activo do crime, também este integra um círculo de pessoas restrito e identificável sujeitas ao cumprimento do dever tributário, que exclui dessa posição todos os outros cidadãos que não integrem aquele círculo. Nessa medida entendemos ser possível afirmar que o crime de fraude fiscal é um crime específico próprio (ou puro).

Existem no entanto situações em que um terceiro que não integra o núcleo de sujeitos passivos acima descrito, pode *de facto* intervir na relação jurídica fiscal ao nível do cumprimento dos deveres declarativos e, do mesmo modo, praticar actos susceptíveis de consubstanciar as condutas típicas do crime de fraude fiscal. É o que sucede nos casos de representação legal, de mandato tributário e de gestão de negócios. Nestes casos coloca-se a questão de saber se, pelo poder de facto que é exercido por esse terceiro, o mesmo ainda deve ser considerado como *intra-neus* ou se a respectiva imputação criminal tem de passar pelo crivo de disposições como a do artigo 6.º do RGIT ou do artigo 28.º do Código Penal.

¹⁷ Apesar de não ser habitualmente considerado, v. André Teixeira dos Santos, *op. cit.* pág. 266, o responsável pelo pagamento do imposto parece poder cometer o crime, nomeadamente naqueles casos, indicados por Casalta Nabais (“Direito...” pág. 249) em que o sujeito passivo não é o devedor do imposto, como sucede nas sociedades transparentes a que aludem os artigos 6.º e 12.º do Código do IRC e 20.º do código do IRS. Nestes casos, a matéria colectável das sociedades aí indicadas, por ex. sociedades de profissionais, é imputada aos sócios, pelo que recai sobre eles o dever declarativo dos lucros obtidos por tais sociedades, o que devem fazer por declaração como rendimentos da categoria B, cfr. artigo 20.º n.º 2 do Código do IRS.

Como ensina Casalta Nabais¹⁸ a representação legal verifica-se em dois grupos de situações: (i) incapazes e entidades sem personalidade jurídica¹⁹; e (ii) sujeitos passivos residentes no estrangeiro, sujeitos que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, e pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade (artigo 19º nº 6 da LGT).

A representação voluntária concretiza-se através de mandato tributário²⁰ no qual devem estar previstos os limites dos poderes de representação (artigo 16º nº 1 da LGT).

A gestão de negócios está prevista no artigo 17º da LGT de cujo regime decorre que o gestor de negócios tem legitimidade para cumprir as obrigações acessórias e de pagamento que recaem sobre o sujeito passivo, gozando de presunção legal de ratificação após o termo do prazo legal do seu cumprimento (artigo 17º nº 3).

Referimos anteriormente que os deveres declarativos integram o núcleo da relação fiscal de tal modo que, fora das hipóteses legalmente admissíveis, não podem ser cumpridos por terceiros. Porém, nas situações de representação supra elencadas, o representante (legal, mandatário ou gestor de negócios) pode, legalmente, cumprir os deveres declarativos que recaem sobre o sujeito passivo da relação jurídica fiscal²¹, razão pela qual não é de excluir a sua integração na categoria de *intraneus*.

¹⁸ “Direito...” págs 254 a 256.

¹⁹ De acordo com o artigo 16º nº 3 da LGT, os seus direitos e deveres são exercidos, respectivamente, pelos seus representantes, designados de acordo com a lei civil, e pelas pessoas que administrem os respectivos interesses.

²⁰ Cfr. terminologia legal utilizada no artigo 5º do Código do Procedimento e Processo Tributário que dispõe: “1 - Os interessados ou seus representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal. 2 - O mandato tributário só pode ser exercido, nos termos da lei, por advogados, advogados estagiários e solicitadores quando se suscitarem ou discutam questões de direito perante a administração tributária em quaisquer petições, reclamações ou recursos. 3 - A revogação do mandato tributário só produz efeitos para com a administração tributária quando lhe for notificada.”

²¹ Veja-se ainda o regime específico dos cônjuges, previsto no artigo 16º nºs 5 e 6 da LGT, de acordo com o qual qualquer dos cônjuges pode praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos bens ou interesses do outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto, o que se presume até prova em contrário.

A instituição da figura do representante, nos termos supra expostos, emana directamente do poder tributário que, como defende Casalta Nabais²², se consubstancia no poder constitucionalmente conferido ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou “invenção” dos impostos. Desta emanação directa resulta que, estabelecida a representação (seja por via legal, por via voluntária ou a título de gestão de negócios), os respectivos efeitos não dependem do sujeito passivo do imposto uma vez que estão pré-estabelecidos em lei tributária anterior. Ao permitir que sobre o representante recaia todo o feixe de deveres que impendem sobre o representado, o legislador confere-lhe legitimidade para praticar, por si, qualquer uma das condutas descritas nas diversas alíneas do artigo 103º nº 1 do RGIT. A atribuição de um tal poder parece colocar o representante dentro do núcleo restrito de pessoas que estão em condições de praticar o crime. Em face disso, é de concluir que, o cidadão que actue dentro de algum das supra descritas modalidades de representação deve ser considerado, para efeitos deste crime, *intraneus*.

Impõe-se agora analisar de que modo é punida a conduta de terceiro *extraneus* - que não se enquadre no círculo dos sujeitos passivos da relação jurídica fiscal e não possua a qualidade de representante nalguma das modalidades supra expostas – quando pratique alguma das condutas previstas nas alíneas do artigo 103º 1 do RGIT.

Retomemos nesta sede o exemplo fornecido por André Teixeira dos Santos, supra transcrito. Numa tal situação, o contabilista A. não procede à entrega da declaração pelo que não age em representação de B. Porém, é a sua conduta e não a de B, que é susceptível de integrar a modalidade típica da acção prevista na alínea a) do artigo 103º nº 1 do RGIT. Agindo em erro sobre tal situação de facto, B age sem dolo (artigo 16º nº 1 do Código Penal) pelo que a sua conduta não é punível²³. Neste caso, verifica-se uma situação de autoria mediata, em que o homem-de-trás (A, o contabilista, *extraneus*) possui sobre o homem da frente (B., o contribuinte,

²² “O Dever...” pág. 682.

²³ Trata-se, com efeito, de crime doloso, cfr. infra.

intraneus) o domínio da vontade por meio de engano, tornando-o assim em executor involuntário do seu plano delituoso²⁴.

Aplicando o regime previsto no artigo 28º nº 1 do Código Penal²⁵, A. vê ser-lhe comunicada a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica fiscal de B, e, conseqüentemente, será punido como autor mediato do crime de fraude fiscal cometido.

A situação seria diferente se, no exemplo sob apreciação, B. tivesse nomeado A. como seu representante, outorgando-lhe poderes para cumprir os seus deveres declarativos e este tivesse preenchido e entregue a declaração. Nesta hipótese, pelos motivos supra descritos, entendemos que A. deveria ser punido como autor sem necessidade de convocar o regime previsto no artigo 28º do Código Penal para lhe estender a punição.

O que dizer, porém, da conduta de A. se, depois do acordo original (preencher, sem a entregar, a declaração de B.) vier, em violação de tal acordo, a apresentar ele próprio a declaração, arrogando-se, contra a vontade B., seu representante? Numa situação deste tipo, não parece poder falar-se em autoria mediata, na medida em que B. não chega a praticar qualquer acto sob a direcção de A.²⁶, nem tão pouco toma parte directa na execução do crime. Assim, à luz do regime previsto no artigo 26º do Código Penal, não lhe pode ser imputada a autoria dos factos. Nesta hipótese verifica-se uma situação de representação irregular na

²⁴ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo – “Direito Penal...” pág. 776.

²⁵ Perfilhamos o entendimento de Teresa Beleza plasmado no estudo «Illicitamente Comparticipando – O âmbito de aplicação do art. 28.º do Código Penal» - *In Universidade de Coimbra Boletim da Faculdade de Direito - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1984, págs. 621 a 627, de que a expressão “comparticipação” constante da epígrafe do artigo 28º do Código Penal abarca as actuações criminosas em que se verifica pluralidade de agentes. No mesmo sentido, entendendo que o âmbito de aplicação do artigo 28º do Código Penal tem como pressuposto necessário o quadro legal estabelecido nos artigos 26º e 27º do mesmo diploma, e que, portanto, abrange no conceito de “comparticipação” aí previsto as situações de autoria mediata, Susana Aires de Sousa, in «A Autoria nos crimes Específicos: Algumas considerações sobre o art. 28 do Código Penal» *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 15, nº 3, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pág. 355.

²⁶ Nem em qualquer uma das hipóteses de comparticipação a que alude Teresa Beleza in «Illicitamente...» nomeadamente as de Coautoria, pág. 607 e segs, Participação – Autoria, pág. 611 e segs, Participação – Participação pág. 619 e segs e Autoria mediata, pág. 621 e segs.

qual o putativo representante se aproveita da qualidade de contribuinte do representado para obter uma vantagem patrimonial ilegítima.

À primeira vista poderia entender-se que esta conduta seria punível mediante aplicação do disposto no artigo 6º do RGIT. Aqui estabeleceu-se um regime que estende a punibilidade de determinados crimes a quem actue voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, mesmo quando o tipo legal de crime exija determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado *ou*²⁷ que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado. Trata-se de norma de extensão de punibilidade dos crimes tributários quando os mesmos sejam praticados por representantes²⁸ das entidades aí referidas²⁹. O propósito deste regime é em tudo semelhante ao do artigo 12º do Código Penal³⁰: estender a punibilidade dos tipos legais previstos na parte especial do Código Penal que suponham determinados elementos pessoais ou interesses do agente, àquelas pessoas em que tais elementos ou interesses não se verifiquem mas que actuam em representação de pessoas que possuam tais qualidades ou interesses³¹.

²⁷ Diversamente do que sucede no artigo 12º do Código Penal, o legislador não colocou, entre as alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 6º do RGIT, a conjunção coordenativa alternativa “ou”. No entanto, não se vislumbra que deva ser aplicado regime diverso daquele.

²⁸ Como se viu, supra, defendemos o entendimento de que no crime de fraude fiscal, os representantes são verdadeiros *intra-neus*, razão pela qual não vislumbramos necessidade de recorrer a esta norma de extensão de punibilidade para lhes imputar a respectiva autoria.

²⁹ Tem sido controvertida a questão de saber se, à semelhança do que dispõe o artigo 28º do Código Penal, esta norma visa estender “certas qualidades ou relações especiais do agente” ao representante, ou se apenas estão em causa apenas a extensão a este último de “elementos pessoais” do agente. Figueiredo Dias entende que o regime do artigo 12º deve ser interpretado restritivamente de modo a não incluir no seu âmbito o regime previsto no artigo 28º nº 1, Dias, Jorge de Figueiredo «Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilícitude e a Culpa» *In Centro de Estudos Judiciários - Jornadas de Direito Criminal*. 1ª edição. Lisboa: CEJ, 1993. Em posição diversa encontramos Albuquerque, Paulo Pinto de - *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*. 1ª Edição. Lisboa: Católica Editora, 2008, pág. 87, e Silva, Germano Marques da - *Direito Penal Português Teoria do Crime*. 2ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015, pág. 355, que aí refere expressamente que “embora com formulação diversa, a exigência de determinados elementos pessoais no agente corresponde às qualidades ou relações pessoais referidas no artigo 28º”.

³⁰ Neste sentido, Germano Marques da Silva refere explicitamente que “o art. 6.º regula a responsabilidade por atuação em nome de outrem e fá-lo nos mesmos termos que o Código Penal (art. 12.º do CP)” in *“Direito Penal Tributário...”* pág. 79.

³¹ Seguimos de perto Figueiredo Dias in «Pressupostos...» págs 51 e 52.

Nos termos do nº 2 de ambas as normas, a extensão de punibilidade opera ainda que o acto jurídico fonte dos respectivos poderes seja ineficaz. Ao convocar o conceito de ineficácia do acto jurídico que outorga os poderes de representação, o legislador pressupõe a existência desse acto, pois, como ensina Cavaleiro de Ferreira, “O título constitutivo da representação pode não ser eficaz, juridicamente válido; a ineficácia do título que tem, em todo o caso, de existir, não impede a aplicação do art. 12.º.”³².

Tal não é o que sucede no exemplo de que agora cuidamos, em que A. se arroga representante de B.. Com efeito, na ausência de acto constitutivo da representação o regime previsto no artigo 6º do RGIT não é aplicável e a punibilidade de A., a ocorrer, não se pode buscar por esta via.

Perante a inaplicabilidade dos regimes previstos nos artigos 28º do Código Penal e 6º do RGIT ao exemplo dado, é de concluir que no caso em apreço a conduta de A. não seria punível a título de fraude fiscal por o mesmo não reunir as qualidades jurídicas necessárias a tal comissão. Tal só não sucederia se, tomando conhecimento da actuação de A., B, aderisse ao seu plano caso em que se verificaria co-autoria, sendo aplicável, nos termos gerais, o regime resultante das disposições combinadas dos artigos 26º e 28º nº 1 do Código Penal. Se tal não sucedesse a conduta de A. apenas poderia ser punida a título de crime de burla tributária p. e p. pelo disposto no artigo 87º nº 1 do RGIT por a mesma integrar os elementos objectivos e subjectivos do tipo deste ilícito criminal. Tal seria uma decorrência da caracterização do crime de fraude fiscal como crime específico próprio (ou puro). A conclusão diversa chegaria quem entenda que o crime de fraude fiscal é comum.

II. A caracterização do crime: A fraude fiscal como crime de aptidão.

³² In “*Lições...*” pág. 472. No mesmo sentido, Paulo Pinto de Albuquerque in “*Comentário...*” pág. 88, entende que a ineficácia não inclui casos de insuficiência dos poderes de representação, defendendo que tal matéria não é passível de interpretação extensiva. Também Germano Marques da Silva, in “*Direito Penal Português...*” pág. 356, entende que “o título de representação, válido ou inválido é bastante para fundamentar a extensão da punibilidade que o art.º 12º estabelece.

Como se referiu supra, foi com a publicação do DL 394/93 de 24 de Novembro que o crime de fraude fiscal adoptou, no essencial, a tipificação que hoje se encontra estabelecida no artigo 103º do RGIT. Todavia, as dificuldades de caracterização deste ilícito remontam à sua versão original.

Uma das primeiras posições assumidas sobre o tema foi a de Figueiredo Dias e Costa Andrade³³.

Com base na análise do bem jurídico protegido e da área de tutela típica que lhe é adstrita, balizada todavia pela conduta proibida e punida, os autores começam por destacar três modelos fundamentais a que se pode reconduzir o crime em apreço: um modelo em que se apresenta como um crime de dano³⁴, um modelo no qual a fraude se constrói exclusivamente como violação dos deveres de informação e de verdade³⁵ e, finalmente, um modelo em que a fraude é construída como um delito de falsidade expressamente preordenada à produção do dano ou prejuízo patrimonial do Fisco, modelo este que entendem ter sido o escolhido pela lei penal fiscal Portuguesa.

Neste modelo o dano patrimonial não é elemento do tipo, que prescinde da sua verificação, mas está associado ao tipo pela mediação de um específico elemento subjectivo traduzido expressamente na necessidade de a intenção do agente ter de se referir à produção desse dano. Em qualquer das versões do crime (quer na sua redacção originária quer na que lhe foi conferida pelo DL 394/93 de 24 de Novembro³⁶) estes autores consideram que o resultado lesivo é um referente

³³ Dias, Jorge de Figueiredo; Andrade, Manuel da Costa - «O Crime de Fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)». In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, págs. 411 e segs.

³⁴ Apontando o caso da legislação alemã aí citada, de acordo com o qual a consumação do crime exige a verificação do prejuízo.

³⁵ Modelo no qual nem a lesão nem o dano nem o benefício injustificado surgem como elementos autónomos do tipo o qual, juntamente com a ilicitude, se esgota no simples atentado à transparência fiscal.

³⁶ Na versão originária, os autores estribam-se na expressão “com intenção de causar prejuízo a outra pessoa ou ao Estado ou de alcançar para si ou para outra pessoa um benefício ilegítimo”. Na versão de 1993, apoiam-se na expressão “visem a não liquidação, entrega, ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição de receitas tributárias” na qual entendem que o termo “visem”, na sua expressão subjectiva, não equivale a uma alteração significativa do quadro legal anterior.

necessário da intenção do agente, consumando-se o crime mesmo que o resultado danoso não se venha a verificar. Assim, configuravam o crime de fraude fiscal como um crime de perigo e de resultado cortado. De perigo porque viam nele um crime contra a verdade tal como o crime de falsificação de documentos, de que difere em face do horizonte e universo de resultados que, num caso e noutro, figuram como referentes típicos da intenção do agente. De resultado cortado, ou de tendência interna transcendente, porque a verificação do dano intencionado pelo agente não é elemento do tipo, que se consuma sem tal verificação.

Com entendimento diverso do ora exposto, Augusto Silva Dias³⁷, caracterizava o crime de fraude fiscal como um crime de perigo concreto.

Para este autor em vez de utilizar na previsão típica o termo “perigo” como faz habitualmente nas incriminações de perigo concreto do Código Penal, o legislador preferiu usar uma expressão que, em seu entender, tem inequivocamente o sentido da descrição de um processo de perigo, a saber, a expressão “*susceptíveis de causarem*”. Esta expressão surge como qualidade que designa ou descreve o carácter perigoso das situações fiscais descrita no nº 1 do artigo 23º do RGIFNA³⁸.

Do ponto de vista subjectivo entende este autor que a revisão operada pelo DL 394/93, procedendo à eliminação da intenção específica, retirou inequivocamente ao crime em análise a natureza de crime de «resultado truncado», não acompanhando desse modo a doutrina supra exposta. Em seu entender a expressão “*que visem*” reporta-se apenas às condutas tipificadas e não a uma tendência interna do agente. Tal expressão deve ser interpretada com o sentido “*que sejam especialmente adequadas*”, sentido esse a ser abrangido pelo dolo, sendo necessário que o agente tenha conhecido e querido tal adequação em qualquer das modalidades previstas no artigo 14º do Código Penal.

Porém, defende o autor, mesmo que se admitisse que tal expressão significasse uma intenção específica com um alcance meramente subjectivo, a mesma só podia reportar-se ao resultado de perigo que integra o tipo de ilícito,

³⁷ Dias, Augusto Silva - «Crimes e Contra-Ordenações Fiscais.» In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, págs. 439 e segs.

³⁸ «Crimes...» pág. 455.

havendo desse modo perfeita congruência entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo do ilícito.

Actualmente parece ganhar espaço a doutrina que vê no crime de Fraude fiscal um crime de aptidão³⁹.

Antes de analisar essa doutrina cumpre dar nota do entendimento precursor de Paulo Dá Mesquita. Pese embora não se refira expressamente àquela categoria de crimes, este autor configurava a fraude fiscal como um crime de perigo abstracto-concreto por entender que o tipo não se limita a descrever uma conduta genericamente perigosa nem exige a comprovação concreta de uma situação de perigo, mas exige a comprovação de uma aptidão concreta da acção para diminuir as receitas fiscais⁴⁰.

Para melhor compreender o conceito de crime de aptidão impõe-se fazer um breve excuro sobre os crimes de perigo, categoria na qual os crimes de aptidão têm vindo a ser doutrinariamente enquadrados.

Atendendo à forma como o bem jurídico tutelado pela norma incriminadora é posto em causa pela actuação do agente, os crimes podem ser classificados como crimes de dano ou crimes de perigo⁴¹ consoante a sua consumação demande a efectiva lesão do bem jurídico ou apenas a mera colocação em perigo de tal bem.

Atendendo à protecção dispensada ao bem jurídico-criminal⁴², os crimes de perigo podem classificar-se em crimes de perigo concreto, crimes de perigo abstracto e crimes de perigo abstracto-concreto.

³⁹ É o caso de Susana Aires de Sousa, *op. cit.* ou de Costa, Miguel João de Almeida, «A Fraude fiscal como crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções». In *Miscelâneas do IDET*, 6. Coimbra: Almedina, 2010, págs 185-254.

⁴⁰ Mesquita, Paulo Dá - «Sobre os crimes de Fraude fiscal e Burla». *Direito e Justiça*. Lisboa, volume XV, tomo I, 2001, pág. 108.

⁴¹ Neste sentido, Dias, Jorge de Figueiredo, “*Direito Penal...*” págs. 308 a 309.

⁴² Moniz, Helena «Aspectos do resultado no direito penal.» In *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, págs 554 a 555.

Nos crimes de perigo concreto⁴³, o perigo constitui elemento do tipo, razão pela qual o mesmo apenas se preenche quando, por força da conduta praticada pelo agente, tiver sido criado um perigo real e idóneo de lesão do bem jurídico-criminalmente protegido.

Nos crimes de perigo abstracto, o perigo não é elemento do tipo mas antes o fundamento, o motivo da proibição penal da conduta reputada como perigosa pelo legislador penal. Como refere Figueiredo Dias, o legislador presume *iuris et de iuri* a perigosidade de uma conduta, independentemente da necessidade da respectiva verificação no caso concreto⁴⁴.

Nos crimes de perigo abstracto-concreto admite-se a possibilidade de a presunção de perigosidade ser ilidida mediante comprovação de que ou não existiu absolutamente qualquer perigo para o bem jurídico, ou o agente adoptou as providências necessárias à não produção do perigo. Aqui a perigosidade abstracta pode ser objecto de um juízo negativo, isto é, de um juízo que impede a punição por uma responsabilidade penal objectiva, sem culpa, o que, a não ser possível, implicaria um juízo de inconstitucionalidade por violação do princípio da culpa⁴⁵.

Apesar de consolidada como categoria dogmática⁴⁶, a caracterização dos crimes de aptidão não se mostra pacífica.

Para Figueiredo Dias⁴⁷, os crimes de aptidão não podem ser considerados crimes de perigo abstracto por neles o perigo se converter em elemento do tipo, tal como sucede nos crimes de perigo concreto. Todavia afastam-se destes por a realização típica não exigir a efectiva produção do resultado de perigo concreto.

⁴³ Que também têm sido considerados como crimes de resultado de perigo, cfr. Helena Moniz, *op. cit.* pag. 557.

⁴⁴ “Direito Penal...” pág. 309.

