

compilações doutrinais

VERBOJURIDICO

**O CRIME FISCAL
NO CONTEXTO IBÉRICO**

TÓPICOS PARA A SUA COMPREENSÃO

DR. RUI RIBEIRO PEREIRA

ADVOGADO



verbojuridico[®]

JANEIRO 2008

Título: O CRIME FISCAL NO CONTEXTO IBÉRICO

Autor: Dr. Rui Ribeiro Pereira
Advogado

Data de Publicação: Janeiro de 2008

Classificação: Direito Fiscal

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

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



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

O CRIME FISCAL NO CONTEXTO IBÉRICO

Dr. Rui Ribeiro Pereira

— ADVOGADO —

SIGLAS UTILIZADAS

CE - Constituição Espanhola

CPe - Código Penal Espanhol

CPp - Código Penal Português

CRP - Constituição da República Portuguesa

RJIFNA - Regime Geral das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

LECrIm - “Ley de Enjuiciamiento Criminal”

LGTe - “Ley General Tributaria”

LGTp - Lei Geral Tributária Portuguesa

1. - INTRODUÇÃO

A maioria dos cidadãos despreza os deveres fiscais, considerando moralmente lícito o incumprimento das respectivas normas.

Tal incumprimento tem normalmente como pretexto a consideração, nem sempre desfasada da realidade, de que ao pagamento do imposto corresponde uma actividade por parte do Estado que é também sistematicamente incumprida – a salvaguarda do “bem comum” pela satisfação das necessidades colectivas.

Com efeito, os ordenamentos jurídicos dos países modernos colocam como encargos ou funções do Estado, a prossecução de determinados objectivos e realização de tarefas que a todos dizem respeito (vgr. saúde, educação, justiça, segurança, etc).

A falta de compreensão, por parte dos contribuintes, quanto ao conteúdo concreto da contraprestação Estadual que corresponde à obrigação de pagamento de imposto ou, mais concretamente, o desconhecimento do destino dado pelo Estado às receitas fiscais,

determina que a violação das leis tributárias não seja sentida como uma falta moralmente condenável. Não raras vezes assiste-se precisamente ao inverso, com os contribuintes relapsos e que conseguem escapar à “malha fiscal” a ascenderem a estatuto de verdadeiros semi-deuses...

Se é certo que os Estados membros da Comunidade Europeia têm mantido sua soberania em matéria de tributação e de infracções fiscais, não é menos certo que a evasão e a fraude fiscais são problemas comuns a todos os Estados membros da Comunidade Europeia, num contexto de mercado interno.

Por outro lado, os regimes jurídicos nacionais em matéria tributária e de infracções fiscais não são aplicados em todos os Estados membros com o mesmo grau de severidade e/ou eficácia, o que tem como causa, para além de outras, o facto de as autoridades fiscais não dispõem todas dos mesmos poderes de investigação.

Acresce que a livre circulação dos factores de produção, designadamente de capitais no seio da Comunidade e a ausência de uma verdadeira colaboração entre as autoridades fiscais, aumentam exponencialmente as possibilidades de evasão e fraude fiscais.

O presente trabalho tem como objecto o estudo comparado de alguns elementos que caracterizam o crime fiscal em Portugal e Espanha, com a intenção de expor, em situações pontuais, as principais diferenças de regime.

Trata-se de um tema de eminente relevância prática, tendo em conta os elevados níveis de condutas ilícitas fiscais verificados na actualidade, traduzidos na correspondente baixa de receita fiscal dos respectivos estados.

Não é obviamente nossa pretensão, ao elaborar este trabalho, apresentar novas soluções, mas apenas reflectir sobre as soluções já propostas e suscitar pontos de reflexão.

2. - A INFRACÇÃO FISCAL

A infracção fiscal, designadamente a fraude fiscal, não se pode confundir com evasão fiscal.

Isto, desde logo, porque pode haver evasão ilícita, no sentido de não pagamento dos impostos, sem que haja infracção fiscal em sentido estrito.

A infracção fiscal *strictu sensu* apenas abrange factos sancionados penalmente através da aplicação de sanções pecuniárias ou penas privativas da liberdade.

A infracção fiscal enquadra-se na evasão fiscal *lato sensu*. Esta poderá ser definida como toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

A evasão comissiva ilícita define-se como a acção do contribuinte que visa impedir o pagamento de uma obrigação tributária já constituída, através da realização de actos que, sendo proibidos por lei, impedem a determinação, cálculo ou reconhecimento da obrigação tributária.

A evasão comissiva lícita ou elisão fiscal consiste na realização pelo contribuinte de um ou vários actos jurídicos entre si coligados com o fim de tornar aplicável uma disciplina tributária mais favorável do que aquela que se encontra expressamente prevista pelas normas fiscais para a tributação de actos jurídicos diversos daqueles que foram realizados, muito embora se obtenha o mesmo resultado económico.

Tanto no crime fiscal como na elisão fiscal a finalidade é frustrar o pagamento de um imposto, de modo a obter uma menor tributação efectiva.

No entanto, ao contrário do que sucede na elisão fiscal, na fraude fiscal os meios de fuga ao Fisco são ilícitos.

Alguns autores consideram que «(...) *em rigor, não existe uma ilicitude fiscal homogénea, devendo-se antes falar em diversas «ilicitudes fiscais» a que correspondem sanções fiscais de finalidades distintas, de natureza variada, isto é, sanções reconstitutivas (v.g. nulidade dos negócios jurídicos ilegais); compensatórias (v.g. juros fiscais compensatórios), compulsórias (v.g. astreintes; juros fiscais de mora superiores aos juros de mercado), preventivas (v.g. medidas sancionatórias de segurança) e punitivas (v.g. prisão, multas, coimas, penas acessórias)*»¹.

A uma infracção corresponderá, grosso modo, uma violação de uma norma legal pelo que, uma vez que estamos a falar de normas tributárias, a infracção fiscal corresponderá à violação de uma norma jurídica fiscal.

Estas infracções terão natureza e gravidade diferente consoante a importância do bem jurídico que se pretende proteger com a incriminação da infracção, bem como serão diferentes as sanções estabelecidas para cada uma dessas infracções.

Deste modo, as sanções corresponderão, via de regra, às reacções de reprobção social que despoleta cada infracção.

A este respeito importa considerar que a violação generalizada das normas fiscais coloca em causa a sobrevivência do Estado e, portanto, afecta toda a ordem social – razão pela qual facilmente se poderia verificar que o bem jurídico aqui em causa teria uma elevada importância.

¹ Nuno Sá Gomes, “Criminalização das infracções tributárias”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 392, 1998, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, p. 45.

A estas condutas deveria corresponder uma elevada reprovação social relativamente às infracções fiscais concretizadas no não pagamento de imposto. No entanto, não é isto que se verifica...

As normas de Direito Tributário são heterogéneas, revestem diferente natureza, mas todas elas são susceptíveis de violação. Assim, qualquer acto que seja contrário a um comando tributário será qualificado como ilícito tributário.

Esta ilicitude reveste natureza diferente daquela que se encontra estabelecida na lei civil. Aqui a violação das normas reclama apenas uma reparação ao titular do interesse ofendido, por forma a que a sua esfera jurídica se reconstitua como se a violação nunca se tivesse verificado.

Em outras situações, contudo, porque a violação de uma norma é julgada mais grave ou mais perigosa do ponto de vista da ordem social, o Direito reage em face dessa violação visando não apenas a reconstituição da esfera jurídica do ofendido, mas também a imposição de uma sanção, de uma pena, ao infractor – com intuito de retribuição da ofensa.