⁴⁵ Neste sentido, Carvalho, Américo Taipa de - «Anotação ao artigo 295º do Código Penal.» *In Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, tomo II*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pág. 1114.

⁴⁶ Miguel Almeida Costa refere que o primeiro autor a teorizar sobre este género foi Schröder, que o caracterizava como uma terceira categoria, mas ainda dentro dos crimes de perigo, distinta da dos crimes de perigo concreto, dado que o tipo não exige a comprovação *ex post* de uma situação de perigo para o bem jurídico, e distinta também da dos crimes de perigo abstracto, porque não se limita a proibir uma conduta que a experiência ou a estatística permitam qualificar de tipicamente perigosa. cfr. *op. cit.* nota 30, pag. 199.

⁴⁷ “Direito Penal...” pág. 310.

Assim, integra os crimes de aptidão na categoria de crimes de perigo abstracto-concreto⁴⁸.

Helena Moniz caracteriza o crime de aptidão como aquele em que a consumação exige, por um lado, a criação de um perigo abstracto para o bem jurídico e, por outro, a aptidão ou idoneidade da conduta para produzir um efeito lesivo sobre o objecto de acção, sendo esta exigência descrita no próprio tipo de ilícito objectivo⁴⁹. Assente nestes pressupostos que os crimes de aptidão poderão ou não ser crimes de perigo abstracto-concreto consoante tenham ou não objecto de acção e, tendo, o tipo exija a respectiva idoneidade.

Ambos os autores ensinam que Roxin, por seu turno, configura os crimes de aptidão como crimes de perigo abstracto⁵⁰.

Enquadrada a problemática dos crimes de aptidão, cumpre aferir se o crime de fraude fiscal pode ou não ser integrado em tal categoria.

Da leitura da norma resulta que a consumação típica não demanda a verificação em concreto do dano, razão pela qual é de afastar liminarmente a hipótese de estarmos perante um crime de dano. Na verdade, o legislador antecipou a tutela penal ao momento em que as condutas ilegítimas tipificadas se podem considerar susceptíveis, idóneas ou aptas a causar o dano, sem que o tipo exija a materialização desse perigo. Tal antecipação retroage, pois, a momento anterior à produção do perigo permitindo a conclusão de que, não sendo o resultado de perigo elemento do tipo, não se está perante crime de perigo concreto.

Se nos colocarmos no momento da prática das condutas também verificamos que não se pode situar aí a consumação do crime uma vez que, a tal prática, o legislador precisou no tipo legal a exigência de a mesma dever ser susceptível de diminuir as receitas fiscais⁵¹. Por esse motivo podemos concluir não estar perante um crime de perigo abstracto ou de mera actividade. Na verdade, o

⁴⁸ Parece resultar do pensamento do Autor que não são os crimes de aptidão que integram a categoria de crimes de perigo abstracto-concreto mas são estes que verdadeiramente são crimes de aptidão, "*Direito Penal...*" pág.310.

⁴⁹ «Aspectos...», pág. 558.

⁵⁰ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo "*Direito Penal...*" pág. 310, nota 58 e Moniz, Helena «Aspectos...» pág. 556.

⁵¹ Seguimos de perto Susana Aires de Sousa, "*Os crimes...*" pág. 73.

legislador optou não só por tipificar as condutas perigosas mas também por adicionar à estrutura típica um *quid* adicional, uma necessidade de formulação de um *juízo adicional* de susceptibilidade/idoneidade/aptidão de tais condutas para perigar o conjunto das receitas fiscais. De tal modo que não é qualquer conduta que determina a consumação do crime mas apenas aquela que seja apta ou idónea a perigar o bem jurídico,

E é neste ponto que Susana Aires de Sousa, em entendimento que acompanhamos, refere que a inclusão no desenho típico normativo da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias, conduz à hipótese de se estar perante um crime de aptidão, em que o fundamento do ilícito é a idoneidade ou aptidão da conduta, reconhecível *ex ante*, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico⁵².

Tal entendimento não é, contudo, isento de críticas.

Apreciando-o, Manuel da Costa Andrade⁵³ considera ser possível, com igual pertinência e acerto, qualificar a fraude fiscal quer como crime de perigo abstracto quer como crime de perigo abstracto-concreto ou de aptidão. Para tanto, este autor estriba o seu raciocínio na expressão “*que visem*” e não na expressão “*susceptíveis de*”. Para esse efeito propõe uma leitura do tipo em que substitui a expressão “*que visem*” pela expressão “*idóneas*” que, nesse caso, passaria a ler-se assim: “constituem fraude fiscal as condutas típicas (ocultação, alteração, simulação) idóneas a produzir não liquidação, não pagamento, não entrega, ou obtenção indevida de reembolsos, benefícios ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias”.

Trata-se de uma leitura que em seu entender circunscreve a factualidade típica a dois momentos autónomos: (i) a conduta típica e (ii) a idoneidade objectiva para criar qualquer das situações (não liquidação...ou outra vantagem patrimonial susceptível de causar diminuição das receitas tributárias)⁵⁴.

⁵² Cfr.Sousa, Susana Aires, “Os Crimes...” pág. 75.

⁵³ «A Fraude...» pág. 273 e segs.

⁵⁴ «A Fraude...» pág. 275.

Apesar da bondade de uma tal leitura, entendemos, acompanhando Susana Aires de Sousa, que o referente do juízo de aptidão deverá situar-se, pelos motivos expostos, no segmento “susceptíveis”, atribuindo ao segmento “que visem”, para além da sua expressão objectiva, um referencial que deverá ser abarcado pelo dolo do agente.

Também Germano Marques da Silva⁵⁵ diverge deste entendimento ao atribuir à expressão “*que visem*” a consagração de um dolo específico, invocando em favor da sua argumentação o regime previsto no artigo 106º do RGIT quando exige como elemento do tipo a «intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial». Este autor configura a fraude fiscal como um crime de perigo na perspectiva do bem jurídico e de mera actividade na perspectiva da conduta a qual, ainda assim, deverá ser apta a causar diminuição das receitas fiscais. Conclui assim tratar-se de um crime de perigo abstracto-concreto, ou crime de aptidão. Considerando que à consumação típica basta que o facto seja praticado com a intenção de causar um determinado resultado, ainda que este resultado não ocorra, entende estar perante um crime de resultado cortado.

Sob o ponto de vista subjectivo, atenta a sua natureza se crime de aptidão, entendemos que o crime de fraude fiscal não apresenta especiais particularidades. Trata-se de crime doloso que pode ser cometido dolosamente em qualquer das modalidades previstas no artigo 14º do Código Penal. No entanto, é de salientar que, na eventualidade de este crime se configurar como um delito de falsidade, sé possível classificá-lo como crime de resultado cortado. A este tema regressa Figueiredo Dias⁵⁶ esclarecendo que o crime deverá ser classificado como de crime de resultado cortado se for tipicamente concebido como um crime de falsidade, a que tem de acrescer a intenção de produzir um resultado lesivo sobre o património fiscal, ou como crime de aptidão se for tipicamente concebido como um crime contra o património fiscal.

⁵⁵ “Direito Penal Tributário...” págs. 224 a 225.

⁵⁶ “Direito Penal...” pág. 381.

III. Análise do tipo.

O regime jurídico-penal do crime de fraude fiscal estende-se pelas diversas normas constantes do artigo 103º do RGIT. A análise de cada uma dessas normas é essencial à compreensão de tal regime e à problemática do bem jurídico e da consumação do crime.

III.1. Os elementos típicos integrados no corpo do artigo 103º nº 1 do RGIT

III.1.1. Os conceitos de liquidação, entrega e pagamento.

O conceito de liquidação não é unívoco havendo que determinar o seu sentido no seio da norma penal incriminadora.

Como refere Casalta Nabais⁵⁷, numa perspectiva dinâmica, é possível descortinar dois momentos essenciais da disciplina jurídica do imposto. O primeiro, que engloba a respectiva definição normativa, é o do estabelecimento, criação, instituição ou incidência do imposto. O segundo é o da sua aplicação, efectivação, administração ou gestão, concretizando-se nas operações de lançamento, liquidação e cobrança, que importa analisar com mais detalhe.

O lançamento do imposto visa identificar o contribuinte (lançamento subjectivo) e determinar a matéria colectável e a taxa (lançamento objectivo).

A liquidação do imposto é o acto pelo qual se determina a colecta mediante a aplicação da taxa à matéria colectável. Se houver que proceder a operações de dedução à colecta as mesmas ainda integram a operação de liquidação. Neste sentido a liquidação consiste numa operação aritmética que tem lugar depois do lançamento, influi no apuramento do montante de imposto a pagar⁵⁸, mas não tem virtualidade de definir a matéria colectável.

⁵⁷ "Direito..." págs 57 a 61

⁵⁸ Uma vez que as deduções à matéria colectável, nas quais é frequente verificar-se o comportamento fraudulento, são feitas no decurso desta operação.

Que não pode ser esse o sentido a dar ao termo liquidação no âmbito do crime em apreço resulta da própria norma incriminadora. De facto, na alínea a) do nº 1 do artigo 103º o legislador afastou um tal significado ao aludir expressamente à matéria *colectável*. Se quisesse que o conceito de liquidação fosse utilizado no seu sentido técnico, teria utilizado a expressão *colecta*. Relativamente às condutas tipificadas nas alíneas b) e c) daquele preceito, a interpretação não pode ser diferente pois a ocultação de factos ou valores não declarados ou a celebração de negócio simulado têm o seu reflexo fiscal na operação de apuramento da matéria colectável e não na de determinação da colecta.

Deste modo é de considerar que na construção do tipo foi utilizado um conceito de amplo de liquidação que o faz corresponder à operação de lançamento⁵⁹.

Quanto aos conceitos de entrega e pagamento que igualmente integram a objectividade do tipo os mesmos inserem-se no segundo momento da disciplina jurídica do imposto. Efectivamente, integram a operação de cobrança a qual, do ponto de vista do sujeito passivo da relação jurídica tributária corresponde ao pagamento, acto que concretiza a entrega do imposto nos cofres do Estado.

III.1.2. O conceito de prestação tributária.

O conceito de prestação tributária é definido pelo legislador no artigo 11º al. a) do RGIT e nele se compreendem: (i) os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas; (ii) as taxas; e (iii) demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social.

III.1.2.1. O imposto.

⁵⁹ Para Casalta Nabais, os termos liquidação e lançamento podem ser utilizados em sentido amplo, abarcando qualquer deles o sentido do outro, enquanto conjunto de actividades ou operações de identificação do contribuinte e determinação do imposto, cfr. “Direito...” pág. 58 nota 66.

Para Casalta Nabais⁶⁰, que acompanhamos, o conceito de imposto assenta na conjugação de elementos de natureza objectiva, subjectiva e teleológica. Objectivamente, trata-se de uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva, e coactiva. Subjectivamente, corresponde à prestação pecuniária objectiva exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Teleologicamente, é uma prestação exigida pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto não tenham carácter sancionatório.

Para além dos impostos codificados, como são o caso do IRS, IRC ou IVA, têm igualmente aqui lugar, *ex vi* artigo 4º nº 3 da LGT, as contribuições especiais, que, nos termos dessa norma, “assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade”. Trata-se de tributos relativamente aos quais é habitual referenciar duas modalidades: (i) as contribuições de *melhoria* em que o fundamento da prestação tributária assenta na obtenção de uma vantagem económica do contribuinte resultante de uma actividade administrativa, e (ii) as contribuições por *maiores despesas* em que o fundamento da prestação tributária reside no facto de a conduta do particular poder dar origem a um aumento da despesa das entidades públicas⁶¹.

III.1.2.2. A taxa.

⁶⁰ “Direito...” pág. 34 e segs.

⁶¹ Exemplos de contribuições especiais de *melhoria* indicados por Nabais, José Casalta in “Direito...” págs. 49 e 50, são a contribuição especiais cobradas aquando de grande obras públicas como foi o caso da valorização de prédios rústicos ou terrenos para construção nas zonas circundantes da Ponte Vasco da Gama (DL 51/95 de 20 de Março), Expo 98 (DL 54/95 de 22 de Março) CREL e CREP DL 43/98 de 3 Março). Exemplo de contribuições especiais por *maiores despesas* são as normas constantes do Regulamento Municipal de Obras da cidade do Porto ou do artigo do artigo 12º do Regulamento do Plano Geral de Urbanização da Cidade de Lisboa, aprovado pela Portaria nº 274/77, de 19 de Maio, que criou para a área da cidade de Lisboa, a figura do «encargo de compensação por deficiência de estacionamento», normas essas que vieram ser objecto de juízo de inconstitucionalidade pelos Acórdãos 236/94 e 582/99 do Tribunal Constitucional.

A taxa é um tributo bilateral, assente numa relação jurídica do tipo *do ut des*, na qual a prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos tem por correspondência uma contraprestação específica, uma actividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respectivo obrigado, concretizada na prestação de um serviço público, devendo ser fixada em respeito pelo princípio da proporcionalidade⁶². Nos termos do disposto no artigo 4º nº 2 da LGT, as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Como ensina Casalta Nabais⁶³, podem ser consideradas taxas não só a *taxa de justiça*, a *propina* devida pela educação pública, ou as *tarifas* cobradas pelos municípios por serviços públicos de distribuição de água, como também as demais contribuições *financeiras* a favor de entidades públicas, como tendem a ser as taxas de regulação e supervisão que suportam financeiramente a actividade do Estado enquanto regulador. Essas taxas têm por base uma prestação de natureza grupal constituindo um preço público a pagar pelo conjunto dos regulados à respectiva entidade de regulação⁶⁴.

III.1.2.3. Os tributos fiscais e parafiscais.

Neste ponto impõe-se analisar separadamente os tributais fiscais e os tributos parafiscais.

No que concerne ao conceito de tributos fiscais cremos que o mesmo está abrangido nas categorias supra mencionadas pelos motivos que se irão expor.

⁶² Para que um tributo seja classificado como taxa não basta que seja contrapartida de um serviço, ou dito de outro modo, que se verifique *bilateralidade*. É ainda necessário que passe pelo crivo da *proporcionalidade* entre o tributo e a prestação específica. Faltando a proporcionalidade estaremos perante um Imposto o mesmo sucedendo se o montante da taxa tiver por referente não o serviço público que constitui contraprestação da taxa mas a capacidade contributiva do sujeito passivo, como ensina Nabais, José Casalta in “Direito...” pág. 43.

⁶³ “Direito...” págs 33 e segs em especial 36 e e 50 e segs.

⁶⁴ Como será o caso das taxas previstas na Portaria 342-B/2016, de 29 de dezembro de que beneficia a CMVM ou das taxas previstas na Portaria 74-B/2016, de 24 de Março de que beneficia a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões.

A figura do tributo tem sido objecto de uma divisão ou dicotómica ou tripartida⁶⁵. A divisão dicotómica (bipartida ou binária) classifica os tributos em tributos unilaterais (ou impostos) e tributos bilaterais (ou taxas). A divisão tripartida (ou ternária) distingue entre impostos, taxas e tributos especiais (ou contribuições), admitindo, pois, a existência de “demais tributos” para além do imposto e da taxa, a saber, as contribuições.

Como resulta do exposto supra, as contribuições podem ser *especiais* (que, como se viu, por força do disposto no artigo 4º nº 3 da LGT, são consideradas impostos), ou *financeiras*, caso em que são, por natureza, taxas.

Assim, a opção por uma visão dicotómica ou tripartida dos impostos será determinante para a interpretação do conceito de “demais tributos fiscais cuja cobrança cabe à administração tributária” a que alude o artigo 11º al. a) do RGIT,.

Para quem opte pela primeira, a expressão “demais tributos fiscais” é vazia de conteúdo, ao passo que quem pugne pela segunda incluirá aqui as contribuições *especiais*.

Maiores dificuldades suscita o conceito de tributos parafiscais⁶⁶.

A categoria de tributos parafiscais consta do artigo 3º nº 1 al a) da LGT e dos artigos 1º, 10º nº 2, 44º nº 1 al. a) e 97º nº 1 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário. Tal consagração não é nova uma vez que tal categoria já se encontrava plasmada em legislação anterior, designadamente nos artigos 1º, 39º nº 3, 118º nº 2 al. a), 123º nº1 al. a), 154º e 233º nº 2 al. c) do Código de Processo Tributário aprovado pelo DL 154/91 de 23 de Abril. Não obstante estas referências legais, a verdade é não se vislumbra que o legislador tenha utilizado a expressão *parafiscal* para qualificar um concreto tributo ou, ao menos, uma receita ou tipo de receita, o que de certo modo, dificulta a compreensão dessa figura.

Casalta Nabais⁶⁷ refere que os tributos parafiscais caracterizam-se por serem tributos de natureza ou económica ou social, cobrados para a cobertura de

⁶⁵ Sobre o tema, mais desenvolvidamente, Nabais, José Casalta, “Direito...” pág. 42 e segs.

⁶⁶ Os tributos parafiscais não se devem confundir com os tributos extrafiscais. A extrafiscalidade, parte integrante do Direito Económico Fiscal, é um fenómeno que mobiliza o instrumento fiscal como meio de realização de objectivos económicos e sociais. Nabais, José Casalta, “Direito...” pág. 116. Neste âmbito se situam os benefícios fiscais, cfr. infra.

⁶⁷ “Direito...” pág. 52.

despesas de pessoas colectivas públicas não territoriais, ou seja, tributos cujo objecto é uma verdadeira consignação subjectiva de receitas. Para este autor são exemplo de tributos parafiscais de natureza económica as taxas para organismos de coordenação económica.

Para caracterizar este tipo de tributos Sousa Franco⁶⁸ distinguia entre *finanças* e *parafinanças* (a que fazia corresponder a separação entre *fiscalidade* e *parafiscalidade*, esta entendida como expressão tributária da desorçamentação da Administração Pública) distinção essa que assentava no surgimento de novas funções económicas e sociais desenvolvidas por Institutos Públicos ou outras instituições do sector público. Segundo este autor as *parafinanças* são tendencialmente finanças públicas puramente governamentais que permitem a contraposição entre *impostos fiscais* (fiscalidade) e *impostos parafiscais* (parafiscalidade), estes últimos caracterizados por estabelecerem prestações obrigatórias, com desvios de regime quanto à forma normal de criação tributária, destinando-se a servir de receita em benefício de institutos públicos da administração central, consignados a funções económicas e sociais do Estado.

Como exemplo de receitas parafiscais refere o caso, também apontado por Casalta Nabais, das taxas devidas aos organismos de coordenação económica (organismos nascidos sob o regime corporativo e extintos em 1986), aditando ainda à sua lista exemplificativa as receitas atribuídas aos organismos corporativos de diversos graus e as receitas obrigatórias dos organismos de previdência social.

Assim entendidos, afigura-se que actualmente não existem tributos de carácter parafiscal cuja violação possa dar azo ao cometimento do crime.

III.1.3. O conceito de obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais.

III.1.3.1. O benefício fiscal.

⁶⁸Franco, António L. de Sousa - *Finanças Públicas e Direito Financeiro vol. II*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 1992, págs. 73 a 78, para cuja leitura se remete para um estudo mais aprofundado desta categoria.

Resulta do artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho, que um benefício fiscal é uma medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem⁶⁹.

Nos termos do n.º 2 desse preceito, os benefícios fiscais são constituídos pelas “isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior”. À fruição de um benefício fiscal correspondem particulares deveres, entre os quais os previstos no artigo 14º n.º 2 da LGT, cujo incumprimento pode determinar a extinção do benefício.

III.1.3.2. O reembolso e outras vantagens patrimoniais

A figura do reembolso, enquanto objecto da relação jurídica tributária, encontra-se prevista no artigo 30º n.º 1 al. c) da LGT. Sobre este conceito Casalta Nabais refere que, ao contrário do que sucede noutros ordenamentos jurídicos, no ordenamento jurídico nacional a lei fala indistintamente em devolução, reembolso e restituição⁷⁰. Assim parece ser, por exemplo em sede de IRS, onde no artigo 102º-B do respectivo Código se prevê o direito à *restituição* da diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte, ou seja, o que comumente se apelida de *reembolso*. Sob o ponto de vista da norma incriminadora parece ser irrelevante que se opte por uma concepção restrita da figura do reembolso, abarcando apenas os casos assim expressamente qualificado pelo legislador (como os previstos nos artigos 59º n.º 3 al. a), 89º n.ºs 1 e 6 ou 148º n.º 2 al. b) do CPPT, ou os previstos no DL 492/88 de 30 de Dezembro que estabelece o regulamento que disciplina a cobrança e reembolsos do IRS e do IRC). Com efeito, quem opte por não subsumir ao conceito

⁶⁹ Os benefícios fiscais constituem verdadeiros instrumentos de política extrafiscal visando, por via fiscal, a prossecução de objectivos políticos de natureza económica ou social que, em cada momento se entendam alcançar. É essa característica que lhe confere o carácter de medida excepcional, conjuntural ou temporária.

⁷⁰ “Direito...” pág. 350.

de reembolso as figuras da dedução e da restituição subsumi-las-á ao elemento típico “outras vantagens patrimoniais”, que constitui uma categoria residual que permite inserir dentro do âmbito da previsão da norma incriminadora todas as restantes situações, não tipificadas, em que mediante a prática de alguma das condutas previstas nas alíneas do artigo 103º nº 1 o agente logra obter benefício patrimonial a que, não fora o comportamento fraudulento, não teria direito.

III.2. As condutas típicas.

III.2.1. Considerações genéricas: Taxatividade, acção e omissão.

Nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 103º do RGIT constam, taxativamente, as modalidades típicas da conduta criminosa. Na medida em que o crime só pode ser cometido através da prática de uma dessas condutas, o mesmo deve ser qualificado como um crime de execução vinculada.

A caracterização, quanto à forma, da modalidade da acção típica prevista em cada uma das alíneas é matéria que não reúne consenso. Como ponto de partida podemos afirmar que todos os autores que se debruçaram sobre este tema admitem que o crime de fraude fiscal pode ser cometido por acção ou por omissão divergindo, no entanto, na análise concreta de cada conduta. Vejamos as teses em confronto.

Susana Aires de Sousa defende que o crime é cometido por acção quando se verifique alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas (situações previstas na alínea a)) ou através da celebração de negócio simulado (alínea c)). É praticado por omissão quando o agente oculta factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou das declarações apresentadas ou prestadas (alínea a)) ou quando não declara factos ou valores com relevância tributária que devam ser revelados à administração tributária⁷¹.

⁷¹ “Os Crimes...” pág. 82.

André Teixeira dos Santos entende que do ponto de vista do tipo objectivo de ilícito a omissão total da declaração constitui uma conduta apenas prevista no artigo 103º nº 1 al. b) do RGIT. Nesta hipótese a mera não declaração constitui por si só uma omissão. Porém, uma vez que o legislador acrescentou a expressão «ocultação de factos ou valores» não se limitando a prever que a fraude fiscal pode ter lugar pela “não declaração de factos ou valores que devam ser revelados à administração fiscal”, entende que o comportamento típico não se resume a uma mera omissão. Conclui que a expressão «ocultação» traduz a exigência do tipo da necessidade de se verificar um *quid pluris*, algo mais do que a mera omissão que poderá consistir, v.g., na não apresentação de uma declaração de início de actividade, na não inscrição no registo comercial da empresa.

Quanto à ocultação de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas, prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 103º entende este autor que esta conduta pode consistir numa ocultação total, pressupondo-se, todavia, que a declaração seja apresentada⁷².

Germano Marques da Silva considera que só a conduta prevista na alínea b) constitui uma conduta omissiva⁷³, posição essa que também foi defendida, no âmbito do direito anterior, por Alfredo José de Sousa⁷⁴.

Partindo do ensinamento de Figueiredo Dias⁷⁵, para quem o crime de omissão reside na *violação de uma imposição legal de actuar*, entendemos que o crime é cometido por omissão nas hipóteses previstas na primeira parte da alínea a) e na alínea b) do nº 1 do artigo 103º, Efectivamente, nesses casos ocorre violação do dever (de agir) contabilístico e declarativo imposto pelas normas reguladoras da contabilidade e da prestação tributária⁷⁶.

⁷² “O Crime ...” págs. 210 e 211.

⁷³ “Direito Penal Tributário...” pág. 232.

⁷⁴ Sousa, Alfredo José de - *Infracções Fiscais (Não aduaneiras)*. 3ª Edição. Coimbra: Almedina, 1998, pág. 88.

⁷⁵ “Direito Penal...” pág. 913.

⁷⁶ Por exemplo, artigo 57º do CIRS, artigo 120º do CIRC, ou artigo 29º nº 1 al. d) do CIVA ou artigo 6º do DL 158/2009 de 13.07.

III.2.2. A conduta prevista na alínea a): 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 colectável.

Dando por reproduzidas as considerações tecidas anteriormente sobre a natureza da acção típica descrita nessa alínea, impõe-se agora proceder a uma análise mais demorada da mesma. Tal análise irá centrar-se na (i) ocultação ou alteração de factos ou valores que (ii) devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou (iii) das declarações apresentadas, ou prestadas, (iv) a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável.

III.2.2.1. Ocultação ou alteração de factos ou valores.

A ocultação ou alteração de factos ou valores verificar-se-á quando o agente esconda ou encubra, modifique ou vicie, na sua contabilidade ou nas declarações prestadas ou apresentadas, os factos ou valores que, em face do regime tributário aplicável, sejam determinantes para o apuramento da prestação tributária.

III.2.2.2. A corrupção dos livros de contabilidade ou escrituração. A fonte do dever: norma penal em branco.

Neste ponto, uma primeira nota a salientar é a de que a corrupção dos livros de contabilidade ou escrituração pressupõe que o agente disponha de tais elementos já que a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes constitui contraordenação prevista no artigo 120º nº 1 do RGIT, não integrando a tipicidade do presente ilícito.

A alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração materializa-se na inobservância das regras

constantes do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Por exemplo, integrará a previsão desta norma, na óptica de *alteração* de factos, a conduta do agente que lance na conta 6251 (referente deslocações e estadas relacionadas com actividade profissional) despesas com deslocações e estadas de natureza pessoal como por exemplo férias em família. Integrará esta norma, na óptica da *ocultação* de valores, a conduta do agente que não lança na conta 711 (referente a venda de mercadorias), a totalidade dos valores recebidos por determinada venda por esta ter sido titulada por factura emitida com valor inferior ao efectivamente recebido e pago.

A expressão *devam* significa que a acção só será típica quando o acto de ocultar ou alterar se refira a factos ou valores que tenham, obrigatoriamente, de ser lançados nos livros de escrituração ou contabilidade. A fonte de tal obrigatoriedade encontra-se em ordenamento jurídico não penal. Sendo aqui utilizada uma técnica legislativa que consiste em reenviar para um ordenamento jurídico não penal, um elemento constitutivo do tipo legal em apreço pode afirmar-se estarmos perante uma norma penal em branco⁷⁷. De facto, a qualificação da conduta como criminosa depende da verificação das regras em vigor em matéria de lançamento contabilístico obrigatório, pelo que a conduta criminosa não se encontra descrita, na totalidade, nesta norma incriminadora.

Como referem Teresa Beleza e Frederico Costa Pinto⁷⁸, as normas penais em branco têm a particularidade de descrever de forma incompleta os pressupostos da punição do crime (norma sancionadora) remetendo tal descrição para outra fonte normativa (norma complementar ou integradora), que pode ou não ter natureza normativa⁷⁹.

A compatibilização desta técnica legislativa com a preservação do princípio da legalidade suscita dificuldades, não sendo aconselhável procurar um

⁷⁷ Cfr. Dias, Figueiredo "*Direito Penal...*" págs, 184 a 185 e 192.

⁷⁸ Beleza, Teresa; Pinto, Frederico de Lacerda da Costa Pinto - *O Regime Legal do Erro e as Normas Penais em Branco (Ubi lex distinguit...)*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 1999, pág. 31.

⁷⁹ Pense-se na remissão para o conceito de "*leges artis*" previsto no artigo 150º nº 1 do Código Penal.

critério vinculativo por, como referem aqueles autores⁸⁰, a grande heterogeneidade de matérias envolvidas nesta problemática e a possibilidade de a sua concretização ser feita com graus de precisão muito diversos, desaconselham a fixação de critérios abstractos excessivamente rígidos.

No caso da norma ínsita na alínea a) do artigo 103º nº 1 do Código Penal (e também da alínea b) deste preceito, cfr, infra), afigura-se que o princípio da legalidade se mostra perfeitamente salvaguardado. Efectivamente, à luz do critério da concretização técnica, informativa e não inovadora⁸¹ da norma remetida - de acordo com o qual é essencial à conformidade constitucional das normas penais em branco que o agente possa orientar a sua conduta por referência a uma norma de carácter meramente técnico que não crie soluções que, pela sua novidade, possam introduzir incerteza no processo de determinação da vontade do agente - a remessa operada pela alínea a) do nº 1 artigo 103º do RGIT para as normas vigentes em matéria de organização de contabilidade é plenamente válida. Na verdade, trata-se de remeter para as normas de organização contabilísticas constantes do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que possuem natureza eminentemente técnica e que o contribuinte, destinatário das mesmas, tem a capacidade e obrigação de conhecer por disso depender o exercício da sua actividade.

III.2.2.3. As declarações apresentadas e as prestadas: reflexo na medida da pena e comissão atípica do crime.

No que à “ocultação ou alterações de valores nas declarações apresentadas ou prestadas” diz respeito, vale o que foi supra expandido a propósito da ocultação ou alteração de factos ou valores em livros e contabilidade ou escrituração. Pegando no exemplo dado a esse propósito, é subsumível a estas condutas a indicação na respectiva declaração de rendimento como custo a deduzir ao lucro tributável, da supra mencionada despesa com deslocações e estadas de natureza

⁸⁰ “O Regime...” págs 40 e 41.

⁸¹ Utilizado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão 427/95 e implicitamente aceite no Acórdão 534/98 a que aludem, manifestando a sua concordância, Teresa Beleza e Frederico Costa Pinto “O Regime...” págs. 36 e segs.

peçoal como se tivessem natureza profissional, ou a omissão da parte do rendimento efectivamente percebido não titulado pela factura. No primeiro caso verificar-se-á alteração de factos e no segundo, omissão de valores.

A configuração legal deste elemento típico coloca a questão de saber se declarações *apresentadas* ou *prestadas* são a mesma realidade ou se consubstanciam diferentes modalidades de acção.

Uma vez que o sentido de ambas as expressões não é idêntico, tendemos a considerar que se referem a realidades distintas.

A *apresentação* de declaração refere-se ao cumprimento da obrigação declarativa cuja fonte se situa no regime jurídico aplicável ao imposto defraudado, e, bem assim, na regra geral prevista no artigo 31º nº 2 da LGT, enquanto obrigação acessória do contribuinte.

A *prestação* de declarações por parte do contribuinte refere-se às declarações que lhe forem tomadas no âmbito de um procedimento tributário, designadamente nos casos previstos na LGT (artigos 31º nº 2 e 75º nº 2 al. b)), no Código de Procedimento e Processo Tributário (artigos 44º nº 2, 48º nº 2 ou 50º) ou no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro (artigos 55º al. b) e 60º nºs 3 e 4)⁸².

A distinção coloca um problema de harmonização entre a modalidade de acção de que aqui se cuida com a modalidade de acção prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 103º do RGIT.

Efectivamente, se as declarações do agente forem prestadas em procedimento instaurado por incumprimento do dever declarativo, as mesmas não têm a virtualidade de integrar a modalidade típica de acção prevista na alínea a), uma vez que, no momento da prestação de declarações, o crime já encontra

⁸² Note-se que algumas destas normas referem-se à “prestação de informações” ou “prestação de esclarecimentos”. No entanto, é de levar em conta que tais informações podem sempre ser prestadas em auto de declarações, cfr. artigo 50º do CPPT e artigos 55º e 60º do RCPITA.

consumado por já ter sido praticada a acção típica prevista na alínea b), sendo por isso tipicamente irrelevantes nessa parte. Nesta hipótese, a ocultação ou alteração de factos nas declarações prestadas, deve relevar para efeitos de determinação de medida da pena porquanto consubstancia conduta que não pode deixar de ser apreciada no momento da aferição das circunstâncias previstas nas diversas alíneas do artigo 71º nº 2 do Código Penal.

Tratando-se de declarações prestadas em procedimento instaurado para controlo ou fiscalização de declaração defraudada previamente apresentada, verifica-se igualmente que, no momento da prestação das declarações, o crime já se encontra consumado por, em momento anterior, ter sido praticada acção típica prevista na mesma norma incriminadora, a saber, a acção abrangida pela expressão “declarações *apresentadas*”. Nesta hipótese, ao contrário do que sucede na formulada anteriormente, a “ocultação de factos ou valores nas declarações *prestadas*” não pode ser valorada como circunstância para efeitos de determinação da medida da pena uma vez que tal conduta faz parte do tipo de crime (por referência à uma tipificação de, em bom rigor, duas modalidades da acção) valendo quanto a ela o princípio da proibição da dupla valoração⁸³. Do exposto parece resultar que a relevância da categoria típica da “declarações prestadas” se resume à determinação da medida da pena nos casos de conduta omissiva.

No entanto, apesar de se admitir que poucos serão os casos concretos em que tal não sucederá, é possível conceber situações em que o crime de fraude fiscal pode ser cometido com base em declarações *prestadas*.

Será o caso do contribuinte que, praticando negligentemente a conduta que deu origem ao procedimento tributário (i.e., não apresentando, por incúria, a declaração, ou fazendo constar da declaração de rendimentos anual, que auferiu 60

⁸³ Neste sentido, Albuquerque, Paulo Pinto de “*Comentário...*” pag. 229, notas 1 e 2 e Dias, Figueiredo, *Direito Penal Português As consequências jurídicas do crime*. Lisboa: Aequitas, Editorial Notícias, 1993, pág. 234, por entender que não devem ser utilizadas pelo juiz para determinação da medida da pena circunstância que o legislador já tomou em consideração ao estabelecer a moldura penal do facto. É o que sucede nesta modalidade da acção em que o legislador estabelece a moldura por referência a condutas que confere igual gravidade como se infere da utilização da conjunção coordenativa alternativa “ou” referida à acção de “apresentar e à acção de “prestar”.

mil euros quando na realidade tinha auferido 600 mil euros, devendo-se tal divergência a um mero lapso de escrita traduzido na omissão de um zero), é chamado a prestar declarações perante a administração tributária, no decurso das quais, entusiasmado com a possibilidade de vir a obter significativa vantagem patrimonial, oculta conscientemente parte significativa dos seus rendimentos (no caso de não declaração) ou confirma o valor erradamente declarado (no caso da declaração errada, desse modo alterando os factos que devia revelar), agindo agora dolosamente tendo em vista evitar a liquidação a entrega ou o pagamento da prestação tributária que, se devidamente revelada na declaração omitida ou devidamente declarada na declaração apresentada, seria devida.

Nesta hipótese, e em desvio à regra geral infra indicada, é de entender que o crime se consuma no momento em que o auto de declarações é encerrado e assinado pelo contribuinte.

III.2.2.4. O segmento “a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável”: condição objectiva de punibilidade?

Nesta sede cumpre começar por referir que, do ponto de vista do referente típico, a expressão de que ora se cuida – a saber, *a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável* - encontra-se ligada apenas às *declarações apresentadas ou prestadas* e já não aos *livros de contabilidade e escrituração*. Com efeito, a razão de ser da obrigatoriedade de manter tais livros (ou, numa expressão mais abrangente, da contabilidade) é justamente a de permitir o escrutínio da actividade comercial pela administração fiscal (e, também, pelas respectivas autoridades de regulação no caso de actividades reguladas), razão pela qual esta expressão seria inútil, ou pelo menos redundante, se aplicada à contabilidade.

Para além disso, considerando que no âmbito da relação jurídica tributária os sujeitos passivos estão obrigados à apresentação ou prestação de diversos tipos de declarações, é de entender que apenas integram a conduta típica aquelas que

sejam idóneas a permitir à administração fiscal fiscalizar, determinar, avaliar ou controlar a matéria colectável⁸⁴.

A propósito da utilização do advérbio *especificamente* Nuno Pombo refere que tal utilização não pode ser, pura e simplesmente obnubilada. Na medida em que se exige que a apresentação ou prestação das declarações tenham lugar, especificamente, para efeitos de fiscalização, determinação avaliação ou controlo da matéria colectável, conclui este Autor tratar-se aqui de uma condição de punibilidade⁸⁵.

Salvo o devido respeito, não nos parece estar perante uma verdadeira condição objectiva de punibilidade.

A análise problemática desta figura excede largamente o âmbito deste trabalho, por, como refere Frederico da Costa Pinto, ser tema relativamente ao qual o lastro doutrinário do debate reúne uma bibliografia e um mapa de problemas quase inabarcável, que se estende da segunda metade do sec. XIX até à actualidade⁸⁶.

A este propósito, seguindo os ensinamentos deste autor, dir-se-á somente que o critério de identificação das condições objectivas de punibilidade terá de ser, pelo menos, estrutural-normativo, devendo a autonomia de tais condições ser traçada em relação ao facto tipicamente ilícito, por ser esse facto que se encontra numa relação de exclusão recíproca com aquela figura. Não existindo norma geral sobre esta matéria, é no contexto de cada tipo legal em concreto que se devem considerar, por um lado, o facto praticado pelo agente e, por outro, as circunstâncias que, sendo distintas do facto, têm a virtualidade de condicionar a punibilidade. A autonomia da condição objectiva de punibilidade deve assim ser aferida ante a matéria do tipo legal e por referência à conduta do agente, no plano da sua capacidade objectiva de realização⁸⁷.

⁸⁴ Neste sentido, Susana Aires de Sousa, “Os Crimes...” págs. 83 a 84.

⁸⁵ Pombo, Nuno - *A Fraude fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras reflexões*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007, págs 92 e 93.

⁸⁶ Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2013, Tomo II, págs 506 e 507.

⁸⁷ Cfr. Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - “A Categoria...” Tomo II, págs. 548 e 777.

Apurados os critérios orientadores da análise cumpre agora demonstrar, a essa luz, a nossa discordância daquele entendimento.

Para que pudéssemos estar perante uma condição objectiva de punibilidade seria necessário que o advérbio *especificamente* estivesse autonomizado da acção típica numa relação de exclusão recíproca, em que verificando-se um o outro seria excluído. Numa tal hipótese, a verificação da condição excluiria a punibilidade mesmo que o agente tivesse, com a sua conduta, preenchidos todos os elementos objectivos e subjectivos do tipo.

Ora no caso concreto, a qualidade que as declarações têm de possuir no sentido permitirem que a administração fiscal, por meio delas, *especificamente fiscalize, determine avalie ou controle a matéria colectável* é inerente à conduta típica. Ao conferir uma tal qualidade ou função ao elemento objectivo *declarações apresentadas ou prestadas* parece que o legislador apenas quis delimitar o âmbito da incriminação, excluindo da tipicidade toda a declaração apresentada ou prestada que não permita de modo específico, a realização das operações de fiscalização, determinação, avaliação ou controlo da matéria tributável pela administração tributária.

A utilização do advérbio *especificamente* desempenha, no tipo, a função de atribuir às *declarações apresentadas ou prestadas* uma finalidade concreta, utilização essa que encontra a sua justificação na natureza perigosa da conduta que, como se viu, é o que fundamenta a tipificação desta modalidade de acção típica, a par das condutas previstas nas alíneas b) e c) do artigo 103º nº 1 do RGIT.

Por tal razão, à luz dos critérios fornecidos por Costa Pinto, é de concluir que a norma não prevê qualquer condição objectiva de punibilidade.

III.2.3. A conduta prevista na alínea b): ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária. O dever declarativo, a tributação de actos ilícitos e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Sobre esta conduta, a acrescer ao que já ficou exposto, cumpre salientar que, à semelhança da norma prevista na alínea a) do artigo 103º nº1 do RGIT só é punida a ocultação dos factos ou valores que *devam* ser revelados à administração tributária. A expressão *devam* é de interpretar no sentido de que a conduta só se pode ter por criminosa quando, por força do regime jurídico aplicável ao imposto defraudado, seja obrigatória a declaração perante a administração fiscal dos factos ou valores não declarados pelo agente.

Também aqui é utilizada técnica legislativa de reenvio para um ordenamento jurídico não penal de um elemento constitutivo do tipo legal em apreço, sendo de concluir estarmos perante uma norma penal em branco. À semelhança da norma constante da al. a), afigura-se que também aqui o princípio da legalidade se mostra perfeitamente salvaguardado. Com efeito, à luz do critério da concretização técnica, informativa e não inovadora da norma remetida, é possível verificar que a remessa é efectuada directamente para a norma que estabelece a obrigatoriedade do dever declarativo e que consta do regime jurídico do imposto defraudado, cujo desconhecimento o contribuinte não pode fundadamente, alegar.

Uma questão que a obrigatoriedade de declaração de determinados factos ou valores pode convocar é a de saber se o dever declarativo deve ceder quando do respectivo cumprimento possa resultar a auto-incriminação do agente.

O problema coloca-se, actualmente, à luz do artigo 10º da LGT que, sob a epígrafe “Tributação de rendimentos ou actos ilícitos”, dispõe o seguinte: “O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”. Vejamos.

Contra a tributação dos rendimentos ilícitos têm sido invocados três argumentos⁸⁸: (i) a tributação “legalizaria” os actos ilícitos, com o que se quebraria a unidade e coerência da ordem jurídica; (ii) não é possível efectuar levantamentos tributários sobre quantias que, sendo fruto de ilícito, deveriam ser apreendidas para

⁸⁸ Para uma análise mais profunda de toda esta problemática ver Nabais, José Casalta, “O Dever...” págs. 505 a 507 e, mais desenvolvidamente, págs 608 e segs.

subsequente declaração de perda a favor do Estado, e; (iii) a tributação é inadequada para absorver todos os benefícios económicos resultantes da actividade criminosa que não sejam destruídos pelas respectivas sanções.

A favor da tributação dos actos ilícitos militam os princípios da igualdade fiscal e da coerência do sistema jurídico global. O primeiro, enformado pela ideia de que todos os cidadãos estão sujeitos ao dever de pagar os impostos legalmente instituídos e na medida da sua capacidade contributiva, o segundo a convocar a harmonização do sistema fiscal com o sistema jurídico entendido na sua globalidade incluindo o ordenamento jurídico-penal, ambos desaguando na necessidade de prevenir que a obtenção de um rendimento por meio ilícito, para além da danosidade da conduta, se consubstancie na constituição de um privilégio injustificado pela não tributação do agente, que, vendo a sua capacidade contributiva aumentada em resultado da violação das regras primárias do ordenamento jurídico, ainda assim, continua a usufruir das vantagens decorrentes da existência de um sistema fiscal, sem efectuar qualquer contribuição para o mesmo.

Nesta perspectiva, à primeira das supra mencionadas críticas pode contrapor-se que, considerando a distinção entre o fundamento do ilícito (a actividade) e o pressuposto do imposto (o rendimento proveniente da actividade) é de considerar que os planos não se confundem na medida em que a norma de incidência fiscal não é uma norma de conduta e limita-se a prever factos que, verificados, dão origem à obrigação tributária, razão pela qual a tributação do facto tributável não “legaliza” a conduta inerente ao mesmo⁸⁹.

A segunda crítica é rebatível na medida em que o princípio da coerência impõe que as regras de tributação sejam subsidiariamente aplicáveis à norma relativa à declaração de perda ou confisco das vantagens do crime, aplicando-se tão somente quando a declaração de perda não esteja prevista ou não tenha sido total ou parcialmente concretizada.

⁸⁹ Neste sentido, Campos, Diogo Leite de - «Tributação dos Rendimentos de Factos Ilícitos.» In *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. 1ª Edição. Lisboa: Vislis Editores, 1999, pág. 9 e segs. Segundo este autor, a ilicitude é irrelevante para efeitos de tributação, devendo esta ser neutra sob o ponto de vista da valoração axiológica ou jurídica das condutas subjacentes.