Para além disso, tem também intuito preventivo, ao intimidar aqueles que, no futuro, sejam tentados a praticar violações semelhantes.

Terá, para além disso, uma função regeneradora, modificando o infractor de modo a que não reincida nas infracções e reconciliando-o com a sociedade.

A violação das normas de Direito Tributário material – respeitantes à relação jurídica fiscal – suscita apenas a reconstituição do património do lesado pela violação.

Se o sujeito passivo do vínculo jurídico de imposto tiver violado as normas disciplinadoras desse mesmo vínculo - pelo facto de não ter pago a prestação tributária devida - a ordem jurídica, ao reagir contra essa violação, não exige senão o cumprimento daquela prestação.

Assim, essa prestação, por não ter sido efectuada pontualmente, será acrescida dos correspondentes juros – contados desde o momento em que o imposto deveria ter sido pago e aquele em que seja efectivamente recebido nos cofres do Estado.

No campo do Direito Tributário formal à violação das normas cabe um tipo diferente de ilicitude.

O contribuinte que não tenha cumprido as suas obrigações declarativas ou as tenha cumprido de forma deficiente, ou que não tenha emitido recibos quando a lei fiscal impõe a sua emissão, situa-se num plano de ilicitude que, normalmente, suscita uma reacção de tipo penal. O mesmo sucederá com os terceiros que não tenham cumprido os deveres acessórios estabelecidos pelas leis fiscais.

Aos contribuintes e aos terceiros que tenham violado normas de Direito Tributário formal poderão ser aplicadas sanções, penas, devidas pela prática dos factos ilícitos tributários.

Pode parecer estranha a disparidade de tratamento quanto às normas de Direito Tributário material e formal.

Não será mais grave faltar ao pagamento de imposto do que deixar de prestar declarações?

Do ponto de vista da perigosidade social não será. É que o Fisco, desde que saiba da existência das relações jurídicas tributárias – através do cumprimento das obrigações declarativas por parte dos sujeitos passivos – tem, em princípio, a possibilidade de acautelar os seus créditos, na medida em que exerça a função fiscalizadora e correctiva de que é titular.

Por outro lado, do ponto de vista do infractor, o não pagamento poderá nem sempre dever-se a uma conduta ilícita mas sim a falta de liquidez, insolvência, incúria, etc.

A falta de declarações, a falsidade das mesmas e o desaparecimento de arquivos e registos, colocam frequentemente o Fisco na impossibilidade de assegurar os créditos tributários. Assim se compreende que, em face de ilicitudes susceptíveis de conduzir à ocultação dos elementos das relações jurídicas de imposto, o legislador estabeleça sanções de particular dureza.

A objectividade da ilicitude diz respeito não só à sua manifestação externa mas também ao resultado.

O resultado só se verifica quando da infracção resultar uma lesão material efectiva², sendo que, muitas vezes à infracção tributária não corresponde qualquer resultado material³. Deste modo, a infracção coloca em marcha uma reacção punitiva não pelo resultado, mas pelo perigo que resulta para certos interesses da Administração Tributária.

Quando da ilicitude tributária resultar uma lesão material efectiva, e sendo essa lesão elemento da infracção considerada, importará também estabelecer um nexo causal entre a conduta ilícita e aquela lesão.

O direito penal existe para proteger determinados bens jurídicos, consistindo num meio de combate a comportamentos susceptíveis de porem em perigo a convivência em sociedade. Em regra geral, ao legislador cabe transformar os valores fundamentais de uma comunidade em bens jurídicos dignos de tutela jurídico-penal.

No que diz respeito às infracções fiscais, o direito penal desempenha uma função formativa da comunidade, dado o reduzido grau de censura social quanto ao incumprimento

² Ex: quando se destroem documentos que a lei fiscal impõe sejam conservados, ou se introduzem mercadorias num determinado território fiscal à revelia da lei.

³ Ex: quando não se presta uma declaração, ou até quando se presta uma declaração falsa.

dos deveres fiscais em geral e quanto à prática de infracções fiscais, na medida em que a comunidade não considera que tais condutas sejam ofensivas dos valores ético-sociais dignos de repressão criminal.

O legislador, ao criminalizar a fraude fiscal, não parte de quaisquer representações de valor pré-existent na consciência jurídica da comunidade. A sua intervenção reveste um carácter modelador da convivência social.

Desta forma, o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal é o resultado de uma determinada política criminal, a qual, necessariamente, estará vinculada aos comandos constitucionais.

O Código Penal espanhol tipifica um delito fiscal compreendendo a fraude tributária ou fraude de evasão dos impostos a qual envolve o não pagamento de impostos ou usufruto indevido de benefícios fiscais, punida com pena de prisão e de multa; delitos de violação dos deveres da contabilidade e ainda a fraude de subvenções.

Por outro lado, As infracções de natureza administrativa são tipificadas na “Ley General Tributaria”.

Importa referir que a divisão bi-partida das infracções fiscais é determinada, em larga medida, por um critério quantitativo que traça a linha de fronteira entre os comportamentos ilícitos qualificados como crimes e como transgressões (infracções fiscais).

Trata-se de um caso raro de previsão de um crime geral de fraude fiscal no Código Penal, dado que na maioria dos países europeus as infracções fiscais não aduaneiras mais graves são objecto de legislação especial⁴.

Em Portugal a tutela legal das infracções de natureza fiscal dividiu-se entre o direito penal fiscal – como direito penal secundário⁵ - e o direito contra-ordenacional fiscal – como direito penal administrativo.

Dito isto importa referir que as especificidades do direito penal fiscal relativamente ao direito penal clássico residem essencialmente na consagração da responsabilidade penal de pessoas colectivas pelos crimes cometidos pelos seus órgãos ou representantes em seu nome ou no interesse colectivo; no facto de a responsabilidade colectiva que não exclui a responsabilidade penal individual dos respectivos agentes⁶; e na previsão de responsabilidade civil pelas multas e coimas dos gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas⁷.

⁴ Como era o caso em Portugal com o RJFNA, actual RGIT.

⁵ Sobre o direito penal secundário em geral cfr. Figueiredo Dias, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I – *Problemas Gerais*, Coimbra, 1998, p. 19 ss.

⁶ Estabelece-se, pois, a responsabilidade cumulativa da pessoa colectiva e do agente.

⁷ Note-se que esta responsabilidade é subsidiária face às pessoas colectivas e solidária entre os titulares de cargos societários.

Já no que tange às diferenças entre o direito contra-ordenacional fiscal e direito contra-ordenacional geral, as mesmas residem sobretudo no facto de as decisões administrativas de aplicação de coimas serem judicialmente sindicáveis junto dos tribunais fiscais, o que apesar de condicente com a lógica formal de funcionamento do sistema judicial é, todavia, diferente do que sucede no direito contra-ordenacional geral, onde as decisões que determinam a aplicação de coima são passíveis de recurso junto dos tribunais judiciais⁸.

3. – O BEM JURÍDICO PROTEGIDO

3.1. – Em Espanha

Ao contrário do que sucede no direito penal clássico, no qual é possível identificar claramente o bem jurídico tutelado pela norma penal incriminadora, no direito penal secundário, designadamente no direito penal fiscal, o legislador não parte das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade.

Em vez disso intervém de forma verdadeiramente modeladora na ordenação da convivência, já que - como tivemos a oportunidade de referir logo no *introito* deste trabalho - as infracções fiscais não têm um reflexo efectivo nas concepções ético-sociais prevalentes.

O bem jurídico protegido pela incriminação penal do delito fiscal pode ser enquadrado através de duas perspectivas que se completam mutuamente.