Finalmente, à invocação da suposta inadequação do direito tributário para absorver a integralidade dos benefícios económicos decorrentes da actividade criminosa, pode responder-se que a igualdade fiscal se basta com a tributação de todos os sujeitos na medida da sua capacidade contributiva pelo que, não sendo as operações de determinação do imposto imbuídas de qualquer juízo sancionatório, o pagamento do imposto devido, em conformidade com as regras em vigor relativas ao apuramento da colecta, satisfaz o objecto da norma de incidência tributária. Esta conclusão não é afastada mesmo quando o legislador tribute mais fortemente a actividade ilícita pois nada impede que os impostos sejam utilizados como instrumentos de política económica e social⁹⁰ para a realização de objectivos não tributários, como sucede na taxação do tabaco, álcool ou açúcar, ou na taxação de actividades poluentes/perigosas, não se vislumbrando qualquer motivo válido para que tal não possa ser suceder para desincentivar a prática de crimes, ou categorias de crimes⁹¹.

Independentemente da argumentação supra exposta a favor ou contra a tributação dos actos ilícitos, a verdade que o ordenamento jurídico nacional acolheu a doutrina que defende uma tal tributação, consagrando-a não só no supra mencionado artigo 10º da LGT como também no artigo 1º do Código do IRC⁹² e no artigo 1º do Código do IRS⁹³.

Analisando a doutrina alemã, Diogo Leite de Campos⁹⁴ fornece diversos exemplos de condutas ilícitas tributáveis, como sejam a tributação de honorários no crime de usurpação de funções (como sucede quando o agente cobra honorários pelo exercício de advocacia ou da medicina sem que possua título bastante), a tributação da aquisição de um imóvel, quando falte uma autorização administrativa necessária à validade do contrato de compra e venda, a tributação de doações em

⁹⁰ Neste sentido e ainda sobre o conceito de políticas financeiras e, dentro deste de “política económica e social” v. Franco, António L. de Sousa, “Finanças...” vol. II págs. 217 e segs.

⁹¹ Pensamos em especial nos crimes contra o ambiente sem, no entanto, excluir quaisquer outros.

⁹² Dispõe essa norma que: “O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, *mesmo quando provenientes de actos ilícitos*, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.” (itálico nosso).

⁹³ Dispõe essa norma que: “O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, *mesmo quando provenientes de atos ilícitos*, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos (...)” (itálico nosso).

⁹⁴ *Op. cit.* pág. 15.

caso de doações não autorizadas a pessoas colectivas, a tributação de transacções realizadas no mercado negro, etc.

À luz do direito nacional afigura-se que tais situações poderão ou não ser objecto de tributação, tudo dependendo da análise da norma de incidência do imposto e da interpretação da norma penal aplicável.

A norma de incidência tem de ser analisada numa dupla vertente, uma referente à aplicabilidade do imposto, outra referente à subsunção do facto à norma de incidência objectiva e subjectiva. Na primeira vertente cumprirá verificar se os pressupostos do Imposto abrangem a tributação de rendimentos ou operações ilícitas, pois entendemos que a cláusula prevista no artigo 10º da LGT não é de aplicação automática. Tratando-se de tributação em sede de IRS ou de IRC a tributação está prevista nos respectivos artigos 1º. Tratando-se de uma operação sujeita a IVA, uma tal tributação estará excluída, para efeitos desse imposto, por não se encontrar no respectivo Código norma equivalente àquelas⁹⁵.

Na segunda vertente cumprirá apurar se o facto criminoso praticado integra as normas de incidência objectiva e subjectiva do imposto.

Analisada a norma tributária nestas duas vertentes, haverá, *a posteriori*, que a compatibilizar com a norma penal aplicável, já que, entre o momento da prática do facto e o momento da declaração de perda pode ter lugar pagamento de imposto sobre o rendimento ilícito. Com efeito, a tributação dos rendimentos ilícitos, quando aplicável, implica o cumprimento de todos os deveres fiscais, pelo que pode suceder que, declarando o agente do crime parte do rendimento criminoso, o mesmo venha a pagar imposto sobre parte do rendimento ilícito, imposto esse que deverá ser levado em conta no apuramento do montante da “vantagem patrimonial” a que alude o artigo 110º nº 1 al, b) do Código Penal.

⁹⁵ Esta interpretação parece ser a que mais se coaduna com o princípio da coerência do sistema jurídico porquanto permite salvaguardar plenamente os princípios da legalidade da lei tributária e da lei penal. À luz destes princípios, a previsão da tributação de rendimentos ou actos ilícitos nas normas de incidência em sede de IRS e IRC e a respectiva ausência em sede IVA leva a que não se deva considerar o artigo 10º da LGT como uma norma automática de extensão. Aliás, tal parece resultar do texto da norma quando refere que a tributação de tais actos só pode ter lugar “quando esses actos preenchem os *pressupostos* das normas de incidência aplicáveis.” (itálico nosso).

Para melhor perceber estas hipóteses tomemos como exemplo o crime de lenocínio de menores agravado previsto no artigo 175º n.ºs 1 e 2 al. d) do Código Penal.

Comete tal crime quem fomentar, favorecer, ou facilitar o exercício da prostituição por menor ou aliciar menor para tal fim, actuando profissionalmente ou com intenção lucrativa.

Se a conduta do agente se traduzir na angariação de clientes e no recebimento do pagamento devido pelo acto sexual, retendo para si parte desse pagamento, o rendimento assim obtido, não se enquadrando em nenhuma categoria de IRS, não está sujeita a tributação, devendo ficar sujeito ao regime de perda a favor do Estado previsto nos artigos 110º n.º 1 al b), e n.ºs 2 a 5 do Código Penal (com aplicação do regime processual previsto, além do mais, nas normas constantes dos artigos 178º n.º 1, 227º n.º 1 al. b) ou 228º n.º1 do Código de Processo Penal).

Nesta hipótese, sobre o agente do crime não recai qualquer dever declarativo.

Se, diversamente, para além do rendimento proveniente da prostituição do menor o agente obtiver ainda ganhos relacionados com arrendamento de quartos ou a venda de bebidas em estabelecimento comercial, os respectivos proventos, nesta parte, constituem rendimentos da categoria B. Sendo axiologicamente neutra, a norma tributária não distingue se o arrendamento do quarto ou a venda de determinada bebida foi efectuada em contexto de prostituição de menor ou em contexto de actividade de hotelaria ou restauração pelo que, nesta parte, são aplicáveis ao agente as normas constantes do CIRS, incluindo a do artigo 57º referente à obrigatoriedade de apresentação de declaração anual de rendimentos. Neste caso, e sem cuidar ainda de saber se o agente pode invocar o direito à não autoincriminação, esses proventos devem ser objecto de declaração e tributação.

Se, à data da declaração de perda em processo penal, vier verificar-se que parte de tais rendimentos foram objecto de tributação, deve tal parte ser descontada ao valor que, a final, vier a ser determinado como constituindo a vantagem do crime, com o que se harmonizarão as regras fiscais e penais que ao caso

couverem⁹⁶. Se, pelo contrário, se concluir que o agente não cumpriu os deveres declarativos e por isso o rendimento ilícito não foi alvo de tributação, deve o mesmo ser declarado integralmente perdido a favor do Estado, com plena aplicação da Lei Penal por a mesma permitir alcançar plenamente as finalidades subjacentes aos ordenamentos jurídicos fiscal (na medida em que previne que a obtenção do rendimento ilícito se convolve num privilégio fiscal injustificado) e penal⁹⁷.

Concluindo-se pela plena admissibilidade da tributação dos actos ilícitos quando os mesmos integrem as normas de incidência tributária, cumpre agora averiguar se o correspondente dever declarativo contende, e, em caso afirmativo, em que medida, com o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Este princípio, de tradição jurídica anglo-saxónica, foi introduzido no ordenamento jurídico nacional na transição do processo penal de natureza inquisitória para o processo penal de natureza acusatória⁹⁸. Desdobra-se em duas vertentes: O direito ao silêncio e o direito a não contribuir para a auto-incriminação. Diversamente do que sucede noutros ordenamentos jurídicos⁹⁹, este princípio não teve foros de consagração expressa no ordenamento jurídico nacional. Todavia, parece pacífico o entendimento de que se trata de um princípio

⁹⁶ Não se pretende aqui abordar todas as situações em que seja imaginável ter de vir a proceder-se à compatibilização entre o regime penal e o regime fiscal. Porém, será sempre de levar em consideração que em matéria de tributação de rendimentos ilícitos vigora a regra de não dedução das despesas resultantes da actividade criminosa, como resulta do disposto no artigo 23º-A nº 1 als d) e) do CIRC, aplicável parcialmente em sede IRS por força do disposto no artigo 32º do CIRS, nos casos aí indicados.

⁹⁷ Questão diversa, mas relacionada com este tema, é a de saber se, em condenação por crime de natureza fiscal, deve obrigatoriamente ser declarado perdido a favor do Estado a vantagem patrimonial do crime, correspondente ao montante de imposto defraudado, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira opte por socorrer-se dos mecanismos de execução fiscal à sua disposição. Sobre este assunto, Correia, João Conde; Rodrigues, Hélio Rigor - «O Confisco das vantagens e a pretensão patrimonial da Autoridade Tributária e Aduaneira nos crimes tributários (anotação ao Acórdão do TRP de 23-11-2016, processo nº 905/15.4IDPRT.P1).» *Julgar Online* [em linha] Janeiro de 2017, <http://julgar.pt/o-confisco-das-vantagens-e-a-pretensao-patrimonial-da-autoridade-tributaria-e-aduaneira-nos-crimes-tributarios/>.

⁹⁸ Neste sentido, Dias, Augusto Silva; Ramos, Vânia Costa - *O Direito à Não Auto-Inculpação (Nemo Tenetur se Ipsum Accusare) no Processo Penal e Contra-ordenacional Português*. Coimbra: Coimbra Editora. 1ª edição, 2009, pág. 9 e segs.

⁹⁹ Veja-se a 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos da América, como referem Dias, Jorge de Figueiredo e Andrade, Manuel da Costa, Dias, Jorge de Figueiredo; Andrade, Manuel da Costa -«Poderes de Supervisão, Direito ao Silêncio e Provas Proibidas (Parecer)». In *Supervisão Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009. pág. 38 e segs.

constitucional implícito a que corresponde um direito fundamental não escrito e que se integra na Constituição Processual Criminal por via do disposto no artigo 32º nº 1 da Constituição da República Portuguesa, que serve de cláusula geral para todas as garantias de defesa, que englobam os direitos e instrumentos necessários para o arguido defender a sua posição e contrariar a acusação¹⁰⁰.

Na ausência de uma definição legal, pode entender-se, acompanhando o teor do Acórdão 340/2013 do Tribunal Constitucional, que “o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é uma marca irrenunciável do processo penal de estrutura acusatória, visando garantir que o arguido não seja reduzido a mero objecto da actividade estadual de repressão do crime, devendo antes ser-lhe atribuído o papel de verdadeiro sujeito processual, armado com os direitos de defesa e tratado como presumivelmente inocente.”

Apesar de este princípio possuir uma natureza eminentemente processual penal, o seu âmbito de validade normativo estende-se a todo o direito sancionatório incluindo o Direito de Mera Ordenação Social, e até, o Direito Disciplinar¹⁰¹, havendo, porém, quem pretenda estender aquele âmbito a áreas do Direito como a actividade de Supervisão¹⁰².

A tendência de extensão da aplicação deste princípio fora do âmbito que lhe é próprio, o processo penal, tem convocado a atenção da doutrina e da jurisprudência, pois, quanto mais afastado do seu campo próprio de actuação mais este princípio pode, quando confrontado com outros princípios constitucionais relevantes, ter de lhes ceder prioridade pela formulação de um juízo de preponderância do interesse prevalente.

¹⁰⁰ Assim, Canotilho, J. J. Gomes; Moreira, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, pág. 202. Entendendo que este princípio cumpre ainda a exigência de um processo penal equitativo prevista no artigo 20º nº 4 da Constituição, Dias, Jorge de Figueiredo e Andrade, Manuel da Costa “Poderes...”.

¹⁰¹ Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *op. cit.* pág. 23 e segs.

¹⁰² O que será levar longe de mais o âmbito de aplicação deste princípio. Veja-se a sentença do 1º Juízo, 2ª secção, do Tribunal de Pequena Instância Criminal de Lisboa de 11 de Janeiro de 2008, e o Parecer de Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - «Supervisão do Mercado, Legalidade da Prova e Direito de Defesa em Processo de Contra-Ordenação (Parecer).» *In Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009, págs. 63 e segs, onde defende posição que acompanhamos, de acordo com a qual uma tal extensão significaria “converter uma fase de supervisão num processo sancionatório sujeito ao regime do inquérito criminal.”

Um dos campos em que tal se tem verificado é o da inspecção tributária e, dentro deste, o do regime do exercício dos deveres de cooperação dos contribuintes. No âmbito da relação jurídica tributária, o contribuinte deve não só proceder ao pagamento da dívida tributária como também possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente através da apresentação de declarações ou da exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e, ainda, da prestação de informações. É o que resulta do artigo 31º da LGT. Uma vez que a Autoridade Tributária tem competência em matéria contraordenacional e criminal (vejam-se por exemplo, os artigos 35º n.ºs 1 e 4, 41º n.º 1 al. a) e b) ou 52º do RGIT) podem legitimamente colocar-se dúvidas sobre os limites dos deveres que recaem sobre os contribuintes, mormente nos casos em que do respectivo cumprimento possa resultar a descoberta, por aquela Autoridade, de uma conduta criminosa do contribuinte. Em tais casos é razoável que o contribuinte se questione se no decurso do procedimento inspectivo, deve fornecer à Autoridade Tributária informação de que possa resultar a sua eventual condenação num processo criminal posterior, mesmo que a prestação dessa informação seja obrigatória.

Num terreno mais garantístico situam-se Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos¹⁰³. Estes autores entendem que os problemas de compatibilização existem na medida da interligação entre o processo de fiscalização e o processo sancionatório. Defendem assim, *de iure constituendo*, uma separação efectiva dos processos no plano substantivo e procedimental de forma a ser possível garantir ao contribuinte que a entrega dos documentos exigidos pelas leis fiscais apenas será usada contra si para regularização da sua situação tributária e não no quadro sancionatório. Preconizam assim solução como a prevista no artigo 12º do DL 29/2008 de 25 de Fevereiro que, em sede de prevenção e combate ao planeamento fiscal abusivo, estabelece uma cláusula de exclusão de responsabilidade ao prever que “As informações prestadas no cumprimento dos deveres previstos neste decreto-lei não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo.”. Numa tal

¹⁰³ *Op. cit.* págs 43 e segs.

solução a responsabilidade penal do contribuinte subsistiria, uma vez que outro organismo da Autoridade Tributária, competente para investigar crimes ou instruir contraordenações, poderia receber [os autores não referem de quem, mas do texto parece só poder imputar-se uma tal comunicação ao serviço que desenvolveu o procedimento inspectivo] a notícia da prática da infracção, com o que se obrigaria a administração fiscal a empreender outras diligências probatórias que corroborassem os dados fornecidos no âmbito do dever de cooperação.

Porém, do ponto de vista do direito constituído no âmbito do qual a solução preconizada não se encontra consagrada, os autores consideram que sendo chamado a entregar documentos comprovativos da prática de crime de natureza fiscal, o contribuinte pode sempre recusar-se solicitando a sua constituição como arguido nos termos do disposto nos artigos 58º nº 1 al. a) e 59º nº 2 do Código de Processo Penal. Tal seria admissível na medida em que, nos termos do disposto no artigo 63º nº 5 al. d) da LGT, o contribuinte pode recusar-se a cooperar quando tal cooperação implique a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei, nos quais se incluem o direito ao silêncio e à não autoincriminação que enformam o princípio *nemo tenetur*, o que, nos termos do nº 6 dessa norma, seria sempre objecto de apreciação por um Tribunal com base em pedido fundamentado da administração tributária.

Embora concordemos com a posição daqueles autores ao nível da interpretação do direito constituído, não nos revemos na proposta de *iure constituendo* por eles preconizada, por duas razões. Em primeiro lugar, a separação dos procedimentos e a impossibilidade de utilização, no processo penal, dos elementos fornecidos pelo contribuinte no processo inspectivo, poderia consubstanciar verdadeira impunidade fiscal. Para tanto, bastaria que contribuinte procedesse à entrega dos documentos originais que tivesse na sua posse para frustrar a subsequente actividade de investigação do Ministério Público (que não da Autoridade Tributária, como ali é pressuposto). Se porventura no âmbito do procedimento inspectivo o arguido procedesse à entrega dos originais dos livros de contabilidade ou escrituração na parte referente ao período tributário

defraudado (por exemplo, referente ao IRC de 2019), seria impossível produzir prova para comprovação da verificação dos elementos típicos “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração” no âmbito da investigação de um crime de fraude fiscal previsto no artigo 103º n.º 1 al. a) do RGIT relativo àquele período e àqueles livros, na medida em que tais elementos constituem peça central do *thema probandum*. Como refere Costa Pinto¹⁰⁴, num caso destes “a proibição do uso do documento seria mesmo algo de iníquo e contraditório porque iria criar uma zona franca de responsabilidade: qualquer elemento entregue à supervisão [aqui, à Administração Fiscal], que viesse mais tarde a ser relacionado com uma infracção não poderia ser usado como prova”.

Em segundo lugar, a invocação do regime contido no artigo 12º do DL 29/2008 parece levar a conclusão oposta àquela a que os autores pretendem chegar. Sendo este regime aplicável a situações de planeamento fiscal abusivo - que se situam no domínio do que na nomenclatura universal se apelida de “*tax avoidance*” e não no domínio da “*tax evasion*”¹⁰⁵ – parece ter sido intenção expressa do legislador excluir do respectivo campo de aplicação, as infracções fiscais contraordenacionais ou criminais, razão pela qual não se vê como esta norma, de carácter excepcional, possa ser invocada para fundamentar solução geral.

Ademais, é sempre de levar em consideração que o princípio da não auto-incriminação não é absoluto. Figueiredo Dias e Costa Andrade¹⁰⁶, que acompanhamos, ensinam que o princípio *nemo tenetur* pode ser legalmente restringido, dando como exemplo a submissão ao teste de alcoolemia nos crimes rodoviários. Para que este princípio possa ser restringido a respectiva restrição tem de estar prevista em lei prévia (com o que se respeita o princípio da legalidade) e ser conforme aos princípios da proporcionalidade e necessidade previstos no artigo 18º n.º 2 da Constituição.

¹⁰⁴ «Supervisão...» pág. 106.

¹⁰⁵ Susana Aires de Sousa fala em “escolha fiscal *extra legem*” separando o campo de actuação deste tipo de condutas das situações de “escolha fiscal *contra legem*” onde se incluem as infracções tributárias. “*Os Crimes...*” págs. 43 e segs.

¹⁰⁶ «Poderes...» págs. 44 e 45.

Também no sentido da admissibilidade de compressão deste princípio, quando haja de ser cumprida obrigação tributária acessória de entrega de documentos, se pronunciou o Tribunal Constitucional no Acórdão 340/2013¹⁰⁷. Para o efeito, considerou que, na medida em que as restrições em análise resultam de previsão legal prévia e expressa, com caráter geral e abstrato, as exigências decorrentes do princípio da legalidade têm-se por verificadas.

Sob o ponto de vista do juízo de proporcionalidade, aquele Tribunal levou em consideração que aquela compressão é funcionalmente destinada à salvaguarda de outros valores constitucionais como os previstos no artigo 103º nº 1 da CRP, onde se estabelece que o sistema fiscal tem como finalidade a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. A essa luz, entendeu que a necessidade da imposição de deveres de cooperação é não só perfeitamente justificada mas também imprescindível, sendo igualmente imprescindível a posterior utilização dos elementos recolhidos no âmbito inspectivo no processo penal desencadeado pela verificação de indícios de infracção criminal. Ponderou ainda o Tribunal que em face do direito vigente, o contribuinte pode, legitimamente, não cooperar com a administração tributária em face do que dispõe o artigo 63º nº 5 al. d) vendo a sua posição acautelada mediante a intervenção de um Tribunal nos termos do nº 6 desse preceito. Considerou ainda que é concedida ao contribuinte a possibilidade de se recusar a entregar os documentos que lhe forem exigidos sujeitando-se à aplicação da correspondente pena ou coima que ao caso couber, o que constitui uma válvula de escape. Finalmente, sufragando a interpretação de Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos supra exposta, considerou que, perante uma situação de compressão daquele princípio e quando estiverem a ser efectuadas diligências destinadas a comprovar a suspeita da prática de crime, pode ainda o contribuinte optar por requerer a sua constituição como arguido, nos termos do artigo 59º nº 2 do Código de Processo Penal, passando então a dispor plenamente dos direitos inerentes a esse estatuto, designadamente o direito à não autoincriminação.

¹⁰⁷ Em entendimento posteriormente reafirmado no Acórdão 298/2019, na parte correspondente.

Com base nesta argumentação o Tribunal Constitucional decidiu “não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, d), e 125.º, do Código de Processo Penal, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte”

Como acabámos de ver, o supra exposto refere-se à consideração do princípio *nemo tenetur*, no âmbito da criminalidade fiscal. Retomando o fio da exposição, cumpre relembrar que o tema da tributação dos actos ilícitos para efeitos de análise da alínea b) do artigo 103º nº 1 do RGIT excede aquele âmbito na medida em que abrange a generalidade dos crimes previstos na ordem jurídico-penal de que resulte vantagem patrimonial susceptível de integrar normas de incidência tributária.

Se em sede de criminalidade fiscal a compressão daquele princípio se refere a uma actividade inspectiva empreendida pela Autoridade Tributária particularmente vocacionada para a detecção de ilícitos de natureza tributária, o mesmo já não se verifica quanto à criminalidade comum. Aqui, o perigo de autoincriminação é muito menos intenso, razão pela qual a compressão daquele princípio deverá ocorrer com ainda maior facilidade.

Com efeito, no exemplo supra referido do crime de lenocínio de menor, a total colaboração do contribuinte no âmbito do procedimento inspectivo não conduz, necessariamente, à descoberta da actividade criminosa. No exemplo fornecido, o facto de o agente declarar à Autoridade Tributária uma actividade de compra e venda de bebidas ou de pernoita, e, igualmente, de facultar a essa entidade a consulta da respectiva facturação, não tem por consequência necessária a instauração de um procedimento criminal. Não se vê assim como o agente de um crime se possa legitimamente eximir ao cumprimento das suas obrigações

tributárias quando o rendimento auferido esteja abrangido pelas normas de incidência de um imposto.