Assim, podemos configurar que o bem jurídico protegido é a integridade da Fazenda Pública, como fonte de receita para fazer face à despesa pública - mediante o lançamento e a cobrança dos impostos⁹.

Por outro lado, podemos entender que o bem jurídico protegido se materializa nos valores constitucionalmente tutelados no artigo 31.º n.º 1 da CE – nomeadamente a justa repartição da carga fiscal.

Deste modo, o que se tutela com o delito fiscal não é somente a função angariadora do Estado mas também a função que o artigo 2.º n.º 2. da LGTe confia aos tributos, como meios para a obtenção de receita e como instrumento para a prossecução dos fins constitucionalmente tutelados.

⁸ Cfr. José de Faria Costa, *Noções Fundamentais de Direito Penal*, Prelecções ao 3.º ano de Licenciatura em Direito na Universidade Moderna, Porto, 1999, p. 32.

⁹ Considerando que a liquidação é uma operação que se encontra hoje maioritariamente integrada na esfera particular dos administrados

Note-se, todavia, que não estaremos perante delito fiscal se o cumprimento total e tempestivo das obrigações declarativas não for acompanhado do cumprimento da obrigação principal de pagamento de imposto. Nestes casos o Estado terá apenas de colocar em marcha os mecanismos que lhe permitam proceder à cobrança coerciva do imposto, acrescido dos competentes juros de mora.

O referido artigo 31.º da Constituição Espanhola impõe a obrigação de participar nas despesas públicas de acordo com a capacidade económica ¹⁰. Assim, todas as pessoas que se encontram no âmbito de incidência de uma norma fiscal têm a obrigação de efectuar a entrega da prestação tributária legalmente devida.

O incumprimento de tal obrigação, quando efectuada com intenção de defraudar o erário público, impõe uma reacção punitiva por parte do Estado através de sanções administrativas ou sanções penais.

A repressão penal das condutas destinadas dirigidas ao não pagamento de impostos tem, no sistema jurídico espanhol, essencialmente uma função angariadora e não sancionadora – o que resulta, desde logo, da possibilidade de exoneração de responsabilidade penal em caso de regularização da situação tributária ¹¹ e o facto da punibilidade estar submetida a critérios quantitativos ¹².

Torna-se necessário analisar os elementos fundamentais e a estrutura destas condutas ilícitas, tendo em conta o seu carácter público e a função angariadora – elemento essencial para o cumprimento dos fins prioritários da Administração.

Em nosso entender, o delito fiscal pode, quanto ao bem jurídico protegido, ser configurado de três formas:

a) Tutela o interesse do Estado na obtenção integral das receitas fiscais, centrando-se a ilicitude no dano ao erário público, privado de arrecadar receitas a cujo pagamento o sujeito passivo do imposto estava legalmente obrigado. Tratar-se-ia de um crime de dano, cuja consumação exige a produção de um prejuízo patrimonial efectivo do erário público.

b) O crime de delito é crime de perigo, que viola os deveres de informação e de verdade que recaem sobre o contribuinte, tutelando a pretensão do Estado na determinação exacta dos factos com relevância fiscal. O crime de delito reconduz-se, nesta construção, aos crimes de falsificação, tutelando a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico.

Verifica-se uma antecipação da protecção penal, situada em momento anterior ao nascimento da obrigação tributária, uma vez que o bem protegido é identificado com o

¹⁰ Em Portugal a formulação teórica é semelhante: a capacidade contributiva.

¹¹ Tendo-se em consideração o prejuízo da Fazenda Pública, não pode deixar de considerar-se o delito fiscal como crime de resultado.

¹² Critérios esses que, para padrões portugueses, são bastante elevados.

direito do sujeito passivo da obrigação tributária ao cumprimento, por parte dos contribuintes, dos deveres fiscais de informação.

c) O crime tutela tanto os valores da verdade e da transparência como o erário público. Trata-se de crime de resultado em que o dano patrimonial, sendo, enquanto tal, estranho ao tipo, está a ele associado pela mediação de um específico elemento subjectivo, isto é, figura como referente expresso da intervenção do agente - a produção efectiva de um dano ao património fiscal, ou a obtenção de um benefício ilegítimo não é indispensável à consumação da infracção.

Parece que, foi esta última a opção do legislador espanhol.

Reiteramos todavia que o valor, em última linha, que parece orientar primacialmente aquele legislador é a protecção patrimonial do erário público, no sentido da pretensão do Estado em obter integralmente as receitas fiscais que lhe são devidas.

Antes de mais considerandos, devemos dizer que nada tem de errado configurar uma política criminal em torno das necessidades de arrecadação de receita pública. Apenas temos a lamentar que Portugal não tenha seguido por idêntico caminho...

3.2. – Em Portugal

Sabemos que ao invés daquilo que sucede em Espanha, em Portugal as condutas criminosas em sede fiscal encontram-se esparsas por diversas disposições legais. O bem jurídico tutelado será, por isso, aqui estudado numa perspectiva global, sem descurar a figura que encabeça o elenco das infracções fiscais: a fraude fiscal.

Sendo certo que a “clausula geral” do artigo 305.º CPe abrange, pelo menos teleologicamente, os ilícitos especificamente previstos em Portugal, teremos de concluir que o bem jurídico tutelado é similar – salvo, como referimos, quanto ao cunho marcadamente patrimonial que o legislador espanhol imprimiu ao delito fiscal.

A resposta para o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal encontra-se no quadro de valores fundamentais fixado pela Constituição, entre os quais se conta a distribuição equitativa da carga tributária e a aplicação adequada dos gastos públicos.

Visa-se desincentivar o incumprimento dos deveres fiscais essenciais à satisfação das necessidades financeiras do Estado e à realização de objectivos de igualdade, justiça e solidariedade.

O objectivo de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, previsto no n.º 1 do art. 103.º CRP¹³ é uma exigência do princípio da igualdade – que pode ser entendida em vários sentidos.

Em sentido jurídico, determina que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idênticos regimes fiscais, reconduzindo-se ao princípio de igualdade jurídica previsto no artigo 13.º da CRP.

Em sentido económico, a igualdade tributária consiste na obrigação de contribuir para os encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, ou seja, que todos os contribuintes em idênticas situações paguem impostos que envolvam a mesma desutilidade ou sacrifício. Daí resultar que a justa repartição da carga tributária pelos cidadãos tem necessariamente de assentar na capacidade contributiva de cada um.

Em sentido político e social, a igualdade tributária é um princípio programático, orientador de um sistema fiscal que se pretende estruturado com vista à repartição igualitária da riqueza e do rendimento.

Se a tributação só será justa se todos pagarem impostos e o fizerem de acordo com a capacidade contributiva de cada um, a fraude fiscal é, justamente, uma situação em que alguns, que têm capacidade contributiva, não pagam impostos na medida dessa capacidade, fazendo incidir a pressão fiscal sobre os restantes contribuintes.

Os estados modernos estão construídos em torno daquilo a que se vem apelidando de “cidadania fiscal”¹⁴, nos termos da qual o funcionamento do Estado diz respeito a todos os cidadãos. Isto porque os membros de uma comunidade constituem simultaneamente os seus suportes políticos e económicos.

Do que vem dito resulta que a cidadania se concretiza em duas esferas: a esfera política, na medida em que cada cidadão encerra em si o direito de participação activa na vida pública – corporizado no direito de voto; e a esfera financeira, já que o cidadão é, em primeira e última análise, o destinatário do dever de suporte financeiro do Estado¹⁵.

Nesta medida o cidadão tem simultaneamente um dever e um direito: o dever de contribuir com os seus impostos para a satisfação das necessidades da comunidade a que pertence; o direito de exigir que todos os membros da comunidade tenham idêntico comportamento.

¹³ «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.»

¹⁴ Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2003, p. 434, remetendo para Thomas Janosky, *Citizenship and Civil Society*, Cambridge UP, 1998, p. 8 ss.

¹⁵ Sobretudo tendo em conta que a maioria dos Estados hodiernos são Estados não patrimoniais e, portanto, tendo entregue os meios de produção à iniciativa privada, viram nos impostos a sua fonte primordial de receita.

O Professor Casalta Nabais vai mais longe ao defender, *de iure condendo*, a legitimidade dos contribuintes que cumpram o seu dever para accionar aqueles que não o cumprem¹⁶.

A dignidade penal do ilícito tributário no ordenamento jurídico português resulta da importância do sistema fiscal como veículo privilegiado de realização da justiça retributiva já que, nos termos do artigo 103.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa aquele visa não só a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, mas também uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹⁷.

O crime fiscal não deverá tender essencialmente a proteger a integridade patrimonial do Estado na vertente de obtenção integral das receitas tributárias, ou seja, a incriminação penal do ilícito fiscal não se pode esgotar na protecção jurídica do pecúlio do estado, traduzida num desvalor do resultado.

Por outro lado, o bem jurídico protegido pelo crime fiscal também não se pode resumir ao dever de colaboração dos contribuintes para com o Estado, manifestado, traduzida num desvalor da acção.

A tutela juridico-penal do ilícito criminal tenderia para uma visão mista, salvaguardando, em igual medida, a integridade do património do Estado e os valores de colaboração e de verdade fiscal, os quais – como deveres acessórios - estão a montante do dever fundamental de pagar impostos.

Parece-nos manifestamente insuficiente reconduzir o bem jurídico a proteger pela tutela criminal da evasão e fraude fiscal à função financeira do Estado.

Dar prevalência à integridade patrimonial do Estado – como bem jurídico a proteger – equivaleria a criminalizar o não cumprimento da obrigação de pagamento de imposto, tudo se resumindo, a partir daí, à indagação sobre se esse incumprimento seria ou não intencional.

Ora, é pacífico na doutrina o entendimento segundo o qual o não pagamento de impostos apenas implica uma sanção indemnizatória, concretizada no vencimento de juros de mora, e legítima, claro está, a sua cobrança coerciva.

Mas o que dizer sobre o incumprimento dos deveres acessórios?

Sabemos que a panóplia de obrigações e deveres fiscais que impendem sobre o contribuinte e sobre terceiros que com ele se relacionam militam, directa ou indirectamente, a favor da cobrança de impostos por parte do Estado.

¹⁶ Cfr. Casalta Nabais, “Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas”, XLV-A, *Boletim de Ciências Económicas - Volume de Homenagem*, 2002, p. 582 ss.

¹⁷ Cfr. Augusto Silva Dias, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol II – *Problemas Especiais*, cit., p. 439 ss.

Ora, se tivermos em conta que constitui obrigação dos contribuintes pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva é mais do que natural que o desvalor da acção ou omissão seja imediatamente reconduzido ao desvalor do resultado efectivo ou potencial.

Por igual ordem de razão, é natural que a intenção de defraudar a Fazenda Pública, escapando parcial ou totalmente à obrigação de pagamento de imposto, seja o primeiro critério a ser considerado na hora de criminalizar o incumprimento dos deveres fiscais.

Paralelamente, subsistem deveres gerais de verdade, boa fé e confiança cuja violação, com o intuito de iludir o Estado e obstar à arrecadação de receita, é passível de incriminação penal.

Igual dignidade penal é encontrada, de resto, na criminalização da violação de dever de verdade nas declarações perante determinadas autoridades e da violação da fé pública que deve revestir determinados documentos¹⁸

Acresce que nos sistemas fiscais actuais tem-se assistido ao uma crescente “privatização” da liquidação do impostos, pelo que é no próprio contribuinte ou num terceiro com ele relacionado que recaem a maioria das obrigação acessórias – o que é feito por obediência a um dever de colaboração com a Administração Fiscal.

Mas é à Administração Tributária que cabe, em última análise, processar os elementos à sua disposição e efectuar a liquidação de imposto – cabendo-lhe igualmente as funções de investigação e controlo face a insuficiência ou falta de crédito dos referidos elementos.

A supra referida “privatização” foi suficientemente longe ao ponto de fazer incidir sobre os administrados a obrigação de cálculo do montante de imposto e a sua entrega nos cofres do estado¹⁹. Assim, entre o hiato de tempo que medeia entre a liquidação e cobrança de imposto e a sua entrega nos cofres do estado, o contribuinte será um “fiel depositário” daqueles montantes, constituindo-se na obrigação de os entregar e não os fazer seus.

Vale isto por dizer que entre este administrado, que se constitua em “depositário”, e a Administração Tributária se gera um vínculo de confiança cuja violação é passível de censura ético-jurídica.

Poderemos concluir, pois, que o bem jurídico protegido pelo crime fiscal consiste na salvaguarda da confiança da Administração Fiscal sobre a capacidade contributiva dos contribuintes. Por isso, será sempre justificada uma perseguição penal quando os contribuintes violem os deveres que lhe impõe a revelação dessa capacidade de contribuir.

Existem diversas posições jurisprudenciais quanto ao bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal, as quais ficam assumidamente expostas no Acórdão do Supremo

¹⁸ Cfr. arts. 402.º n.º 1, 228.º, 229.º e 231.º CPp.

¹⁹ O que se verifica nas situações de auto-liquidação e substituição tributária.

Tribunal de Justiça de 21.05.2003 ²⁰ de onde resulta que: «*Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais têm-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado; o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção; o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos. O legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece o direito português (...)*»²¹

O crime de fraude fiscal é um crime de perigo concreto, o que significa que se punem os actos preparatórios do crime mesmo que ainda não se tenha concretizado o prejuízo para o Estado.

Pensamos que é precisamente este o ponto de ruptura relativamente ao delito fiscal espanhol. É que a consideração de um patamar de 120.000 euros de quantia defraudada reconduz esta figura a um crime de resultado, enquanto no ordenamento jurídico português se privilegia o perigo de dano.

Não podemos olvidar que o perigo de dano apenas se verifica se, obviamente, a vantagem patrimonial fiscal pretendida pelo agente for fiscalmente indevida ou ilícita²²

A recondução do crime de fraude fiscal aos crimes de falsificação, tutelando a segurança e fiabilidade do tráfico jurídico determinaria a construção de uma infracção de perigo abstracto, ao arrepio do crime previsto no artigo 103.º do RGIT - que é um crime de perigo concreto.

Por outro lado, tal significaria que a distinção entre crimes e contra-ordenações seria totalmente arbitrária, uma vez que algumas contra-ordenações visam igualmente sancionar condutas que impedem a correcta determinação de factos fiscalmente relevantes.

No entanto, a verdade fiscal é igualmente um valor tutelado pelo crime de fraude fiscal, se bem que em termos instrumentais e não finais, tal como acontece com a relação perigo/dano.

A construção da fraude fiscal como um crime de perigo concreto significa que a prática de determinadas condutas pouco transparentes, em termos fiscais, põe em perigo o erário público, cujo dano corresponde a um resultado não compreendido no tipo legal de crime.

²⁰ Proc. 03P132, in www.dgsi.pt.

²¹ Neste sentido cfr. também Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, "O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português", *Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, 1999, p. 419 sgs. e Augusto Silva Dias, "Crimes e Contra Ordenações Fiscais", *idem*, p. 445 sgs.

²² Por isso o processo penal fiscal será suspenso até decisão definitiva de impugnação judicial do acto de liquidação de imposto ou oposição a execução apresentadas.