Do que vem de ser exposto conclui-se que, para efeitos do disposto na alínea b) do artigo 103º nº 1 do RGIT, devem ser revelados à administração fiscal todos os factos susceptíveis de integrar as normas de incidência da norma tributária, lícitos ou ilícitos, não podendo o agente invocar o direito à sua não autoincriminação para justificar a inobservância do dever declarativo quando um tal dever resulte de norma do regime jurídico do imposto defraudado.

III.2.4. A conduta prevista na alínea c): A simulação.

Nesta modalidade de acção, o legislador utilizou um conceito de direito civil para tipificar a acção criminosa¹⁰⁸.

Vejamos.

Sob a epígrafe “Simulação” dispõe o artigo 240º do Código Civil:

“1. Se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado.

2. O negócio simulado é nulo.”¹⁰⁹

¹⁰⁸ Sem esquecer que estamos no âmbito do Direito Criminal, é ainda assim útil referir que o conceito de Simulação foi igualmente acolhido no Direito Fiscal prevendo o artigo 39º nº 1 da LGT que: “ Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.” É ainda de levar em consideração a norma constante do artigo 11º nº 2 do mesmo diploma que dispõe: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.” Na medida em que a punibilidade da conduta dependa de qualificação jurídica fiscal de determinada situação tributária (o que sucede, como vimos, nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 103º do RGIT), a regra interpretativa ora enunciada não deve ser liminarmente afastada do âmbito da interpretação do direito criminal fiscal.

¹⁰⁹ Sobre o tema da Simulação no crime de Fraude fiscal, particularmente no tipo base, v. Nuno Pombo, *op. cit.* págs 113 a 196.

Como ensinam Pires de Lima e Antunes Varela¹¹⁰, exige este artigo três requisitos para que haja simulação: i) divergência entre a vontade real e a vontade declarada; ii) intuito de enganar terceiros; e iii) acordo simulatório.

A simulação pode verificar-se nos simples actos jurídicos, nos termos previstos no artigo 295º do Código Civil e em negócios jurídicos unilaterais.

Nos termos do disposto no artigo 241º desse Código a simulação pode ser absoluta ou relativa. Diz-se absoluta se foi celebrado um negócio quando as partes não queriam celebrar negócio algum e relativa quando o negócio simulado é diferente do negócio efectivamente celebrado¹¹¹.

O artigo 242º nº 1 daquele diploma prevê ainda a simulação fraudulenta que se distingue da simulação inocente consoante haja ou não *animus nocendi*, ou seja, intenção de, mais do que enganar, prejudicar terceiros.

Em face do teor da norma incriminadora afigura-se que o respectivo âmbito de aplicação não coincide integralmente com o previsto no direito civil, pelo menos no que respeita à simulação em actos jurídicos já que, na medida em que a descrição típica se refere expressamente a *negócio jurídico*, não vemos como possa ser aplicada, sem ferir o princípio da legalidade, a norma de extensão prevista no artigo 295º do Código Civil.

Tal significa que nesta modalidade, e na medida em que subjacente ao conceito de acordo simulatório está o encontro da vontade de pelo menos duas pessoas, o crime de fraude fiscal integra a categoria dos chamados crimes de convergência, ou de participação necessária, em que as contribuições dos vários participantes para o facto se dirigem, da mesma forma e na mesma direcção à violação do bem jurídico, sendo cada participante punido de acordo com a sua forma de participação, nos termos gerais¹¹².

¹¹⁰ Lima, Pires de; Varela, Antunes – *Código Civil Anotado*. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1987, pág. 227.

¹¹¹ Nuno Pombo, *op. cit.* pág. 114, dá nota de que a simulação relativa pode ainda dividir-se em total e parcial. Na simulação relativa total o negócio jurídico simulado e o negócio jurídico dissimulado pertencem a tipos ou categorias diferentes. Na simulação relativa parcial o negócio dissimulado tem a mesma natureza do simulado, dele só diferindo num ou noutro ponto.

¹¹² Como refere Dias, Jorge de Figueiredo - "*Direito Penal...*" págs. 854 a 855.

Como referido supra, a comissão do crime nesta modalidade depende de apresentação de declaração contributiva na qual terão de se reflectir os termos do do contrato simulado¹¹³.

III.3. A cláusula patrimonial prevista no nº 2 como elemento do tipo.

Nos termos do disposto no nº 2 do artigo 103º nº 1 do RGIT os factos não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15.000.

Nesta norma o legislador socorreu-se de uma cláusula de valor patrimonial para delimitar o patamar mínimo da intervenção¹¹⁴.

A redacção deste preceito, utilizando a expressão *não são puníveis* permite intuir que estamos perante uma condição objectiva de punibilidade. Não é, contudo, assim.

Como se referiu supra, em matéria de condições objectivas de punibilidade seguimos de perto Frederico da Costa Pinto quando ensina que o critério de identificação das condições objectivas de punibilidade é, pelo menos, estrutural-normativo, encontrando-se a condição objectiva de punibilidade numa relação de exclusão recíproca com o facto ilícito típico. Será pois no contexto de cada tipo legal em concreto que se devem considerar, por um lado, o facto praticado pelo agente e, por outro, as circunstâncias que, sendo distintas do facto, têm a virtualidade de condicionar a punibilidade.

No caso da norma em apreço, o valor de €15.000,00 não se encontra numa relação de exclusão recíproca com o facto praticado pelo agente. Pelo contrário, esse montante tem de ser de algum modo representado e desejado pelo agente, isto é, tem de ser objecto do dolo do agente sob pena de não lhe poder ser imputada, no dizer de Figueiredo Dias, “uma correcta orientação da sua consciência ética

¹¹³ Não obstante o artigo 39º nº 1 da LGT dispor que a tributação recai sobre o negócio dissimulado (ou real) a incriminação da conduta assenta no perigo de, em consequência da conduta fraudulenta, a tributação ser erroneamente efectuada com base no negócio simulado.

¹¹⁴ Neste sentido, Beleza, Teresa Pizarro; Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - «Consumação, Igualdade e Prescrição.» In *Homenagem a Jorge Carlos de Almeida Fonseca por ocasião dos seus 70 anos - Liberdade, Sempre!*. 1ª Edição, Coimbra: Almedina, 2020, pág. 1104.

para o desvalor jurídico de concretamente se liga à acção intentada, para o seu caracter ilícito”¹¹⁵.

Acompanhamos assim a argumentação expendida por Teresa Beleza/Costa Pinto¹¹⁶ para inserir esta cláusula de valor patrimonial no facto tipicamente ilícito, argumentação essa que, por um lado, realça que a mesma não surge na lei como um evento objectivamente verificado mas como um propósito visado pelo facto do agente, e, por outro, a associa à gravidade patrimonial do facto que por ser calculada por referência à declaração apresentada ou devida, depende da vontade do agente não podendo por tal motivo ser estranha ao facto ilícito, sob pena de violação do princípio da culpa.

Trata-se, pois de um elemento objectivo do tipo, comum quer às diversas modalidades de acção previstas no nº 1 do artigo 103º do RGIT, quer também ao tipo qualificado previsto no artigo 104º do RGIT.

Uma outra questão que a norma suscita é a de saber qual o referente do valor de €15.000,00. Ao utilizar a expressão “*vantagem patrimonial*” o legislador situa o referente no domínio de acção do agente na medida em que, face ao modo como o tipo se encontra construído, das condutas típicas nunca resultará vantagem patrimonial para o Estado. Praticada a conduta, só o agente retirará da mesma uma vantagem patrimonial. Sendo assim, a vantagem patrimonial ilegítima corresponderá ao benefício patrimonial que o agente procurou obter com a sua conduta (seja por via não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou por via da obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais), benefício esse que, em face da caracterização do crime como crime de aptidão, deverá em qualquer caso ser idóneo a diminuir as receitas fiscais.

III.4. A relevância da declaração defraudada: unidade/pluralidade de infracções. O princípio *non bis in idem*.

¹¹⁵ “Direito Penal...” pág. 351.

¹¹⁶ «Consumação...» pág. 1105 e 1106.

Dispõe o nº 3 do artigo 103º do RGIT que: “para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à Administração Fiscal.”

A presente norma introduz um elemento relevante para determinar (e delimitar) a comissão do crime de fraude fiscal ao projectar directamente na declaração a apresentar nos termos do regime jurídico definido para o imposto defraudado, o valor a considerar nos números 1 e 2 do preceito. Ciente da diversidade de regimes de cumprimento de obrigações declarativas (anual, trimestral, mensal, ad hoc, consoante o imposto) o legislador parece ter optado por delimitar a conduta típica por referência ao modo típico de cumprimento da obrigação tributária subjacente à relação jurídica de imposto: a declaração do facto tributário.

Uma questão relevante é a de saber a que declaração se refere o legislador neste preceito, se à declaração defraudada ou omitida, objecto do crime, se à declaração que deveria ter sido apresentada em cumprimento escrupuloso e de boa-fé dos respectivos deveres declarativos. Tal questão releva, designadamente, em sede de consumação do crime, como se verá infra. Entendemos que o legislador optou pela segunda hipótese. Com efeito, se estivesse em causa a concreta declaração omitida ou defraudada o legislador, à semelhança do que fez na alínea a) ou na alínea b) do nº 1 onde utilizou o participio passado (“prestadas”, “apresentadas” “declarados”) em vez de utilizar a expressão “a apresentar” utilizaria, coerentemente, a expressão “apresentada”, o que não sucedeu. Para além disso, o legislador salientou que os valores a considerar são os que devam constar de cada declaração a apresentar “nos termos da legislação aplicável”, parecendo remeter o apuramento dos valores para o regime tributário aplicável e não para a concreta declaração defraudada ou omitida. Ao utilizar esta técnica o legislador erigiu em padrão de aferição da conduta do agente a declaração que, não tivesse existido fraude, deveria ser apresentada. Assim, a vantagem patrimonial do agente, a que alude o nº 2, deve ser apurada tomando por referência a declaração

efectivamente devida em face da legislação aplicável. Da comparação entre a declaração defraudada/omitida e a declaração que seria devida resultará o apuramento da vantagem patrimonial obtida pelo agente do crime.

A delimitação da conduta criminosa por referência à declaração devida, tem relevância interpretativa em matéria de concurso de infracções (embora aqui não definitivo) e de delimitação da conduta para efeitos de *non bis in idem*. Vejamos.

Se para a comissão do crime basta que se verifique uma conduta subsumível reportada a uma declaração, não pode no entanto concluir-se em contraponto que duas condutas, reportadas a duas declarações distintas, configurem a prática de dois crimes de fraude fiscal. Com efeito, valem aqui os critérios de determinação da unidade ou pluralidade de crimes, que devem ser chamados a operar para aferir se, quando determinado sujeito passivo de IVA oculta/altera de 18 declarações mensais (que, portanto, abarcam mais de um exercício fiscal) factos fiscalmente relevantes, comete 18 crimes de fraude fiscal (a punir em concurso efectivo ou como crime continuado) ou apenas 1 crime de Fraude fiscal. Assim, embora relevante, a declaração devida não permite por si só concluir pela verificação de uma unidade de desígnio criminoso que, em concreto, confira à pluralidade de realizações típicas um sentido unitário do ilícito¹¹⁷.

Tal já não parece ser assim para efeitos do princípio *non bis in idem* que se encontra consagrado no artigo 29º nº 5 da Constituição da República Portuguesa onde se dispõe que “Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.”

Como ensinam J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira¹¹⁸, este princípio comporta duas dimensões, manifestando-se quer como direito subjectivo fundamental de não ser julgado mais do que duas vezes pelos mesmos factos e de defesa contra actos estaduais violadores deste direito, quer como princípio constitucional objectivo que obriga o legislador à conformação do direito

¹¹⁷ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo - “Direito Penal...” pág. 1020.

¹¹⁸ “Constituição...” pág. 194.

processual penal, sobretudo no que tange à definição de caso julgado de material, a fim de impedir vários julgamentos sobre o mesmo facto. Esses autores sublinham a particular importância da necessidade de clarificação da expressão «prática do mesmo crime» a qual deverá ser buscada não só no direito penal substantivo mas também no direito processual penal¹¹⁹.

Refutando concepções positivistas e normativistas, Figueiredo Dias adopta em matéria de unidade ou pluralidade de infracções o critério da unidade ou pluralidade de sentidos sociais de ilicitude do comportamento global¹²⁰. De acordo com os seus ensinamentos, o conceito de crime, para efeitos de análise da respectiva unidade ou pluralidade, reconduz-se à figura do *facto punível* enquanto violação de bens jurídico-penais que integra um tipo legal aplicável ao caso concreto. A essência do facto punível não reside nem na mera acção nem no tipo legal que integra tal acção mas antes no substrato de vida portador de um sentido negativo de valor jurídico-penal. Assim, para se concluir pela unidade ou pluralidade de infracções, há que buscar no comportamento global do agente unidade ou pluralidade de sentidos de ilicitude típica: se o comportamento do agente for dominado por uma pluralidade de sentidos sociais autónomos dos ilícitos típicos cometidos haverá tantos crimes quantos esses sentidos sociais; se, diversamente, o agente estiver dominado por um único sentido autónomo de ilicitude a que corresponda uma predominante e fundamental unidade de sentido do concreto ilícito-típico praticado, estaremos perante um único crime, e, portanto, em condições de aferir, em face do critério utilizado, quando estamos perante o «mesmo crime» na acepção prevista no artigo 29º nº 5 da CRP.

¹¹⁹ Uma análise aprofundada do princípio *non bis in idem* não cabe no escopo do presente trabalho. Numa perspectiva substantiva, v. Dias, Figueiredo, “Direito Penal...” págs 977 e segs”. Para um enquadramento processual v. Silva, Germano Marques da – *Curso de Processo Penal III*. 1ª Edição. Lisboa: Editorial Verbo, 1994, págs 25 e segs.

¹²⁰ “Direito Penal...” pág. 988 e segs.

Sendo um cidadão julgado pela prática de determinado crime¹²¹, o efeito preclusivo do caso julgado opõe-se não só à repetição do julgamento, mas também, como refere Frederico da Costa Pinto¹²², ao exercício da respectiva acção penal¹²³.

Em sede de fraude fiscal, a relevância dada pelo legislador à declaração devida parece simplificar, pelo menos parcialmente, o trabalho do intérprete no apuramento do que deva significar a expressão «mesmo crime» para efeitos de aplicação deste princípio.

Com efeito ao ancorar as referências típicas na declaração devida, igualmente aí fez aportar o substrato de vida portador de um sentido negativo de valor jurídico-penal. Daí que o agente não poderá ser condenado mais do que uma vez, com referência à mesma declaração, *i.e.*, ao mesmo imposto e ao mesmo período declarativo, ainda que pratique alguma ou todas as modalidades típicas da acção ou alguns dos factos de que depende a agravação prevista no artigo 104º do RGIT e ainda que algum desses factores só seja conhecido posteriormente. Por exemplo, condenado um arguido por ter apresentado uma declaração defraudada referente ao IRS de 2019 de que resultou vantagem patrimonial no valor de €45.000,00 (fraude simples) não pode o mesmo ser julgado novamente se, posteriormente, se vier a apurar que o mesmo recorreu a facturas simuladas para aumentar as suas despesas obtendo vantagem patrimonial não de €45.000,00 mas de €60.000,00 (fraude qualificada pelas circunstâncias previstas nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 104º).

Numa situação destas deve prevalecer o efeito obstrutor absoluto do caso julgado material, também descrito como função sancionatória do caso julgado¹²⁴,

¹²¹ Sendo indiferente que a decisão seja condenatória ou absolutória, cfr. Pinto, Frederico de Lacerda da Costa “A Categoria...” Tomo II, pág. 1135.

¹²² “A Categoria...” Tomo II, pág. 1138. Também no sentido em que o *non bis in idem* se estende por todas as fases do processo penal, incluindo a fase de Inquérito, se pronuncia Germano Marques da Silva, “Curso...” pág. 40, nota 2, ao considerar inadmissível que possam correr simultaneamente dois processos em fase de Inquérito em que sejam aplicadas simultânea ou sucessivamente ao mesmo arguido e pelos mesmos factos, medidas de coacção cumulativas.

¹²³ Cremos que quando os respectivos pressupostos se manifestem na fase de Inquérito, o princípio *non bis in idem*, deverá ser preservado pelo Ministério Público que, sem necessidade de intervenção judicial, deverá proferir despacho de Arquivamento por inadmissibilidade legal do procedimento nos termos do disposto no artigo 277º nº 1, parte final, do Código de Processo Penal.

¹²⁴ Por Roxin/Schünemann, *Strafverfahrensrecht* (26ª edição, 2009)§52 nº 8, *apud* Pinto, Frederico de Lacerda da Costa, “A Categoria...” Tomo II pág. 1138, nota 103, quando referem que «o risco de ficar excluída a possibilidade de um esclarecimento posterior dos factos através de investigações

que impede uma reapreciação da conduta do agente quando no âmbito do processo em que foi julgado não tenha sido possível, em sede de investigação, apurar todos os factos imputáveis ao arguido¹²⁵, ou quando, ainda que tal tenha sido possível, esses factos não tenham sido vertidos na acusação nos termos do disposto no artigo 283º nº 3 als b) e c) e não tenham sido trazidos a lume em julgamento para efeitos do disposto no artigo 359º, ambos do Código de Processo Penal.

Assim, ainda que não seja elemento decisivo para a determinação do número de crimes cometidos pelo agente, a referência à declaração devida tem a virtualidade de permitir, com clareza, apurar o alcance do caso julgado material de uma decisão proferida num processo tendo em vista a salvaguarda do princípio *non bis in idem* quando o agente venha a ser julgado (ou investigado) por factos iguais ou semelhantes em processo posterior, ou quando ocorra litispendência.

IV. O bem jurídico. Os modelos existentes e posição adoptada: a fraude fiscal como tutela de bem jurídico complexo.

Ao longo da presente dissertação foi referido que o crime de fraude fiscal convoca entendimentos doutrinários não poucas vezes divergentes entre si.

Um dos temas em que a diversidade de entendimentos mais se faz sentir é justamente no da delimitação do bem jurídico tutelado pela incriminação.

As dificuldades que aqui se verificam decorrem do facto de o crime em apreço se situar no campo do chamado “direito penal secundário” em que, a contrário do que sucede no “direito penal primário”, não é possível determinar claramente o bem jurídico tutelado pela norma incriminadora.

complementares deve levar os órgãos de perseguição penal a uma investigação meticulosa e a uma correcta valoração do facto». Nessa nota, Costa Pinto reforça esse argumento salientando, em termos com os quais concordamos em absoluto, que “a afirmação vale de forma reforçada num processo penal em que vigora na fase de julgamento um princípio da investigação, complementar da estrutura acusatória.
¹²⁵ Também neste sentido se manifesta Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - “A Categoria...”, págs. 1135 a 1138, onde fornece diversos exemplos de impossibilidade de proceder a novo julgamento quando no primeiro faltasse uma condição objectiva de punibilidade, como a falta de sentença de reconhecimento da falência em crime de insolvência dolosa (artigo 227º do Código Penal), ou a morte ou ofensa à integridade física grave no crime de participação em rixa (artigo 151º do Código Penal).

Apesar das divergências com Augusto Silva Dias, Figueiredo Dias/Costa Andrade¹²⁶ concordam com aquele autor ¹²⁷ quando refere que: “A respeito do fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal e diferentemente do que sucede nos chamados *crimes clássicos*, não se apresenta à partida um (ou vários) bens jurídicos de contornos definidos, concretamente apreensível que funcione como *constituens* da estrutura do ilícito e vincule a uma certa direcção de tutela. Ao invés, objecto da protecção penal é um *constituto*, uma resultante de objectivos e estratégias de política criminal previamente traçados. O legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação da convivência. (...) Com este sentido pode dizer-se que os crimes tributários têm natureza *artificial*”.

A temática do bem jurídico presta-se assim a diversas interpretações¹²⁸.

Aquando da entrada em vigor do RJFNA era possível apontar a existência de três modelos de definição do bem jurídico justificador da criminalização das condutas que vieram a integrar a tipicidade da então nova criminalidade fiscal não aduaneira¹²⁹.

Um primeiro modelo, de cariz patrimonialista, considerava que o bem jurídico tutelado por norma incriminadora fiscal possuía natureza patrimonial cabendo àquela norma a função de protecção do património do Estado.

Neste modelo o bem jurídico residia na legítima pretensão do Fisco em arrecadar as receitas provenientes dos impostos.

Assim concebido o bem jurídico, a ilicitude da conduta centrar-se-ia no dano causado ao Estado dando-se prevalência ao desvalor da acção, projectando-se a fraude fiscal como uma forma especial de burla em que relevava o dano

¹²⁶ «O crime...» pág. 418

¹²⁷ «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Político-Criminais» Fisco, Julho de 1990, pág. 29, apud Figueiredo Dias/Costa Andrade, nota anterior.

¹²⁸ Sobre o tema, desenvolvidamente, Susana Aires de Sousa “Os Crimes...” págs 67 a 71 e 171 a 301, e André Teixeira dos Santos “O Crime...” págs. 25 a 127.

¹²⁹ Seguimos de perto nesta parte o ensinamento concordante de Augusto Silva Dias por uma parte e de Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, por outra, em respectivamente, «Crimes...» pág. 445 e segs e «O Crime...» pág. 418 e segs.

patrimonial. Numa construção como esta os crimes fiscais seriam crimes de dano ou de perigo de produção do dano.

Um modelo oposto ancorava o bem jurídico nos valores da transparência e da verdade que devem reger a colaboração a que os cidadãos-contribuintes se encontram obrigados nas suas relações com o Fisco. Nesta vertente o bem jurídico não radica na protecção do património do Estado mas na violação das normas de confiança, à semelhança do que sucede com os crimes de falsificação de documentos. Assim, o tipo e a ilicitude centram-se na violação dos deveres de informação e verdade fiscal dando prevalência ao desvalor da acção esgotando-se na violação pelo agente dos deveres a que estava adstrito. Nesta formulação os crimes fiscais seriam crimes de perigo ou de desobediência.

Um terceiro modelo integrava concepções mistas, resultantes da combinação dos dois modelos anteriores, combinando a necessidade de proteger tanto a verdade e transparência como o património fiscal. Trata-se do modelo seguido pelo legislador Português, último ponto no qual convergem os autores supra mencionados, separando-se em matéria de definição do bem jurídico e de relevância a dar ao património.

Para Augusto Silva Dias, os crimes fiscais estão estruturados em torno do perigo ou do dano, referentes às receitas fiscais do Estado, causados pela violação de deveres de colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal. Uma tal estrutura organiza-se em dois níveis cada um deles com conteúdos distintos. Num nível encontra-se o bem jurídico, constituído pelo património fiscal do Estado enquanto instrumento de política financeira e distributiva tal como configurado nos artigos 81º e 103º da Constituição. Noutro nível encontram-se os deveres de colaboração que recaem sobre o contribuinte mas que não integram o bem jurídico constituindo antes o suporte normativo que assegura a protecção do bem, *i.e.*, formam a base institucional de protecção do bem mas não se confundem com ele. O desvalor do resultado reflecte-se naquele nível e desvalor da acção reflecte-se neste, de tal modo que o modo de atentar contra o bem jurídico só pode passar pela violação destes deveres.

Jorge Figueiredo Dias/Costa Andrade recusam que o crime de fraude fiscal se estruture em torno do dano. Desde logo, afirmam, porque a lei penal fiscal portuguesa não inscreve o dano patrimonial entre os pressupostos objectivos da factualidade típica, nem sob a forma de inflicção de um prejuízo nem sob a forma de obtenção de um benefício indevido. Por isso consideram que no que tange ao tipo objectivo o mesmo preenche-se necessária e suficientemente com o atentado à verdade e transparência corporizado nas diversas modalidades de acção, consumando-se o crime mesmo que nenhum dano ou enriquecimento indevidos se venha a verificar. Concluem assim que são a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio da prática fiscal, e não o património fiscal como tal, que configuram o bem jurídico protegido. Sobrepõem os crimes de Falsificação de Documentos e de Fraude fiscal, propondo-se o primeiro a prevenir atentados à segurança e fiabilidade do tráfico jurídico em geral e o segundo a fazer face a atentados à verdade, segurança e fiabilidade no âmbito circunscrito da relação jurídico-tributária. O dano patrimonial é elemento estranho ao tipo mas encontra-se a ele associado como referente expresso da intenção do agente. A construção do crime de fraude fiscal neste moldes visa, do ponto de vista político-criminal e teleológico, alcançar o alargamento e reforço da tutela jurídico-penal do património fiscal, antecipando a intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento anterior ao da ocorrência do sacrifício ou dano patrimonial. Sopesando o teor do artigo 26º do RJFNA, que privilegiava como condição da concessão do benefício do arquivamento do processo e da isenção de pena, a reposição da verdade sobre a situação fiscal do agente, concluem que tal permite “apontar a verdade e a transparência como o bem jurídico-penal em primeira linha protegido pelo crime de Fraude fiscal”.

Com a entrada em vigor do RGIT e após revisitar o tema, Costa Andrade manteve o entendimento supra exposto¹³⁰ afirmando: «Hoje como então, consideramos como mais correcto o entendimento que define a verdade/transparência como o bem jurídico típico da Fraude fiscal. A infracção está assim tipicamente estruturada em torno de um bem jurídico que está numa

¹³⁰ “A Fraude...” pág. 277.

“relação de comunicabilidade axiológico/material, mesmo de sobreposição praticamente total com o bem jurídico de crimes como a Falsificação de documento”»

Actualmente continua a verificar-se uma amplitude considerável de opiniões diversas sobre a natureza do bem jurídico protegido.

Para Susana Aires de Sousa¹³¹, o legislador português parece ter optado por uma concepção de carácter patrimonialista do bem tutelado, centrada na obtenção das receitas tributárias, induzindo a concluir que através deste crime se quis proteger as receitas tributárias enquanto componente activa do património tributário do Estado. De acordo com esta autora, não está em causa o conceito de património público pois este, considerado na sua globalidade, apresenta-se como uma realidade fragmentada e complexa abarcando distintas realidades sectoriais que impedem a possibilidade de encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais. Uma maior concretização do objecto das infracções fiscais de natureza penal é atingida, a seu ver, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Conclui o seu raciocínio afirmando que “o bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais coincide, assim, a nosso ver, com a obtenção das receitas fiscais.”

Da análise do pensamento desta autora parece poder concluir-se a defesa de uma visão patrimonialista dos crimes fiscais, e, por conseguinte, da fraude fiscal.

André Teixeira dos Santos¹³² entende que os comportamentos incriminados vão ao encontro dos interesses constitucionais e têm como realidade material subjacente o sistema fiscal concretizado na sua dupla faceta de arrecadação de receitas, mediante os impostos, para financiar as funções estatais e a redistribuição da riqueza. Conclui assim que o objecto de protecção do crime de fraude fiscal, *i.e.*, o bem jurídico tutelado pela incriminação, é o sistema fiscal concretizado na

¹³¹ “Os Crimes...”, págs. 71 e 298 a 299.

¹³² “O Crime...” págs. 111 e segs em especial 121 a 127.

contribuição definida simultaneamente como sustento dos gastos públicos afectos à prossecução das funções do Estado e como redistribuição da riqueza que deve operar mediante os impostos.

Germano Marques da Silva¹³³ constrói o bem jurídico partindo da constatação de que as funções do Estado directamente interventoras através de prestações sociais pressupõem a existência de recursos financeiros que os crimes tributários têm por finalidade proteger. O bem jurídico tutelado, frequentemente identificado com o património do Estado na sua componente tributária, não se esgota neste, reconduzindo-se ao próprio sistema tributário, entendido como uma realidade mais abrangente do que o património tributário, englobando as funções de arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado e de prossecução de outras finalidades ou interesses ditados pela política económica. Trata-se assim de “um bem jurídico colectivo de matriz eminentemente social, própria de um Estado social de direito, cuja principal fonte de legitimação se encontra nos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

Casalta Nabais¹³⁴ defende que o legislador fiscal não deve guiar-se por nenhum dos dois modelos supra referidos, modelo patrimonial e modelo dos deveres de colaboração, reconhecendo que se vem entendendo que os crimes fiscais devem ser tanto uma coisa como outro, reconduzindo-se o ilícito que os suporta a um modelo misto em que se visa quer a protecção do património fiscal do Estado quer os valores de verdade e lealdade fiscal. Para este autor este é o modelo que o legislador português vem seguindo e que se foi gradualmente consolidando e reforçando até ao RGIT. Uma tal evolução, todavia, implica a observação complementar de que na medida em que se polariza na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes (e demais sujeitos passivos fiscais) para com a administração tributária, a ilicitude das infracções tributárias centra-se afinal de contas na violação do *dever de cidadania* de pagar impostos. Em face disto

¹³³ “Direito Penal Tributário...” págs 222, e 30 a 34.

¹³⁴ “Direito...” págs. 426 a 428.

admite a hipótese de o bem jurídico suporte dos crimes tributários ser a sociedade organizada em Estado de tal modo que tais crimes se configurem como crimes contra a sociedade organizada em Estado fiscal social, que seria o bem jurídico protegido pela incriminação.

Decorridos mais de 30 anos sobre a entrada em vigor do RJIFNA, parece hoje indiscutível a necessidade e utilidade do Direito Penal Fiscal, assentando o discurso legitimador em diversas perspectivas que, consideramos, não se excluem entre si.

Por um lado, tal decorre da alteração do quadro em que a fuga ilegítima aos impostos configurava um mero delito de luvas brancas susceptível de despertar sentimentos de admiração e respeito por quem a praticasse, para um quadro em que se reconhece que a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a protecção dos direitos fundamentais ao nível penal.

O imposto e o sistema fiscal ganharam uma dimensão ética enquanto veículos de realização da justiça distributiva - a qual encontra consagração constitucional no artigo 103º nº 1 da Constituição quando dispõe que: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” – a qual é merecedora da expansão do direito penal a um domínio que lhe é tradicionalmente alheio¹³⁵.

Noutra perspectiva, a organização comunitária actual, assente no *Estado fiscal social*, pressupõe uma ideia de cidadania fiscal que se manifesta em dois níveis: Num nível político atribuindo a todos os cidadãos o direito e o dever de participar na vida pública da comunidade, decidindo democraticamente que percentagem de recursos da economia privada estão dispostos a ceder para o suporte financeiro do Estado e num nível financeiro, constituindo destinatários do

¹³⁵ Cfr. Rodrigues, Anabela Miranda - «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal.» In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pág. 481 e segs.

dever fundamental de suportar financeiramente o Estado todos os membros da comunidade estadual. Nesta óptica a fundamentação ética do ilícito tributário reside nesta ideia de cidadania fiscal da qual decorre que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o respectivo suporte financeiro, cabendo ao Estado obrigar todos os membros que o integram a cumprir o referido dever¹³⁶.

As diversas perspectivas permitem considerar que a *ratio essendi* da criminalização tributária reside na necessidade de proteger o sistema tributário por constituir um pilar sem o qual o Estado, tal como actualmente está concebido, não pode existir.

O fundamento incriminador está assim referido à própria existência do Estado e da comunidade, sendo por isso justificado o recurso ao Direito Penal para protecção desse interesse.

Apesar de o discurso legitimador dos crimes fiscais não se confundir com os bens jurídicos protegidos por cada tipo legal, não pode ser ignorado aquando da delimitação e caracterização de cada um destes, sob pena de se erigir em bem jurídico uma realidade não jurídico-penalmente legitimada e, por isso, não merecedora de tutela penal¹³⁷.

Sem perder a referência de que o crime de Fraude fiscal encontra a sua razão de ser na necessidade de proteger o sistema tributário enquanto suporte do Estado fiscal social, impõe-se tomar posição sobre a delimitação do bem jurídico protegido com esta incriminação, desde logo na medida em que uma tal definição é essencial à análise da consumação do crime. De facto, tratando-se de um crime de perigo na modalidade de crime de aptidão, o mesmo só se pode considerar consumado quando, praticada a conduta típica, se verificar um perigo idóneo de lesão do bem jurídico, que deve assim ser perfeitamente identificado sob pena de

¹³⁶ Nabais, José Casalta “Direito...” pags. 423 a 426, acompanhado por Germano Marques da Silva em “Direito Penal Tributário...” pág. 27, notas 1 e 2.

¹³⁷ Neste sentido, Anabela Miranda Rodrigues escreve “Com isto, é inequivocamente o critério político criminal da necessidade que se reconhece como critério decisivo legitimador da criminalização de comportamentos que implicam a fuga ilegítima ao Fisco.” *Op. cit.* pág. 482.

toda a norma se tornar ininteligível e, por isso, violadora do princípio da legalidade.

O conceito de bem jurídico continua por determinar com nitidez e segurança suficientes não obstante o tempo decorrido desde a sua formulação na década de 30 do século XIX¹³⁸.

Figueiredo Dias define-o como a «expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo Estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante por isso juridicamente reconhecido como valioso»¹³⁹.

Para este autor, a concretização do conceito de bem jurídico impõe que se tome em consideração que os bens do sistema social só se transformam e concretizam em bens jurídicos dignos de tutela penal (bens jurídico-penais) através da “ordenação” axiológica jurídico-constitucional nos termos dos artigos 3º nº 2 e 18º nº 2 da CRP. Só existe bem jurídico político-criminalmente tutelável onde se encontre reflectido um valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total, preexistente ao ordenamento jurídico-penal. Isto significa que há uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem jurídico-penal legal dos bens jurídicos. Essa relação é de analogia material assente numa essencial correspondência de sentido e, do ponto de vista da sua tutela, de fins, correspondência essa que deriva de a ordem jurídico-constitucional constituir tanto quadro obrigatório de referência quanto critério regulativo da actividade punitiva do Estado. Atrás de cada incriminação deve poder constatar-se a existência de um bem jurídico-penal de tal modo que, quando tal não suceda, a norma incriminadora deva considerar-se materialmente inconstitucional. A noção de bem jurídico é essencial ao próprio Direito Penal por ser sua função específica a tutela de bens jurídico-penais, surgindo o bem jurídico como o «o elemento constitutivo mais relevante do conceito material de crime».

¹³⁸ Figueiredo Dias refere que o autor que pela primeira vez (de acordo com a opinião generalizada mas não incontestada) apelou a esta notação foi Birnbaum, em 1834, in “*Direito Penal...*” pág. 115 nota 25.

¹³⁹ Op.cit. na nota anterior, pág. 114. Sobre a posição deste autor que ora se expõe, v. págs 113 a 154 da mesma obra.

Mas se não pode haver criminalização sem que a mesma sirva a tutela de um bem jurídico-penal, o inverso não é verdadeiro, podendo verificar-se a existência de um bem jurídico-penal cuja tutela se baste com a intervenção de meios civis ou administrativos. Assim, a tutela penal dos bens jurídicos pressupõe não só a respectiva dignidade penal como a necessidade de recurso ao direito penal para assegurar a sua protecção, com o que se cumprirá a exigência prevista no artigo 18º nº 2 da CRP, quando dispõe que: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao *necessário* para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.” (itálico nosso).

Partindo do pressuposto de que não pode haver crime sem que subjacente ao mesmo se encontre um concreto bem jurídico-penal tutelável¹⁴⁰ que careça de protecção penal, cumpre tomar posição sobre qual (ou quais) o bem jurídico tutelado na norma em apreciação.

A metodologia utilizada assentará na análise da incriminação quer ao nível do tipo base quer ao nível do tipo qualificado tendo em vista descortinar se há apenas um ou vários bens protegidos com cada hipótese incriminatória nela contida.

Como referido supra, o legislador português optou por um modelo misto de protecção de bem jurídico que combina a necessidade de proteger tanto a verdade e a transparência como o património fiscal. Ao nível da fraude fiscal tal opção teve por consequência a instituição de uma norma incriminadora complexa na qual não podiam deixar de se espelhar os modelos de base que constituem o modelo misto: patrimonial e de veracidade, cumulativamente, em nossa opinião.

Da análise da norma, em especial do corpo do artigo 103º nº 1, ressalta enquanto referente estrutural da conduta que constitui a fraude fiscal, a susceptibilidade da mesma para causar diminuição das receitas fiscais, no que

¹⁴⁰ Neste sentido também Silva, Germano Marques da, in “Direito Penal Tributário...” pág. 31 quando refere que: “Na perspectiva político-criminal, o conceito de bem jurídico serve para legitimar a pretensão punitiva do Estado e assim condicionar as incriminações e comportamentos socialmente prejudiciais”

assenta a qualificação do crime como crime de perigo na modalidade de crime de aptidão. A necessidade de conferir dignidade penal à conduta, levou o legislador a introduzir no nº 2 do artigo 103º uma cláusula de valor patrimonial mínima, o que permite concluir que foi sua intenção expressa proteger o erário público de ofensas patrimoniais que, ancoradas naquele valor mínimo, tenham ou possam ter expressão isolada ou conjuntamente¹⁴¹, no montante daquele património. Simultaneamente, o legislador criou ainda cláusulas de valor patrimonial que agravam a moldura penal aplicável à conduta do agente, como as previstas nos nºs 2 al. b) e 3 do artigo 104º. O requisito de idoneidade de lesão das receitas tributárias e a utilização de cláusulas patrimoniais - mínima e agravantes – parecem reflectir a vertente patrimonialista do modelo misto seguido pelo legislador nacional.

No entanto, a fraude fiscal não é constituída por todas as condutas que, integrando a respectiva cláusula patrimonial, sejam idóneas a perigar as receitas fiscais pois apenas são típicas as condutas “ilegítimas tipificadas” no artigo em questão. Como ficou exposto, estas condutas (e só elas que não outras) traduzem comportamentos desleais, violadores das obrigações que recaem sobre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária como as previstas no artigo 31º nº 2 (obrigações acessórias do sujeito passivo) ou os deveres de verdade e boa fé previstos nos artigos 59º nºs 2 e 4 ou 75º nº 1, todos da LGT.

Com a integração destas condutas no desenho típico do crime em apreço, o legislador relevou a segunda vertente do modelo misto acolhido, de defesa dos valores de transparência e de verdade, com reflexo directo nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 103º e no nºs 1, 2 al, a) do artigo 104º.

Daqui poder-se-á retirar que constituem crime de Fraude fiscal condutas que, objectiva e subjectivamente, atentam simultaneamente contra as receitas

¹⁴¹ Há quem entenda, v.g. na Alemanha e em Espanha, que os crimes consta a Fazenda Nacional integram a categoria dos chamados delitos cumulativos ou de adição, em que se reconhece a existência de um bem jurídico insusceptível de ser lesado por uma acção individual. Esta categoria visa fazer face à dificuldade inerente ao problema do sancionamento penal de uma conduta quando a mesma não se mostre adequada a lesar o bem jurídico. É o caso da conduta que lesa em 15 mil euros um património que vale milhares de milhões de euros e que por não se mostrar apta a causar lesão não deveria ser punida. Sobre o tema, desenvolvidamente Sousa, Susana Aires de “*Os Crimes...*” págs. 226 a 238. V. também Dias, Jorge de Figueiredo “*Direito Penal...*” pág 152 e segs.

patrimoniais e contra os deveres de verdade, lealdade e colaboração a que os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária se encontram vinculados e que gozam de foros de presunção legal, ainda que ilidível¹⁴². É o que parece decorrer da leitura integrada do corpo do nº1 do artigo 103º e das suas diversas alíneas, que, como exposto supra, prevêm taxativamente as condutas aí descritas.

Daí que não seja possível cometer o crime de fraude fiscal sem, por um lado, colocar em perigo o património público e, por outro, atentar contra a verdade e lealdade pressuposta na relação jurídico-tributária subjacente ao imposto defraudado. Dito de outro modo, a estrutura típica do crime de fraude fiscal é apta a prevenir, cumulativamente, a violação (ou perigo de violação) dos dois bens jurídicos pressupostos nos modelos integrados na solução legislativa portuguesa. Com efeito, na medida em que o corpo do artigo 103º nº 1 exige a colocação em perigo das receitas tributárias e as suas alíneas demandam a prática de uma conduta tipicamente desleal, a comissão do crime sempre determinará a violação (ou perigo de violação) destes dois bens jurídicos.

A construção de Augusto Silva Dias, supra exposta, parece constatar esta realidade na medida em que este autor propõe a criação de dois planos de análise da norma que permite compaginar as duas vertentes, ao colocar no patamar de bem jurídico o património fiscal do Estado, reservando para o patamar de suporte normativo de protecção do bem, a punição das condutas desleais.

No entanto pelas razões aludidas, parece-nos que não será descabido deslocar a tipificação das condutas desleais do patamar de suporte normativo de protecção do bem para o patamar de protecção do bem jurídico verdade/transparência. Neste caso, poder-se-ia concluir que a fraude fiscal integra a categoria dos crimes complexos nos quais se pretende alcançar a protecção de vários bens jurídicos¹⁴³, como sucede no caso do crime de roubo. É este o nosso entendimento.

Uma manifestação desta característica do crime de fraude fiscal encontra-se na forma qualificada do crime prevista no artigo 104º nº 1 do RGIT.

¹⁴² Artigos 59º nº 2 e 75º nº 1 da LGT.

¹⁴³ Sobre os crimes complexos, Dias, Jorge de Figueiredo "*Direito Penal...*" pág. 311 e 312.

Como é próprio da relação entre os tipos fundamentais e os tipos qualificados, o tipo objectivo de ilícito encontra-se nos primeiros e está pressuposto nos segundos¹⁴⁴. Com a criação do tipo qualificado o legislador pretende a aplicação de pena mais grave a condutas nas quais se verifiquem determinadas circunstâncias, respeitantes ou à ilicitude ou à culpa, que não constem do tipo base e que justifiquem uma punição mais severa. A criação do tipo qualificado assegura uma melhor tutela do(s) bem(ns) jurídico(s) pressuposto(s) no tipo base, não se destinando a alargar o âmbito de protecção da norma a outros bens jurídicos não tutelados na forma simples do crime (pois se assim fosse o estaríamos perante o crime autónomo, diferente do previsto no tipo base). Por tal motivo a necessidade de maior protecção do bem jurídico deverá manifestar-se nas circunstâncias qualificativas que compõem o tipo agravado.

Com isto em mente atentemos na conduta do agente que pratique o crime previsto no artigo 103º nº al. a) conluiado com o seu contabilista certificado, utilizando livros contabilísticos por ele (contabilista certificado) falsificados, visando alcançar uma vantagem patrimonial de (euro) 15.001. Uma tal conduta seria punida pelo disposto no artigo 104º nº 1 alíneas a) e e) que dispõe: “Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; (...) e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro”.

As circunstâncias incriminadoras previstas nas alíneas a) e e) do artigo 104º referem-se a condutas violadoras dos deveres de lealdade e verdade que o contribuinte e determinados profissionais devem observar no âmbito da relação jurídico-tributária.

¹⁴⁴ Sobre o tema dos crimes fundamentais, qualificados e privilegiados, Dias, Jorge de Figueiredo Dias, “Direito Penal...” págs. 313 e 314.

Neste quadro há pois que indagar se o fundamento da agravação reside na consideração de que tais condutas constituem uma forma grave de actuação idónea a aumentar o perigo de lesão das receitas tributárias ou o sistema tributário, ou se tal fundamento se encontra apenas na gravidade da deslealdade da actuação do agente independentemente do perigo de lesão das receitas tributárias, levando apenas em conta a compressão dos deveres de verdade a que os agentes estão obrigados a que corresponde unicamente uma maior compressão do bem jurídico verdade, que por sua vez fundamenta a agravação da pena.

Pensamos que, de entre os autores supra mencionados, Augusto Silva Dias, Susana Aires de Sousa e André Teixeira dos Santos, propenderiam para a primeira hipótese na medida em que referem o bem jurídico ao património fiscal (Augusto Silva Dias) às receitas fiscais (Susana Aires de Sousa) ao sistema fiscal concretizado na contribuição (André Teixeira dos Santos), assumindo uma posição de carácter mais patrimonialista do bem jurídico.