Do exposto resulta que o crime consumar-se-á mesmo que não se tenha verificado qualquer dano ou a obtida qualquer vantagem patrimonial ilegítima²³. O que importa para este efeito é demonstrar que as condutas comportam um risco típico, uma probabilidade séria de produção daqueles efeitos

Assim, o resultado é antecipado para o momento anterior ao do dano material, para o momento em que o património fiscal do Estado é colocado em perigo por já ter sido posto em marcha o mecanismo adequado à produção desse resultado

Poderia questionar-se sobre o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal, a propósito de (eventual) concurso com os crimes de burla e de falsificação.

Não nos parece, todavia, que seja de confundir-se o bem jurídico tutelado pelas referidas normas incriminadoras. Assim, o crime de burla visa a protecção do património do burlado, ao passo que o crime de falsificação tutela a fé pública do documento.

Ora, a consumação do crime do artigo 103.º RGIT verifica-se no momento da prática dos actos nele expressamente referidos, independentemente de se ter verificado um enriquecimento patrimonial do agente²⁴. Por outro lado, no crime de burla exige-se uma conduta artilosa que determine outrem à prática de actos que lhe causem prejuízo patrimonial²⁵.

No crime de fraude fiscal pretende tutelar-se a verdade e a transparência nas relações tributárias. O prejuízo patrimonial causado ao erário público não constitui seu elemento constitutivo, antes mera circunstância a atender na graduação da respectiva pena.

O bem jurídico protegido no artigo 103.º RGIT não é só o património do Estado, o que é confirmado pelas funções constitucionalmente ao sistema fiscal.

A antecipação da tutela penal operada pela fraude fiscal - crime de perigo concreto que não exige a verificação de prejuízo patrimonial - verifica-se por referência a uma correcta distribuição dos encargos tributários e só numa segunda linha (e daí a referência ao prejuízo não compreendido no tipo) à satisfação das necessidades financeiras do Estado, os quais assentam no princípio constitucional da cobrança de impostos.

²³ No caso do imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas por exemplo, e tendo em consideração que o mesmo é auto-liquidado, a consumação verifica-se no momento de entrega de declaração de rendimentos.

²⁴ Considera-se, pois, o desvalor da acção.

²⁵ O acento tónico é colocado, neste caso, no desvalor do resultado.

4. - AS CONDUTAS TÍPICAS

4.1. – Em Espanha

Poderemos afirmar, que «*a infracção tributária é constituída por um facto material (nullum crimen sine actione) que preenche um tipo descrito na lei (nullum crimen sine lege) que tenha sido praticado culposamente (nullum crimen sine culpa) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou de uma coima (contra-ordenação)*»²⁶.

A conduta humana terá de ser sempre o ponto de partida de todo o direito sancionatório, englobando tanto a acção, como a omissão, embora a estrutura da infracção tributária apenas se complete com a tipicidade, ilicitude e culpabilidade.

Por isso parece-nos de rejeitar uma conceptualização dos crimes fiscais assente numa cláusula geral de fraude e evasão fiscal, como a que verificamos existir no ordenamento jurídico espanhol.

Assim, os princípios supra referidos da tipicidade, ilicitude e culpabilidade no ilícito criminal comum devem, por igualdade de circunstâncias, ser aplicados ao ilícito criminal fiscal.

Dito isto vejamos qual o conteúdo da dita “cláusula geral”.

O artigo 305.º CPe estatui que é punível, por acção ou omissão, defraudar a Fazenda Pública estatal, autónoma, foral ou local, iludindo o pagamento de tributos, montantes retidos ou que deveriam ter sido retidos ou pagamentos por conta de retribuições em espécie obtendo indevidamente devoluções ou benefícios fiscais, sempre que a quantia da quota defraudada, o montante não entregue das retenções ou pagamentos por conta ou das devoluções ou benefícios fiscais indevidamente obtidos ou aproveitados exceda 120.000 euros.

Todas as condutas incluídas no artigo 305.º CPe se inserem na relação jurídica tributária. Daí que para determinar a verificação desses comportamentos, determinar o autor das condutas e os montantes envolvidos – por forma sobretudo a traçar a linha de fronteira entre o crime fiscal e a contra-ordenação – será necessário fazer uso dos critérios contidos nas normas fiscais relativas, nomeadamente, aos impostos em causa.

Tudo isto é dito, reitera-se, tendo em conta que o tipo legal de delito fiscal é uma lei penal em branco.

Daqui resulta que o elemento essencial do tipo consiste em, por acção ou omissão, elidir de forma dolosa o pagamento de tributos, retenções ou pagamentos por conta.

²⁶ Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Regime Geral da Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2003, p. 41.

No que diz respeito aos benefícios fiscais, é sabido que apenas podem deles aproveitar os contribuintes que se encontrem nas condições objectivas exigidas por lei ou contrato - e isto quer se trate de benefícios automáticos quer se trate de benefícios dependentes de reconhecimento.

Por isso, bem se compreende que a obtenção indevida de benefícios fiscais seja preenchida por comportamentos concretizados na utilização de meios fraudulentos com a intenção de induzir a Administração em erro quanto à concreta situação tributária do contribuinte²⁷.

Em nosso entender, o crime de delito fiscal é estruturado com base em dois elementos de natureza objectiva:

- os comportamentos (ex: apresentação de declarações de imposto nas quais factos ou valores que delas devam constar tenham sido objecto de alteração ou ocultação ou de celebração de negócio jurídico simulado) e;
- o evento perigoso (ex: não pagamento de imposto ou a obtenção de benefícios).

Para além disso contém dois elementos de natureza subjectiva:

- o dolo e;
- um elemento subjectivo específico da ilicitude.

A designação “defraudar” contida no artigo 305.º CPe denuncia a existência deste elemento subjectivo: o *animus defraudandi*, a intenção ou vontade dirigida ao acto de defraudar.

Sendo o delito fiscal um crime doloso, ficará afastada a punibilidade a título de negligência²⁸.

No delito fiscal bastará o dolo eventual, entendido como tal a representação por parte do sujeito da elevada probabilidade de que as suas acções/omissões conduzam à prática de um crime fiscal.

Acresce que a lei, para qualificar determinada conduta como crime, contém um critério quantitativo: o montante defraudado tem de ser superior a € 120.000 no período tributário em questão, o que revela a natureza deste crime como crime de resultado.

Para determinar o montante supra referido, perante tributos, retenções, pagamentos por conta ou devoluções, periódicos ou de declaração periódica será tido em consideração o montante defraudado em cada período de tributação ou de declaração e, se estes forem inferiores a doze meses, o montante defraudado reportar-se-á ao ano civil.

Nos demais casos, entende-se que a quantia se refere a cada um dos diferentes conceitos através dos quais o facto tributável seja susceptível de liquidação.

²⁷ Na medida em que os benefícios fiscais se concretizam, para o beneficiário, em economia de imposto, o prejuízo patrimonial da Fazenda Pública será equivalente àquela economia.

Todos estes delitos são essencialmente dolosos, uma vez que o dolo é intrínseco ao *animus defraudandi*²⁹.

Portanto, não basta elidir o pagamento de impostos, exigindo-se que esse não pagamento resulte de um acto defraudatório³⁰.

O artigo 305.º n.º1 do CPe estabelece ainda um agravamento do tipo em caso de utilização de pessoa ou pessoas interpostas por forma a ocultar a identidade do verdadeiro obrigado tributário.

Este tipo exige que o sujeito infractor instrumentalize uma pessoa física ou jurídica de forma a criar uma estrutura que permita a criação de impunidade, uma “cortina de fumo” destinada a encobrir a sua própria identidade e o cometimento da acção dolosa.

O agravamento resulta de se inferir deste encobrimento a verificação da conduta dolosa, pelo que não podemos concordar com Enrique Bacigalupo Zapater quando refere que a intervenção de interposta pessoa apenas revela uma forma adicional de enganar sem qualquer especificidade adicional, sem reflexos, em princípio, na ilicitude do acto ou na culpabilidade do autor³¹.

O agravamento da conduta típica pode também resultar da consideração daquilo que o CPe apelida de “especial transcendência e gravidade da defraudação”.

O critério da “especial transcendência e gravidade da defraudação” refere-se quer ao montante defraudado, quer à existência de uma estrutura organizativa que afecte ou possa afectar a uma pluralidade de obrigados tributários.

O preenchimento deste conceito é efectuado, por um lado, através de critérios exclusivamente económicos, uma vez que se tem em conta o montante defraudado.

Por outro lado, é tomada em linha de conta a existência de uma rede de entidades, pelo que a incriminação se refere não apenas à prática das condutas referidas mas também à intervenção de rede complexa de entidades - o que torna exponencialmente mais difícil a investigação e potencialmente mais lesiva a conduta.

O núcleo da conduta típica no delito fiscal é a defraudação, entendida como prejuízo patrimonial causado pelo incumprimento deliberado de um dever tributário

²⁹ O dolo, como elemento do tipo, carece de prova. Pode, no entanto, conceber-se a incriminação mediante dolo eventual, dadas as dificuldades em demonstrar o dolo em toda a extensão do tipo.

³⁰ Assim, se os intervenientes de um negócio declararem valores reais, mas determinados por critérios diversos dos fixados na lei – o que pode determinar uma poupança fiscal de milhares. Mas o que determina o delito é a intenção defraudatória e não o seu montante. Cfr. Juan José Queralp, “Delito Fiscal, Un paso adelante, otro atrás”, *Revista Electronica de Ciencia Penal y Criminologia*, publicado em 29.09.2002 em <http://criminnet.ugr.es/recpc/jp04/recpc04-j08.pdf> ISSN 1695-0194 [RECPC 04-j08 (2002),29 sep]

³¹ *Código Penal, Doctrina y Jurisprudencia*, Dirección de Candido Conde-Pumpido Ferreiro, tomo II, artículos 138 a 385, Trivium, 1997, p. 3104.

Os casos de reembolso indevido têm subjacente uma conduta fraudulenta que tem como escopo induzir a Administração Fiscal em erro quanto à concreta realidade tributária do arguido – o que nos reconduz à conduta típica que caracteriza o crime de burla.

Todavia, e ao invés do que sucede no crime de burla, não se exige no delito fiscal uma conduta idónea a induzir em erro a Administração Fiscal, bem como se não exige que este erro seja determinante da atribuição patrimonial em que se traduz o reembolso.

Notamos que no crime fiscal a tentativa é punível. Ora, se o tipo de crime fiscal exigisse a verificação dos pressupostos de que depende a incriminação penal pelo crime de burla poderíamos estar perante condutas que configurassem tentativa impossível e, portanto, excluídas de punição³².

A defraudação deverá efectuar-se através de uma das seguintes modalidades:

a) - Elisão de pagamento de tributos, montantes retidos ou que deveriam ter sido retidos, ou pagamentos por conta de retribuições em espécie.

Qualquer operação através da qual se pretenda evitar o pagamento total ou parcial de imposto pressupõe uma conduta típica que, uma vez superada determinada quantia estabelecida na lei, se converte em ilícito penal.

O objecto desta elisão fiscal poderá ser:

- Quaisquer tributos, ou seja, os impostos, taxas e contribuições especiais³³;
- Os montantes retidos ou que deveriam ter sido objecto de retenção, o que é levado a cabo através da substituição tributária³⁴;
- Os pagamentos por conta de retribuições em espécie.

b) - Obtenção indevida de devoluções ou benefícios fiscais.

Antes da reforma de 1995 apenas se tipificava como conduta punível “a obtenção indevida de benefícios fiscais”.

Trata-se da beneficiação de reduções, deduções, isenções e quaisquer outras formas que impliquem a diminuição da carga tributária – apenas excepcionadas as subvenções e ajudas cuja obtenção ilícita é objecto de incriminação penal no artigo 308.º CPe.

Assim sendo, ficam de fora deste elenco os reembolsos de imposto, uma vez que estes não implicam uma redução da carga tributária mas sim a movimentação de dinheiro da Fazenda Nacional a favor do sujeito passivo.

³² Cfr. art. 26.º CPp.

³³ Cfr. art. 2.º n.º 2 LGTe.

³⁴ Cfr. art. 37.º n.º 2 LGTe.

A partir da reforma de 1995 os reembolsos foram expressamente consagrados no tipo legal, se bem que na doutrina ainda há quem entenda que quando se simula uma relação jurídica tributária com o desiderato de conseguir obter um reembolso se estará, com rigor, face a um crime comum de burla, dada a efectiva inexistência de qualquer relação jurídico-tributária. Para os defensores desta tese a mesma justificar-se-á face à inexistência do elemento típico do delito fiscal – a existência de uma relação jurídica fiscal.

Face ao enquadramento jurídico português, parece que as referidas condutas não-de ser punidas a título de crime fiscal e não a título de crime comum (burla), e isto mesmo que inexista qualquer relação jurídica tributária, uma vez que o factor relevante para a incriminação é a determinação da Administração Tributária à atribuição daquele reembolso – determinação essa que, no nosso entender, não pode deixar de ser considerado como elemento do tipo³⁵.

4.2. – Em Portugal

Prescindindo de considerações acerca das contra-ordenações tributárias, que se encontram fora do âmbito de estudo do presente trabalho, o ordenamento jurídico divide as infracções tributárias em crimes tributários comuns e crimes fiscais.

Nos crimes tributários comuns encontramos a burla Tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a violação de segredo e crimes aduaneiros tais como o contrabando e a introdução fraudulenta no consumo.

Dentro dos crimes fiscais temos a fraude fiscal, a fraude fiscal qualificada e o abuso de confiança fiscal.

Vejamos:

A) – CRIMES TRIBUTÁRIOS COMUNS

i) - Burla tributária (artigo 87.º RGIT)

Incorre na prática deste crime quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante³⁶ ou outros meios fraudulentos, determinar a Administração Tributária ou Segurança Social a efectuar atribuições patrimoniais das quais

³⁵ A par do uso de erro ou engano provocado por meios artificiosos ou fraudulentos e do enriquecimento do agente.

³⁶ O artigo 113.º do RGIT relativo à contra ordenação de “Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e documentos fiscalmente relevantes” contém uma definição destes últimos como sendo “*os livros, demais documentos e suportes informáticos, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte*”.

resulte enriquecimento do agente ou de terceiro. A prática deste crime é punida com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias³⁷.

Como resulta do exposto a burla tributária é uma figura autónoma do crime de burla previsto no Cpp, mas comunga de algumas características deste. Tal como no crime comum de burla releva o erro como meio de execução da burla e, além dele, o engano.

Mas não é qualquer erro ou engano que serve para este propósito. Parece-nos ser necessário que tal erro ou engano tenha sido provocado astuciosamente pelo agente da infracção, ou seja, usando de um meio engenhoso para enganar ou induzir em erro.

Este requisito acresce ao dolo especificamente incluído no tipo, tendo em conta que se exige a intenção de enriquecimento ilegítimo muito embora parece não exigir-se uma relação efectiva do agente com a Administração Tributária. Assim, é plausível entender o cometimento do crime de burla tributária quando o agente cria uma falsa aparência quanto à existência da referida relação, tendo em vista a obtenção de um enriquecimento ilegítimo.

ii) - Frustração de créditos (artigo 88.º RGIT)

Incorre neste crime quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário. O crime é punível com pena de prisão até 2 anos ou multa até 240 dias.