Na medida em que para Jorge de Figueiredo Dias/Costa Andrade o crime de Fraude fiscal é um crime contra a verdade, é de admitir que estes autores propendessem para a segunda hipótese.

Pela nossa parte entendemos que, tendo em conta que o Legislador estabeleceu cláusulas de valor patrimonial para delimitar os diversos patamares de incriminação no exemplo dado a vertente patrimonial (o bem jurídico patrimonial) não demanda especial protecção pois o valor aí almejado situa-se abaixo do patamar de €50.000,00 relativamente ao qual foi estabelecida a agravação prevista no artigo 104º nº 2 al. b). Neste caso, não fora a adopção pelo agente de um comportamento especialmente atentatório da verdade e a sua conduta integraria apenas o tipo base e já não o tipo qualificado.

Já assim não sucederia se, no exemplo dado, a vantagem patrimonial almejada fosse de €500 mil euros. Neste caso, perante conduta idêntica, a punição seria agravada nos termos do nº 3 do artigo 104º do RGIT tendo conta, exclusivamente, a necessidade de proteger o bem jurídico patrimonial de agressões particularmente gravosas.

Daqui parece resultar que quer o bem jurídico patrimonial quer o bem jurídico verdade/transparência têm foros de protecção específica no tipo qualificado, independente um do outro, à semelhança do que sucede no crime de roubo que tanto pode ser qualificado pelo valor da coisa como pela intensidade da violação da vida ou integridade física, nos termos do disposto no artigo 210º nº 2 alíneas a) e b) e nº 3 do Código Penal.

Assim, aderindo à tese de Susana Aires de Sousa quando - por entender que o conceito de património se apresenta como uma realidade fragmentada e complexa abarcando distintas realidades sectoriais que impedem a possibilidade de encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais – aponta as receitas fiscais como bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal, entendemos porém que tal bem não esgota o âmbito de protecção da norma no qual se deve incluir, cumulativamente com as receitas fiscais, a verdade e transparência enquanto bens jurídicos igualmente protegidos pela incriminação. É na protecção dos bens jurídicos ora indicados (e não na protecção de apenas um deles) que se julga ver esgotada a tipicidade objectiva e subjectiva constante do crime de fraude fiscal¹⁴⁵. Por tal motivo julgamos ser defensável caracterizar o crime de fraude fiscal como um crime complexo do ponto de vista do bem jurídico.

V. Consumação e Tentativa: soluções jurisprudenciais e doutrinárias. Posição adoptada.

À semelhança dos temas que têm vindo a ser expostos, também a problemática da consumação do crime de fraude fiscal tem suscitado diversas

¹⁴⁵ Teixeira, Carlos; Gaspar, Sofia – «Anotação ao artigo 103º da Lei 15/2001 de 5 de Junho.» In *Comentário das Leis Penais Extravagantes, II*. 1ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011, pág 454, no final da 2ª anotação ao artigo 103º do RGIT expressam sobre este tema, o entendimento de que «a verdade e transparência fiscais, sendo valores também tutelados pelo tipo penal da fraude, constituem o chamado “bem jurídico meio”, residindo no património activo ou receitas do Estado o “bem jurídico-fim” da tutela penal que a norma estabelece.»

interpretações. Nesta sede, verifica-se ainda a particularidade de uma das teses em confronto ser, ao que se crê¹⁴⁶, de natureza exclusivamente jurisprudencial.

As interpretações em causa abarcam os entendimentos daqueles que entendem que o crime se pode consumir independentemente da apresentação de declaração, dos que defendem que o crime se consuma com a entrega da declaração ou com a não entrega no termo do respectivo prazo, e, ainda, de quem defende que só se pode consumir com a realização da liquidação por parte da administração tributária.

A primeira teoria encontra conforto em corrente jurisprudencial firmada em diversos Arestos proferidos por Tribunais Superiores.

Espelho dessa Jurisprudência são o Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa de 25/02/2015, 17/01/2017 e 08/03/2017¹⁴⁷ e o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19/02/2014^{148, 149}.

No primeiro Acórdão entendeu-se que “I-O crime de fraude fiscal previsto e punido no artigo 103º do RGIT constitui um crime de perigo, bastando para a sua consumação que se comprove que o agente quis a respectiva acção ou omissão e que elas eram adequadas e preordenadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais e à conseqüente diminuição das receitas, não se exigindo que se efective a obtenção indevida de tais vantagens patrimoniais em prejuízo do fisco. II-Estando em causa o cometimento do crime (qualificado) através de facturas falsas, tratando-se de um crime de perigo, o momento relevante para o efeito da consumação do crime é o da data de emissão das facturas em que o agente, com intenção de lesar o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidas na relação Fisco-contribuinte. Para a punição do agente basta comprovar que ele quis incorporar aquelas facturas na sua contabilidade e que elas eram adequadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais.”

¹⁴⁶ Na medida em que não foi encontrada doutrina que a suporte.

¹⁴⁷ Proc's. 709/08.01DFUN-A.L1 – 3; 5/11.61DFUN.L1-5 e 1596/03.0JFLSB.L1-3, www.dgsi.pt.

¹⁴⁸ Proc.1048/08.2TAVFR.P4, www.dgsi.pt.

¹⁴⁹ Constituem outros exemplos desta corrente Jurisprudencial os Acórdãos do Tribunal da Relação de Coimbra de 12/09/2012 (procº 379/07.3TAILH.C1), 9/05/2007 (procº 11/04.7IDCBR.C1), do Tribunal da Relação do Porto de 5/01/2011 (procº 110/98.2IDAVR.P1), todos igualmente disponíveis em www.dgsi.pt.

No segundo Acórdão escreveu-se que “O crime de fraude fiscal, com recurso a facturas falsas ou fictícias, consuma-se na data da emissão dessas facturas, independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte (declaração periódica do IVA ou a entrega anual da declaração do IRC, sendo para efeitos de consumação irrelevantes tais declarações.”

No terceiro Acórdão considerou-se que:

“ I–O crime de fraude fiscal através de facturas falsas ou de favor insere-se na categoria de crime de perigo abstracto na forma de crime de aptidão. II–A idoneidade objectiva da concreta actividade ou conduta desenvolvidas para criar alguma das situações expressamente previstas no preceito incriminador (não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias) integra a factualidade típica, encontra-se sujeita a prova e a valoração judicial. III–A consumação do crime de fraude fiscal, enquanto momento relevante para a fixação do início do decurso do prazo de prescrição do procedimento, ocorre na ocasião da emissão da factura falsa, independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte.”

No quarto Acórdão foi decidido que:

“VI – O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado de duas formas distintas: (i) pelo emitente das faturas que as entrega a outrem; (ii) por aquele a quem as faturas falsas são entregues e que, por seu turno, as inclui na sua conta-corrente para efeitos de IVA.

VII – Num e noutro caso o crime consuma-se em momentos diferentes: aquele que emite uma fatura falsa e a entrega a um terceiro, com a finalidade de este se aproveitar dela para cometer o crime de fraude fiscal, vê o seu crime consumado quando entrega a fatura; aquele que recebe a fatura falsa (isto é, sem que tenha havido qualquer transação) só comete o crime quando incluir a falsa operação numa declaração fiscal.”

Os Arestos ora citados integram, como referido, uma corrente jurisprudencial enraizada nos Tribunais de Relação¹⁵⁰ para a qual a declaração fiscal é irrelevante para efeito de consumação do crime de fraude fiscal.

¹⁵⁰ Que parece poder ter origem numa interpretação do Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 3/2003 de 7 de Maio de 2003, publicado no D.R. Iª Nª 157, DE 10-07-2003, P. 3890 e segs segundo a qual aí se teria defendido a tese de que o crime de fraude fiscal se consuma independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte. Uma tal interpretação é feita pelo Tribunal da Relação de Porto no

Uma primeira nota a destacar é a de que os Arestos em causa foram proferidos em casos em que o agente recorreu à emissão de facturas qualificadas de “falsas”, sendo a sua conduta punível como fraude fiscal qualificada nos termos do disposto nos artigos 103º nº 1 al. a) e 104º nº 2 al. b) do RGIT.

Apesar da irrelevância dada à declaração fiscal por esta corrente jurisprudencial, a verdade é que, como referimos supra, esta é uma modalidade comissiva da acção na qual a declaração é pressuposto da conduta criminosa na medida em que só através da apresentação de uma declaração defraudada o agente pode obter os benefícios/reembolsos a que bem sabe não ter direito. De facto, uma tal conduta nunca poderia ser praticada por omissão já que a obtenção de quaisquer deduções ou reembolsos por estes depende, justamente, de uma operação declarativa do contribuinte, da apresentação de uma declaração defraudada na qual sejam relevados os valores titulados pelas facturas falsas.

Dentro do desenho típico do crime de fraude fiscal, o entendimento que ora se analisa faz retroagir a tutela jurídica ao momento da prática de alguma das condutas previstas nas alíneas a) e c) do nº 1 do artigo 103º, sem levar em consideração o teor do corpo deste nº 1.

Pensamos que a justificação para este entendimento reside no facto de esta corrente jurisprudencial tratar materialmente o crime de fraude fiscal como se o mesmo fosse um crime de perigo abstracto, mesmo quando, como é o caso do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa 08/03/2017, formalmente o qualifica como crime de “perigo abstracto na forma de crime de aptidão¹⁵¹”. Efectivamente só nessa perspectiva é possível concluir que o agente comete o crime no momento

Acórdão de 5/01/2011, procº 110/98.2IDAVR.P1, onde se escreve, no ponto III.3.1.2. que “De resto, acerca da questão vulgarmente conhecida como “facturas falsas” decidiu o STJ, através do Ac. de fixação de jurisprudência 3/2003 de 7MAI2003, que a celebração de negócios simulados, (quer no caso de simulação absoluta, quer relativa) integra o crime previsto no artigo 23º do RJIFNA e que à luz do bem jurídico protegido não pode deixar de se entender que o crime se consuma independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte.” Salvo o devido respeito, não se afigura que naquele Acórdão de Fixação de Jurisprudência, que se debruçou sobre a questão do concurso entre os crimes de fraude fiscal, falsificação de documentos e burla no âmbito do RJIFNA, o Supremo Tribunal de Justiça tenha tomado posição sobre a questão da consumação do crime de fraude fiscal para os efeitos pretendidos por este corrente jurisprudencial.

¹⁵¹ O que, como vimos supra, não parece ser o enquadramento correcto dos chamados crimes de aptidão os quais não integram, *qua tale*, a categoria dos crimes de perigo abstracto, cfr. supra.

da emissão da factura “falsa” mesmo que tal factura não venha a ser contabilizada em declaração defraudada que posteriormente venha a ser apresentada.

Como já ficou expresso neste trabalho, seguimos o entendimento de que o crime de fraude fiscal não é um crime de perigo abstracto mas um crime de perigo na modalidade de crime de aptidão. Por tal razão consideramos que a mera adopção de alguma das condutas típicas pelo agente não é suficiente para que o crime se possa ter por consumado. Efectivamente, em nosso entendimento, a prática de alguma das condutas típicas não tem a virtualidade, por si só, de colocar em perigo os bens jurídicos protegidos a saber, as receitas fiscais e a verdade e transparência fiscais. Com efeito, se um contribuinte adquire uma factura simulada mas decide apresentar declaração que fielmente retrate a sua situação contributiva, não se verifica idoneidade da primeira conduta para lesar algum daqueles bens jurídicos, não podendo o crime ter-se por consumado. Neste caso a aquisição da factura simulada apenas pode ser enquadrada como acto preparatório de um crime que não chegou a ser consumado pelo que, em consequência, não é punível *per se*¹⁵².

Por estes motivos não acompanhamos a corrente jurisprudencial ora analisada.

Ao nível doutrinário, constata-se que o acto de entrega da declaração ou a sua omissão se constitui como um momento relevante para a consumação do crime, pese embora, como se verá, ainda assim subsistam divergências relevantes.

Como referido supra, Augusto Silva Dias qualifica este crime como um crime de perigo concreto, razão pela qual só o tem por consumado no momento da realização do perigo, apurado por referência à liquidação do imposto, o qual é diferente consoante tal liquidação seja realizada pela administração tributária ou pelo próprio contribuinte em regime de auto-liquidação. No primeiro caso o perigo

¹⁵² Sobre esta hipótese v. Sousa, Susana Aires de, “Os crimes...” pág. 85 nota 153, onde, para além de preconizar idêntica solução, cita em abono da mesma texto do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 8/11/1996, onde se decidiu que “a simples detenção de facturas que não traduzem negócios reais mas imaginários e que não saíram das mãos de quem as fabricou, não tendo sido lançadas na contabilidade nem utilizadas como suporte de qualquer pedido de reembolso de IVA, não constitui mais do que um acto preparatório de um crime de fraude fiscal, e, como tal, não é penalmente punível.

realiza-se com a liquidação definitiva do imposto. No segundo, o perigo realiza-se com a entrega da declaração na repartição de finanças ou com o seu envio por correio, momentos em que aquele perde o domínio do facto¹⁵³.

Neste concreto ponto Susana Aires de Sousa diverge deste autor na medida em que considera insuficiente a saída da declaração da esfera de domínio do agente. Determinante é a entrada da declaração na esfera de domínio das autoridades fiscais. No restante, o seu entendimento parece ser coincidente com o de Augusto Silva Dias afirmando que “a Fraude fiscal realiza-se no momento da liquidação definitiva pela administração fiscal, ou, no caso de auto-liquidação, no momento em que o contribuinte perde o domínio da declaração a favor da administração fiscal¹⁵⁴”.

Germano Marques da Silva entende que o crime em apreço se consuma no momento em que a conduta se esgota, o que se verifica no termo do prazo para apresentação da declaração à Administração Tributária em função da legislação aplicável ao imposto a que respeita. Estribando-se no teor do disposto no artigo 59º nº 3 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário este autor admite que até o termo daquele prazo a declaração defraudada pode ser substituída razão pela qual o crime não pode ter-se por consumado até esse momento. Após esse momento, a apresentação posterior de declaração apenas pode relevar como circunstância atenuante¹⁵⁵.

No mesmo sentido apontam Teresa Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto¹⁵⁶. Sopesando o elemento quantitativo do tipo que decide sobre o limiar mínimo da dignidade penal do facto (actualmente fixado em 15 mil euros), estes autores consideram que sem o apuramento do valor em causa não se pode qualificar a infracção com a segurança exigida para efectivar uma imputação a um agente. Partindo do pressuposto de que a lei considera que os montantes relevantes

¹⁵³ Dias, Augusto Silva, «Crimes...» págs. 455 e 456.

¹⁵⁴ Sousa, Susana Aires de “Os Crimes...” pág. 84.

¹⁵⁵ Silva, Germano Marques da, “Direito Penal Tributário...” pág. 225, ponto V.

¹⁵⁶ «Consumação...» *op. cit.* págs. 1106 e segs.

se determinam em função de uma declaração apresentada até uma certa data ou a apresentar até o limite dessa data, defendem que antes de decorrido o prazo para apresentar a declaração aquele montante ainda não está fixado de forma tipicamente relevante podendo ser corrigido até ao termo desse prazo. Assim, consideram que antes deste momento não pode existir um ilícito punível, nem sequer na forma tentada e que depois de tal momento, se existir ilícito penal, o mesmo encontrar-se-á na forma consumada.

André Teixeira dos Santos¹⁵⁷ opta por dividir a análise da consumação do crime de fraude fiscal pelas quatro modalidades de acção típica previstas nas alíneas a) a c) do nº 1 do artigo 103.

Relativamente à primeira parte da alínea a) – ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração – defende que o crime só se consuma quando tais livros forem apresentados à administração. No caso previsto na segunda parte desta alínea – ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas – entende que a conduta só está completa após a apresentação da declaração e no momento em que o sujeito deixe de ter a possibilidade de dispor do conteúdo da declaração e a mesma seja recebida pela administração tributária. Havendo apresentação da declaração mas ocultação de factos de factos na mesma, defende que o crime se consuma com o termo do prazo para a apresentação.

Na terceira hipótese, prevista na alínea b) entende que o crime só se consuma quando for incumprido o dever declarativo, o que se tem por verificado quando tiver decorrido o prazo para se proceder à declaração e não possa ser utilmente prestada. Admite a hipótese de ter de haver uma conduta de ocultação. Se esta for posterior ao decurso do prazo em que a declaração deveria ter sido efectuada, o momento em que se considere realizada constitui o momento da consumação do crime. Se for realizada antes, o crime ficará consumado no termo do prazo.

¹⁵⁷ "O Crime..." págs. 215 a 221.

Finalmente, na quarta hipótese, prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 103º do RGIT, considera que o crime se consuma quando o sujeito informar a administração fiscal de corresponder à realidade o negócio simulado, ou quando, decorrer o prazo para informar a administração fiscal sobre o conteúdo correcto do negócio simulado.

Conclui a sua análise que o crime consuma-se com a prática da conduta, ou seja, com a violação do dever extra-penal típico nos moldes previstos no corpo do nº 1 do artigo 103º.

Como já ficou expresso aquando da análise da corrente jurisprudencial, consideramos que o crime não se tem por consumado com a mera prática da conduta, nalguma das modalidades previstas nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 103º, na medida em que nenhuma dessas condutas é idónea a, *per se*, colocar em perigo os bens jurídicos protegidos.

A natureza de crime de aptidão impõe que o crime só se possa ter por consumado quando a conduta se mostre idónea a lesar os bens jurídicos protegidos.

Como referimos supra, defendemos que o crime de fraude fiscal é cometido no seio da relação jurídico-tributária, de cuja existência depende. Em nosso entendimento a conduta criminosa constitui a violação típica de um dever declarativo, dever esse que recai sobre o sujeito passivo da relação jurídica fiscal de tal forma que, ao violar tal dever (por omissão ou por inverdade/falsidade da declaração), o sujeito passivo da relação jurídica fiscal se converte em sujeito activo do crime.

Consideramos por isso que a conduta criminosa só se torna idónea ou apta a lesar os bens jurídicos protegidos quando se manifestar, por acção ou omissão, no seio da relação jurídico-tributária. Tal manifestação materializa-se quando o sujeito passivo incumprir os deveres a que está adstrito no seio dessa relação. A adopção de comportamentos não manifestados no seio dessa relação (ou, dito de outro modo, a mera prática, não manifestada por acção ou omissão junto da administração tributária, de alguma das condutas típicas previstas nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 103º do RGIT) deve ser entendida como um acto interno

da parte, o qual, enquanto não for manifestado à contraparte, nenhuma relevância jurídica adquire no seio da relação jurídica. É uma situação equivalente à do senhorio que redige uma carta dirigida ao inquilino na qual exara a sua intenção de proceder ao despejo do locado, mas que, contudo, não a envia. Enquanto tal carta constituir uma intenção do senhorio, permanecendo fechada no seu escritório, não lhe pode ser atribuído qualquer efeito jurídico no seio da relação contratual de arrendamento. Só a partir do momento em que tal carta é recebida pelo inquilino é que se manifesta a sua relevância jurídica no seio da respectiva relação jurídica.

Assim, seguindo Augusto Silva Dias e Susana Aires de Sousa, entendemos que o crime, na forma comissiva, se consuma no momento da recepção pela Administração Tributária da declaração defraudada. Excepcionalmente, cfr. supra, entendemos que o crime se pode também consumir no momento do encerramento da tomada de declarações ao agente. Deste modo nos afastamos do entendimento de Germano Marques da Silva e de Tereza Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da Costa Pinto, de acordo com o qual o crime, mesmo nesta forma, só se consuma no termo do prazo de entrega da declaração.

Considerando o crime de Fraude fiscal como um crime complexo do ponto de vista do bem jurídico – constituído quer pelas receitas fiscais quer pela verdade e transparência tributárias – entendemos que é aquele o momento em que ocorre a violação do bem jurídico verdade e transparência tributária e se dá a idónea criação de perigo do bem jurídico receitas tributárias. Com a entrega da declaração verifica-se a perturbação dos bens jurídicos tutelados que a incriminação visou prevenir. Também nesse momento ocorre o preenchimento de todos os elementos objectivos e subjectivos típicos, pelo que é precisamente nessa ocasião que consideramos que o crime, na forma comissiva, se deve ter por consumado.

A razão pela qual não acompanhamos o entendimento de Germano Marques da Silva e de Tereza Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da Costa Pinto quando consideram que o crime só se deve considerar consumado no termo do prazo assenta em dois argumentos.

Em primeiro lugar um tal entendimento pode levar à não punição da conduta mesmo depois de verificado o dano proibido. Vejamos.

Nos termos do disposto no artigo 60 n° 1 do Código do IRS, a declaração de rendimentos deve ser apresentada pelo contribuinte entre 1 de Abril e 30 de Junho.

A informatização da administração fiscal tem-lhe permitido efectuar os reembolsos em prazos muito curtos, frequentemente inferiores a um mês. É pois possível apresentar uma declaração defraudada e obter o reembolso ilegítimo antes do termo daquele prazo, bastando para o efeito que o contribuinte entregue a declaração no dia 1 de Abril e obtenha o reembolso no início de Maio. Se aplicado a este caso, o entendimento supra exposto permitiria que o agente obtivesse o reembolso em 1 de Maio mas apenas visse consumado o seu crime no dia 1 de Julho, criando-se uma espécie de “*vacatio criminis*” entre 2 de Maio e 30 de Junho, período no qual, não obstante ter sido praticada a conduta típica, violados os bens jurídicos e obtida a correspondente vantagem patrimonial, o agente não poderia ser criminalmente perseguido por o crime não se ter por consumado antes daquela data. Numa tal hipótese estar-se-ia perante uma condição de procedibilidade do procedimento criminal não escrita, sendo que, para Tereza Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da Costa Pinto, tal situação também não poderia ser enquadrada na forma tentada do crime (qualificado).

Em segundo lugar, cremos que sob o ponto de vista da justiça material, esta interpretação não colide directamente com o argumento de Germano Marques da Silva quando afirma que o crime se tem por não consumado por, até ao termo do prazo e abrigo do disposto no artigo 59° n° 3 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o agente poder apresentar declaração corrigida em substituição da declaração defraudada inicialmente apresentada. Todavia, nesta situação há que considerar duas hipóteses distintas.