Visa punir-se, com esta incriminação, as condutas que se materializam na impossibilidade de cobrança de créditos fiscais por via de uma acção do devedor - ao dissipar o património que, nos termos da lei, responde pelo pagamento das referidas dívidas.

iii) - Associação criminosa (artigo 89.º RGIT)

Trata-se de punir quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes tributários. Incorre na prática do mesmo crime quem fizer parte dos mesmos grupos ou quem os apoiar. A pena de prisão é de cinco anos.

³⁷ Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena de prisão aumenta para cinco anos ou multa até 600 dias; se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

O tipo é semelhante ao previsto para o crime de associação criminosa previsto no Código Penal. Todavia, tem como especificidade o facto de a associação criminosa se destinar à prática de crimes tributários³⁸.

iv) - Desobediência qualificada (artigo 90.º RGIT)

Prevê-se neste crime a não obediência devida a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado de determinados órgãos da Administração Tributária, ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário faz incorrer o infractor em crime de desobediência qualificada. A pena de prisão até dois anos e multa até 240 dias.

v) - Violação de Segredo (artigo 91.º RGIT)

Incorre em crime de violação de segredo quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento de segredo fiscal ou situação contributiva da Segurança Social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas. Este crime é punido com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias.

Inclui-se no tipo a divulgação de segredo fiscal por parte de funcionário que vise a obtenção para si ou para terceiro de um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros. Neste caso de violação de segredo “qualificado” a conduta é punida com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias.

Este crime prende-se directamente com o amplo princípio da administração aberta, com o qual não colide, muito embora aqui sejam punidas exclusivamente as condutas dolosas, uma vez que quando sejam perpetradas a título negligente serão punidas a título de contra ordenação³⁹.

A administração aberta, na prossecução do interesse público, não pode contender com a esfera fundamental do direito à reserva da vida privada.

³⁸ Neste crime inclui-se tanto a prática de crimes tributários comuns, como de crimes fiscais.

³⁹ Cfr. art. 115.º RGIT.

Por isso se compreende que a intensa violação dos interesses que impediam a divulgação de factos de que o agente tem conhecimento, justifique uma reacção de cariz criminal.

Mais se compreende que tal conduta seja agravada quando a matéria sigilosa venha ao conhecimento do agente por causa das suas funções públicas e dessa violação de sigilo resulte um benefício ilegítimo ou um prejuízo ao interesse público.

De referir que o código penal estabelece também um crime comum de violação de segredo com um conteúdo substancialmente idêntico, sendo que a principal diferença com o crime agora analisado é a natureza fiscal do segredo⁴⁰.

B) – CRIMES FISCAIS

i) - Fraude Fiscal (artigo 103.º RGIT)

Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas que visem a 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.

A fraude fiscal pode ter lugar através das seguintes condutas:

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;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

As referidas condutas não serão puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima dos mesmos retirada for inferior a 15.000 euros.

Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

A vantagem patrimonial indevida traduz-se num aumento de património ou numa não diminuição patrimonial, consistindo no montante de imposto que o contribuinte deixou de

⁴⁰ Art. 195.º CPP «*Quem, sem consentimento, revelar segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 240 dias.*».

pagar (diferença quantitativa entre a receita efectuada e a que deveria ter sido arrecadada nos cofres do Estado), bem como no valor que indevidamente tenha recebido em caso de reembolso. Deve existir uma conexão entre a vantagem visada e o dano causado. A vantagem patrimonial deve ser indevida, relativamente à qual o agente não tem qualquer pretensão jurídica.

A manipulação indevida de livros ou documentos fiscalmente relevantes designadamente a falsificação, viciação, ocultação, destruição, danificação, inutilização, recusa de entrega, de exibição ou apresentação de documentos fiscalmente relevantes, não são punidos como crimes de fraude fiscal autónomos. Serão, isso sim, meras circunstâncias agravantes da fraude consumada com a declaração fraudulenta ou como actos preparatórios da declaração fraudulenta, sendo autonomamente punidas a título de contra ordenação.

A fraude fiscal foi configurada pelo legislador de 1990 como um crime de perigo concreto, que integra no tipo objectivo um evento separado da conduta.

Esse evento não corresponde a um dano efectivo no bem jurídico protegido, apenas à criação de um perigo, permitindo criar um momento de consumação antecipada do crime, sem exigir um dano efectivo. Rejeitou-se o modelo do simples desvalor da acção, evitando a criação de uma infracção como crime de perigo abstracto, de mera desobediência à administração fiscal por omissão de deveres de colaboração com esta.

A anterior redacção dada ao art. 23º do RJIFNA acentuou a natureza do resultado perigoso, descrevendo-o por referência objectiva aos danos possíveis⁴¹.

Ao invés do que sucedia no anterior regime⁴², no crime de fraude fiscal inclui-se expressamente a conduta visando a obtenção de reembolso indevido, sempre que tal conduta não implique um reembolso efectivo – caso em que passará a integrar-se na burla tributária.

Enquanto crime de perigo concreto, a fraude fiscal consuma-se mesmo que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida tenha lugar, desde que se verifique a comprovação de que as condutas comportam um risco típico, uma possibilidade séria de produção de tais eventos.

O resultado é antecipado para um momento anterior ao do dano material, para o momento em que o património fiscal do Estado é colocado numa insegurança tal que a respectiva lesão fica dependente tão-só do acaso.

Poderíamos entender que o momento da consumação, bem como o grau de colocação em perigo do património fiscal, variam consoante o tipo de liquidação previsto para cada imposto.

⁴¹ Danos esses "susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias" - art. 23º, nº 1, *in fine*).

⁴² RJIFNA.

Assim a consumação verifica-se:

- no momento da liquidação, se esta é realizada pela Administração fiscal;
- no momento de entrega da declaração pelo contribuinte, em caso de auto-liquidação;
- no termo do prazo da sua apresentação, em caso de omissão de apresentação da mesma .

Já nos casos em que a liquidação e o pagamento se confundem tendencialmente haverá sobreposição do perigo e do dano; no caso em que medeia um certo lapso de tempo, o perigo separa-se do dano e representa autonomamente a consumação do facto.

Convirá, no entanto, fazer duas ressalvas.

O acto tributário de liquidação define o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando o direito do Estado a receber e o correspondente dever de pagar um determinado montante de imposto, relativamente a determinado momento temporal.

Este acto de liquidação será definitivo e poderá ser imediatamente executado pela Administração Fiscal, sem necessidade de qualquer sentença declarativa, sendo a respectiva prestação tributária exigida ao contribuinte.

Assim, as regras supra referidas serão aplicáveis às situações em que o contribuinte, no cumprimento do dever de colaboração entre a administração fiscal e os contribuintes, elabora e entrega as declarações de rendimentos, sendo o apuramento da matéria colectável bem como a determinação do imposto a pagar (lançamento e liquidação) elaborados com base nas declarações dos contribuintes.

No entanto, nem sempre o lançamento e a liquidação dos impostos são realizados com base no rendimento real dos respectivos contribuintes, apresentado nas respectivas declarações. Outras situações existem em que a fixação da matéria colectável é levada a cabo pela Administração.

Ora, em caso de fixação da matéria colectável, quer pela Administração, por via da revisão oficiosa da liquidação e da fixação da matéria colectável por métodos indiciários, quer por deliberação de comissões de revisão, estamos igualmente perante actos tributários.