Na hipótese de o reembolso indevido ser obtido antes do fim do prazo de cumprimento da obrigação declarativa, não se crê que se possa considerar que o crime não se tenha por consumado se, no último dia do prazo e por ter sido descoberto pela administração fiscal o agente apresentar uma declaração de

substituição que represente fielmente a sua situação tributária a fim de se eximir à sua responsabilidade criminal. Aqui, o correcto funcionamento dos mecanismos de prevenção da administração tributária teria o efeito paradoxal de permitir a impunidade do agente.

Na hipótese de, até ao termo do prazo, sem que tenha recebido o reembolso, o agente, arrependido, pretender regularizar a sua conduta apresentando uma fiel declaração de substituição da declaração defraudada, o mesmo pode beneficiar do regime previsto no artigo 24º nº 1 última parte do Código Penal que dispõe: “A tentativa deixa de ser punível quando o agente (...) não obstante a consumação, impedir a verificação do resultado não compreendido no tipo de crime.”. Nesta situação, apesar de o crime se consumir formalmente com a entrega da declaração - momento em que o bem jurídico é colocado em perigo por força da prática de conduta idónea a produzir o dano mesmo que este não se verifique - a adopção pelo agente, em momento posterior àquele, de uma conduta que remedeie a situação e impeça em definitivo a produção do dano, é equiparada pelo legislador à desistência não consumada e por isso merecedora de juízo favorável de isenção de pena.

Trata-se de situação que Figueiredo Dias qualifica como “desistência em caso de consumação”¹⁵⁸. Como ensina Costa Pinto, a opção do legislador do Código Penal em alargar o conceito e os limites das possibilidades de desistência justifica-se na medida em que o interesse político criminal na protecção dos bens jurídicos é inconciliável com a imposição de limites formais àquelas possibilidades¹⁵⁹. Mostra-se assim perfeitamente justificado que, nas hipóteses em que ao abrigo do

¹⁵⁸ Dias, Jorge de Figueiredo, “*Direito Penal...*” op. cit. pág. 743.

¹⁵⁹ Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - *A relevância da desistência em situações de comparticipação* – 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 1992, , pág. 43 e segs. Também Figueiredo Dias considera que está em causa uma extensão do privilégio da desistência, de uma forma geral, aos casos de não verificação da consumação material, término ou conclusão do crime, cfr. op cit. na nota anterior, pág. 744. Diferem estes autores do conceito de consumação material para efeito desta norma. Costa Pinto entende que tal conceito deve ser determinado não por referência ao de “tentativa” mas por referência à utilidade concreta da desistência, concluindo que o crime não se pode considerar materialmente consumado enquanto subsistir a possibilidade de o agente intervir no sentido de obstar à lesão do círculo de valores tutelado pelo tipo incriminador. Figueiredo Dias entende que tal será ir longe demais por defender que este regime é uma extensão dos efeitos político-criminalmente favoráveis à desistência, devendo de um ponto de vista construtivo e dogmático manter-se a ideia de que a tentativa termina com a consumação típica.

disposto no artigo 59º nº 3 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário o agente venha a substituir a declaração defraudada por declaração conforme, o mesmo possa ver a sua conduta equiparada à desistência e, conseqüentemente, beneficiar de isenção de punição já que uma tal conduta é conforme ao interesse político criminal subjacente a esta incriminação, de salvaguardar o património fiscal do Estado.

No que se refere à forma omissiva do crime, prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 103º do RGIT, acompanhamos o entendimento da generalidade da doutrina segundo o qual o crime se consuma no termo do prazo de cumprimento da obrigação declarativa.

Uma última palavra para o regime da tentativa.

Atento o disposto no artigo 23º nº 1 do Código Penal, só o tipo qualificado admite a forma tentada, uma vez que no tipo base a moldura penal abstracta não excede, no seu máximo, os três anos de prisão.

A punibilidade da tentativa, mesmo no tipo qualificado, é posta em causa por Teresa Beleza/Frederico de Lacerda da Costa Pinto. Para estes autores a exigência de uma forma determinada e um momento específico para o cálculo do valor tipicamente relevante impede que antes de tal momento exista um facto criminalmente punível na forma tentada, pelo que neste âmbito a tentativa não tem autonomia¹⁶⁰.

Como referimos supra, entendemos que a vantagem patrimonial é apurada comparando a declaração defraudada/omitida com a declaração devida, o que resulta, em nosso entendimento, do nº 3 do artigo 103º do RGIT. Na medida em que a declaração defraudada foi preenchida e entregue pelo agente e da mesma constam as alterações ou ocultação de factos que o mesmo entendeu aí fazer constar, consideramos que com o respectivo recebimento se fixa o valor

¹⁶⁰ «Consumação...» *op. cit.* pág. 1109.

tipicamente relevante, afigurando-se que o mero decurso do prazo em nada alterará o seu propósito criminoso salvo no caso, supra exposto, de arrependimento. Assim, não acompanhamos aquele entendimento.

O regime peculiar de cada imposto, do qual emana o respectivo dever declarativo, pode levar a uma acentuada dilação temporal entre a prática dos actos de execução e a consumação do crime. Com efeito, tomando como exemplo o IRS, o dever declarativo só é cumprido a partir de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos. É assim admissível que, aproveitando o facto de só ter de os declarar em a partir de Abril de 2021, o agente do crime constitua em Janeiro de 2020 uma sociedade em território dito *off-shore* para a qual canalize os rendimentos da sua actividade ao longo de todo esse ano para evitar a sua tributação. É ainda possível que, nesse período e ainda antes de o crime estar consumado, o agente efectue manobras de conversão de vantagens a fim de dissimular a sua origem ilícita e evitar perseguição penal.

Numa tal hipótese, crê-se que a constituição da sociedade constitui um acto de execução para efeitos do disposto no artigo 22º nº 2 al.s b) e c) do Código Penal não sendo descabido, nesse caso, indiciar, ao menos ao nível de fundada suspeita, um crime de Branqueamento de Capitais, nos termos do artigo 368º-A nº 1 al. j) e nº 2 do Código Penal¹⁶¹.

CONCLUSÕES

Desde a criação do respectivo tipo legal, o crime de Fraude fiscal tem propiciado intenso debate doutrinário e jurisprudencial, alimentado pelos diversos entendimentos que foram sendo construídos a partir do tipo legal e das suas sucessivas alterações. Subjaz a este debate o reconhecimento incontestado da necessidade de criminalizar comportamentos susceptíveis de lesar o sistema fiscal atento o papel estrutural que o mesmo desempenha na arquitectura actual do

¹⁶¹ Entendimento que se julga compatível com os mecanismos de prevenção de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo previstos nos artigos 47 a 49 da Lei 83/2017 de 18 de Agosto.

Estado. Era objectivo do presente trabalho proceder à análise deste crime e, quiçá, contribuir para aquele debate. Findo o estudo efectuado, sintetizam-se de seguida as principais ideias que resultaram do mesmo.

1^a

Os deveres declarativos integram o cerne da relação jurídica tributária, são iminentes à qualidade de contribuinte e não podem, fora dos casos legalmente admissíveis ser cumpridos por terceiros. Tais deveres materializam-se na obrigação de entrega de uma declaração que, nos termos do artigo 103º nº 3 do RGIT, delimita o âmbito da conduta penalmente relevante. Na medida em que o cometimento do crime assenta na violação de um dever declarativo, o sujeito passivo da relação jurídica fiscal converte-se em agente do crime.

Nas situações de representação legal, voluntária ou de gestão de negócios, a legitimidade do representante deriva directamente do poder tributário que faz recair sobre ele o mesmo conjunto de deveres que recaem sobre o representado.

Encontrando-se os autores do crime de fraude fiscal num círculo de pessoas restrito e identificável à luz da concreta relação jurídica tributária, sobre o qual recaem os deveres resultantes dessa relação, o crime de fraude fiscal deve ser considerado um crime específico próprio, podendo a responsabilidade criminal ser imputada a terceiros quando se mostrem preenchidos os requisitos previstos nos artigos 6º do RGIT e 28º do Código Penal.

2^a

A consumação do crime de fraude fiscal não demanda a verificação de um dano traduzido na diminuição das receitas tributárias. Ao incluir no tipo a idoneidade das condutas aí descritas para a lesão ou colocação em perigo de lesão das receitas tributária o legislador permite a qualificação daquele crime como um crime de aptidão.

3^a

Sob o ponto de vista subjectivo, é um crime doloso, podendo o dolo revestir qualquer das modalidades previstas no artigo 14º do Código Penal.

4ª

No corpo do artigo 103º nº 1 do RGIT o legislador usa determinados conceitos que se impõe interpretar.

O conceito de *liquidação* previsto no artigo 103º nº 1 deve ser interpretado em sentido amplo, equivalendo à operação de lançamento, traduzindo-se assim no conjunto de operações de identificação do contribuinte e determinação do imposto.

Os conceitos de *pagamento* e *entrega* devem ser interpretados como referidos ao momento da cobrança do imposto, concretizado na entrada do imposto apurado nos cofres do Estado mediante o pagamento e entrega do respectivo valor.

Integram o conceito de *prestação tributária* os impostos codificados, as contribuições especiais, as taxas, as tarifas, as demais contribuições financeiras, e os demais tributos parafiscais. No que respeita aos últimos, não se vislumbra que actualmente vigore algum na ordem jurídica nacional.

Um *benefício fiscal* é uma medida de carácter excepcional, instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e a que corresponde um conjunto especial de obrigações.

O conceito de *reembolso* abarca indistintamente os conceitos de restituição, reembolso e devolução do imposto.

O conceito de *outras vantagens patrimoniais* constitui uma categoria residual, destinada a fechar o círculo das possibilidades de obtenção, por parte do agente, de benefícios patrimoniais através da conduta fraudulenta.

5ª

As condutas previstas nas alíneas do art 103º nº 1 são taxativas. O crime de fraude fiscal é um crime de execução vinculada.

6ª

O crime será cometido por omissão na hipótese de ocultação prevista na primeira parte da alínea a) do nº 1 e na hipótese prevista na alínea b), sendo comissivo nas demais condutas típicas.

7^a

A alínea a) do nº 1 do artigo 103º do RGIT prevê duas modalidades de conduta - uma referente à organização contabilística e outra referente ao cumprimento dos deveres declarativos - traduzidas na ocultação/alteração de factos na contabilidade/livros de escrituração ou nas declarações apresentadas/prestadas.

Na modalidade relacionada com a organização contabilística só poderá verificar-se crime se o agente dispuser de contabilidade, porquanto a ausência de contabilidade constitui mera contraordenação. Ao aludir a factos/valores que *devam* constar daqueles elementos contabilísticos o legislador reenvia um elemento constitutivo do tipo para o sistema de normalização contabilística aprovado pelo DL 158/2009 de 13 de Julho, razão pela qual esta é uma norma penal em branco.

Na modalidade referente aos deveres declarativos há que distinguir as declarações apresentadas, que se referem ao cumprimento da obrigação declarativa, das declarações prestadas, que se referem à tomada de declarações em procedimento tributário. Quanto a estas, se as mesmas forem prestadas em procedimento instaurado por omissão declarativa há que harmonizar o seu regime com o previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 103º, podendo a conduta relevar em sede de determinação da medida da pena.

O segmento final da alínea a) refere-se apenas às declarações apresentadas/prestadas e a utilização do advérbio “especificamente” não integra uma condição objectiva de punibilidade.

8^a

Na alínea b) o legislador volta a reenviar um elemento constitutivo do tipo para um ordenamento jurídico não penal, a saber, o regime do imposto defraudado, pelo que também esta se pode considerar uma norma penal em branco.

O agente de um crime não pode invocar o direito à não auto-incriminação para se eximir ao cumprimento do dever declarativo quando com a sua acção criminosa pratique actos que integrem as normas de incidência tributária de um imposto uma vez que o nosso ordenamento jurídico acolheu expressamente essa possibilidade.

9^a

A alínea c) do n^o 1 aplica-se apenas a negócios jurídicos pelo que o conceito de simulação estabelecido pelo legislador penal não coincide integralmente com o previsto no Direito Civil, onde, por força do disposto no artigo 295^o do Código Civil, se inclui a simulação actos jurídicos. Uma vez que subjaz ao acordo simulatório o encontro da vontade de, pelo menos, duas pessoas, podemos caracterizar o crime de fraude fiscal, nesta modalidade, como um crime de convergência ou de participação necessária.

10^a

Ao prever no artigo 103^o n^o 2, a não punibilidade das condutas se a vantagem patrimonial for inferior a €15.000,00, o legislador introduziu uma cláusula de valor patrimonial que integra o tipo objectivo e subjectivo. O referente de tal vantagem situa-se no domínio de acção de agente e corresponde ao benefício patrimonial que o agente procurou obter com a sua conduta, o qual deve ser idóneo a diminuir as receitas fiscais.

11^a

No n^o 3 do artigo 103^o, o legislador optou por delimitar a conduta típica tomando por referência a forma de cumprimento da obrigação tributária subjacente à relação jurídica de imposto: a declaração do facto tributário.

A declaração a que tal norma se refere não é a declaração defraudada/omitida pelo agente mas aquela que, em face da legislação aplicável, seria devida, a qual serve como padrão de aferição da sua conduta. O apuramento da vantagem patrimonial resultará da comparação entre a declaração defraudada/omitida e a declaração que seria devida.

Ainda que não seja elemento decisivo para a determinação do número de crimes cometidos pelo agente, a referência à declaração devida tem a virtualidade de permitir, com clareza, apurar o alcance do caso julgado material de uma decisão proferida num processo, tendo em vista a salvaguarda do princípio *non bis in idem*.

12^a

Sob o ponto de vista do bem jurídico o crime de fraude fiscal é um crime complexo, no qual são tutelados os bens jurídicos verdade e transparência fiscal e receitas tributárias.

13^a

Mostra-se sedimentada nos tribunais de Relação uma corrente jurisprudencial que retroage a consumação do crime de fraude fiscal ao momento da emissão de factura “falsa”, independentemente de ter havido ou não entrega da declaração contributiva. Tal corrente parece possuir natureza exclusivamente judiciária na medida em que não foi encontrada obra doutrinária que não conceda qualquer relevância ao dever declarativo.

14^a

Quando cometido por acção, o crime de fraude fiscal consuma-se no momento do recebimento da declaração defraudada por parte da administração tributária. Excepcionalmente, quando cometido através da prestação de declarações nos termos do artigo 103º n.º 1 al. a) última parte, o crime consuma-se no momento em que o auto de declarações é assinado e encerrado.

15^a

Quando cometido por omissão, o crime consuma-se no termo do prazo de cumprimento da obrigação declarativa.

16^a

Atenta a moldura penal abstracta prevista para o tipo base e o disposto no artigo 23º nº 1 do Código Penal, só o tipo qualificado admite a forma tentada. No âmbito deste crime, por força do regime declarativo previsto para cada imposto pode verificar-se uma acentuada dilação entre a prática do acto de execução e a consumação.

*

*

*

Rui Pedro Correia Ramos Marques

Aluno 1498

Rui Pedro Correia Ramos Marques

BIBLIOGRAFIA

Albuquerque, Paulo Pinto de - *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*. 1ª Edição. Lisboa: Católica Editora, 2008.

Andrade, Manuel da Costa «A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?» *In* Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Beleza, Teresa - «Illicitamente Comparticipando – O âmbito de aplicação do art. 28.º do Código Penal» - *In* Universidade de Coimbra Boletim da Faculdade de Direito - *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1984

Beleza, Teresa Pizarro; Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - «Consumação, Igualdade e Prescrição.» *In* *Homenagem a Jorge Carlos de Almeida Fonseca por ocasião dos seus 70 anos - Liberdade, Sempre!*. 1ª Edição, Coimbra: Almedina, 2020.

Beleza, Teresa; Pinto, Frederico de Lacerda da Costa Pinto - *O Regime Legal do Erro e as Normas Penais em Branco (Ubi lex distinguit...)*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 1999.

Campos, Diogo Leite de - «Tributação dos Rendimentos de Factos Ilícitos.» *In* *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. 1ª Edição. Lisboa: Vislis Editores, 1999.

Canotilho, J. J. Gomes; Moreira, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

Carvalho, Américo Taipa - «Anotação ao artº 295º do Código Penal.» *In* *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, tomo II*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Correia, João Conde; Rodrigues, Hélio Rigor - «O Confisco das vantagens e a pretensão patrimonial da Autoridade Tributária e Aduaneira nos crimes tributários (anotação ao Acórdão do TRP de 23-11-2016, processo nº 905/15.4IDPRT.P1).» *Julgar Online* [em linha] Janeiro de 2017, <http://julgar.pt/o-confisco-das-vantagens-e-a-pretensao-patrimonial-da-autoridade-tributaria-e-aduaneira-nos-crimes-tributarios/>

Costa, Miguel João de Almeida, «A Fraude Fiscal como crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções.» *In* *Miscelâneas do IDET*, 6. Coimbra: Almedina, 2010.

Cunha, Conceição Ferreira da - «Anotação ao artº 210º do Código Penal.» *In* *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, tomo II*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Dias, Augusto Silva - «Crimes e Contra-Ordenações Fiscais.» *In* Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - *Direito Penal*

Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Dias, Augusto Silva; Ramos, Vânia Costa - *O Direito à não Auto-Inculpação (Nemo Tenetur se Ipsum Accusare) no Processo Penal e Contra-ordenacional Português*. Coimbra: Coimbra Editora. 1ª edição, 2009.

Dias, Jorge de Figueiredo - *Direito Penal Português As consequências jurídicas do crime*. Lisboa: Aequitas, Editorial Notícias, 1993,

Dias, Jorge de Figueiredo - *Direito Penal Parte Geral Tomo I Questões Fundamentais A Doutrina Geral do Crime*. 2.ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

Dias, Jorge de Figueiredo – «Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilícitude e a Culpa.» *In Centro de Estudos Judiciários - Jornadas de Direito Criminal*. 1ª edição. Lisboa: CEJ, 1993.

Dias, Jorge de Figueiredo; Andrade, Manuel da Costa - «O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções).» *In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Dias, Jorge de Figueiredo; Andrade, Manuel da Costa - «Poderes de Supervisão, Direito ao Silêncio e Provas Proibidas (Parecer).» *In Supervisão Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009.

Ferreira, Manuel Cavaleiro de - *Lições de Direito Penal Parte Geral I A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*. 4ª Edição. Lisboa: Editorial Verbo, 1992.

Franco, António L. de Sousa - *Finanças Públicas e Direito Financeiro vol. II*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 1992.

Lima, Pires de; Varela, Antunes – *Código Civil Anotado*. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1987.

Marques, Rui Correia - «Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas.» *Revista do Ministério Público*, nº 157, 2019.

Mesquita, Paulo Dá - «Sobre os crimes de Fraude fiscal e Burla.» *Direito e Justiça*. Lisboa, volume XV, tomo I, 2001.

Moniz, Helena - «Aspectos do resultado no direito penal.» *In Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

Nabais, José Casalta - *Direito Fiscal*. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2017.

Nabais, José Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.

Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2013.

Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2013.

Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - *A relevância da desistência em situações de participação* – 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 1992.

Pinto, Frederico de Lacerda da Costa - «Supervisão do Mercado, Legalidade da Prova e Direito de Defesa em Processo de Contra-Ordenação (Parecer).» *In Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009.

Pombo, Nuno - *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras reflexões*. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007

Rodrigues, Anabela Miranda - «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal.» *In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

Santos, André Teixeira dos - *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

Silva, Germano Marques da – *Curso de Processo Penal III*. 1ª Edição. Lisboa: Editorial Verbo, 1994.

Silva, Germano Marques da - *Direito Penal Português Teoria do Crime*. 2ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015.

Silva, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*. 2ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2019.

Sousa, Alfredo José de - *Infracções Fiscais (Não aduaneiras)*. 3ª Edição. Coimbra: Almedina, 1998.

Sousa, Susana Aires de - «A Autoria nos crimes Específicos: Algumas considerações sobre o art. 28 do Código Penal» *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 15, nº 3, Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

Sousa, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

Teixeira, Carlos; Gaspar, Sofia – «Anotação ao artº 103º da Lei 15/2001 de 5 de Junho.» *In Comentário das Leis Penais Extravagantes*, II. 1ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011.

ÍNDICE

	Página
Introdução.....	1
I. A Autoria: A fraude fiscal como crime específico.....	1
II. A caracterização do crime: A fraude fiscal como crime de aptidão.....	11
III. Análise do Tipo.....	19
III.1. Os elementos típicos integrados no corpo do artigo 103º nº 1 do RGIT.....	19
III.1.1. Os conceitos de liquidação, entrega e pagamento.....	19
III.1.2. O conceito de prestação tributária.....	20
III.1.2.1. O imposto.....	20
III.1.2.2. A taxa.....	21
III.1.2.3. Os tributos fiscais e parafiscais.....	22
III.1.3. O conceito de obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais.....	24
III.1.3.1. O benefício fiscal.....	24
III.1.3.2. O reembolso e outras vantagens patrimoniais.....	25
III.2. As condutas típicas.....	26
III.2.1. Considerações genéricas: Taxatividade, acção e omissão.....	26
III.2.2. A conduta prevista na alínea a): 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 colectável.....	28
III.2.2.1. Ocultação ou alteração de factos ou valores.....	28
III.2.2.2. A corrupção dos livros de contabilidade ou escrituração. A fonte do dever: norma penal em branco.....	28

III.2.2.3. As declarações apresentadas e as prestadas: reflexo na medida da pena e comissão atípica do crime.....	30
III.2.2.4. O segmento “a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável”: condição objectiva de punibilidade?.....	33
III.2.3. A conduta prevista na alínea b): ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária. O dever declarativo, a tributação de actos ilícitos e o princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>	35
III.2.4. A conduta prevista na alínea c): A simulação.....	48
III.3. A cláusula patrimonial prevista no nº 2 como elemento do tipo.....	50
III.4. A relevância da declaração defraudada: unidade/pluralidade de infracções. O princípio <i>non bis in idem</i>	51
IV. O bem jurídico. Os modelos existentes e posição adoptada: a fraude fiscal como tutela de bem jurídico complexo.....	56
V. Consumação e Tentativa: soluções jurisprudenciais e doutrinárias. Posição adoptada.....	70
Conclusões.....	82