Nestes casos, a determinação do montante de prestação pecuniária e o momento dessa prestação só tem lugar, com carácter definitivo, no momento da deliberação da comissão de revisão e não no momento da liquidação (quer pelo contribuinte, quer pela Administração). Daí resulta que só naquele momento - o da deliberação - seria possível determinar de forma efectiva o montante defraudado.

De igual forma, consideramos ser necessário ter em conta, por razões de congruência do sistema jurídico, a sindicabilidade graciosa e contenciosa do acto tributário de liquidação.

Estas garantias dos contribuintes determinam situações em que não é possível identificar a liquidação como o momento de consumação do crime de fraude fiscal, uma vez que aquando desta, pode não ser possível apurar, de forma efectiva e definitiva, o montante de defraudação.

O tipo subjectivo do crime de fraude fiscal é composto por dois elementos: o dolo, que consiste no conhecimento e vontade de praticar o facto típico descrito no tipo objectivo; e um elemento subjectivo específico da ilicitude ("que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais")

Este último elemento surge apenas como uma finalidade do agente, não como um facto real integrador do tipo de ilícito.

Assim, a intenção de obtenção de vantagem patrimonial indevida tem de estar presente no momento da conduta tipicamente prevista no artigo 103.º do RGIT, não sendo necessário que esse enriquecimento do agente efectivamente se verifique para a consumação do crime⁴³.

ii) - Fraude qualificada (artigo 104.º RGIT)

Os crimes previstos na fraude fiscal serão qualificados quando se verificar a cumulação 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;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

⁴³ Por exemplo: na fraude fiscal cometida mediante utilização de facturas relativas a compras fictícias, não se verificaria um enriquecimento do agente, uma vez que este obteria apenas uma não diminuição do seu património, através da liquidação de um montante inferior ao efectivamente devido. O agente não obteria assim qualquer acréscimo de património com o não pagamento dos impostos que a utilização daquelas facturas determina. Em nosso entender, no caso referido, verifica-se um enriquecimento efectivo do sujeito passivo, na medida em que, apesar de este não ter pago o quantitativo de imposto a que estava legalmente obrigado, beneficiou de um acréscimo patrimonial correspondente ao montante de imposto que deixou de entregar.

e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no ponto anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias;

f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

A pena aplicável é a prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

A mesma pena será aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

No crime de fraude fiscal, como um todo, a tipificação depende do montante da vantagem patrimonial ilegítima, o que constitui uma opção do legislador no sentido de fazer depender a qualificação típica de certos ilícitos como crime e contra ordenação em critérios quantitativos.

A previsão da falsificação de livros ou documentos fiscalmente relevantes e a respectiva utilização, sabendo-os falsificados por terceiros, como circunstâncias agravantes, visa proteger o tráfico jurídico com documentos, abrangendo tanto a falsificação material, como a intelectual.

Já a destruição e a recusa de entrega de documentos fiscalmente relevantes configuram a lesão de especiais deveres de colaboração do contribuinte, através da obstrução à actividade fiscalizadora da administração.

iii) - Abuso de confiança fiscal (artigo 105.º RGIT)

Incorre na prática de um crime de abuso de confiança fiscal quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar. Será punido com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias.

Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar, nos casos em que a

lei o preveja e ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

Os factos só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo legal de entrega da prestação⁴⁴.

Quando a entrega não efectuada for superior a €50.000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

Se o valor da prestação não exceder €2.000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.

Sob o ponto de vista dogmático-jurídico, o crime de abuso de confiança fiscal configura-se como um crime omissivo puro na medida em que o facto típico previsto na norma incriminadora se verifica com a não entrega da prestação tributária, tendo-se por praticada a omissão na data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, por força do n.º2 do artigo 5.º do RGIT.

Acrescente-se que o crime de abuso de confiança fiscal tem como pressuposto a existência de uma prestação tributária deduzida, a que o agente está legalmente obrigado a entregar ou que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de entregar, caindo fora da esfera da norma incriminadora aqui em apreço as situações em que a não entrega da prestação tributária se deve à sua não dedução, não liquidação ou ao seu não recebimento por parte do agente⁴⁵.

Refira-se, também, que a construção da norma incriminadora do crime de abuso de confiança fiscal, parece ter sido directamente inspirada no crime comum de abuso de confiança⁴⁶ mas apresenta, todavia, as seguintes especificidades:

- existe um objecto específico do abuso de confiança fiscal – uma prestação tributária;

⁴⁴ Em caso contrário cabe a contra ordenação de “Falta de entrega da prestação tributária” do artigo 114.º do RGIT.

⁴⁵ Apesar de ser este o entendimento praticamente unânime na nossa doutrina e jurisprudência, é possível encontrar, aqui e ali, algumas vozes dissonantes, no sentido de a prática do crime de confiança prescindir, no caso de IVA, do efectivo recebimento prévio ao momento do cumprimento do dever de entrega: neste sentido, veja-se o voto de vencido do Juiz Desembargador Anselmo Augusto Lopes, no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 09-06-2005, in www.dgsi.pt. Veja-se, no mesmo sentido, o Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães (Proc. n.º 432/03 – 2.º Secção, Registo 146): *a declaração a enviar aos Serviços de Administração do IVA reporta-se a operações efectuadas num período anterior e contabilizadas, pelo sujeito passivo, como sujeitas a IVA que este apura, comunicando a dívida tributária àquela administração, através do envio da competente declaração. Dos preceitos respectivos e da configuração do imposto em causa, resulta inequivocamente, que a declaração que traduz as operações efectuadas e o montante final liquidado (encontrado, e que serve simultaneamente de reconhecimento da obrigação de pagamento) não depende da efectiva cobrança do imposto aos clientes. Se assim fosse, além de se perverter totalmente a filosofia do imposto, com a qualidade dos contribuintes que temos, da grande maioria deles, o Estado não receberia um centavo (agora, um cêntimo)! Sobretudo, (...) se ainda tivesse que ser o Estado a demonstrar a efectiva cobrança!*

⁴⁶ Previsto e punido no artigo 205º do CPp.

- o abuso de confiança fiscal prescinde da apropriação como elemento objectivo do tipo de ilícito - ao contrário do crime comum, que exige a inversão do título de posse ou detenção.

O crime de abuso de confiança fiscal verifica-se na apropriação indevida dos montantes retidos na fonte, todavia o imposto por excelência para efeito de abuso de confiança fiscal é o IVA.

No IVA o sujeito passivo liquida o imposto e constitui-se na obrigação de efectuar a declaração periódica relativa a essas liquidações e de entregar os montantes retidos nos cofres do Estado.

Neste imposto, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, na declaração periódica, o montante de imposto que lhes foi exigido nas aquisições de bens e prestações de serviços efectuados no mesmo período com outros serviços.

Assim, sempre que esta dedução seja superior ao montante devido pelas operações tributáveis, o crédito a favor do contribuinte pode ser reembolsado.

Se, com intenção de obter tais reembolsos indevidos, o contribuinte alterar os valores das deduções nas declarações periódicas que apresenta para apuramento de IVA, diminuindo as receitas fiscais através dessa despesa fiscal, será outrossim cometido o crime de fraude fiscal.

4.2.1. - SIMULAÇÃO FISCAL E EMISSÃO E UTILIZAÇÃO DE FACTURAS FALSAS

O artigo 28.º n.º 1 b) do Código do IVA estatui que *«Para além da obrigação do pagamento de imposto, os sujeitos passivos (...) são obrigados (...) a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços (...)»*.

A emissão de facturas falsas pode ter lugar mediante acto unilateral de um agente que emite uma factura falsa, inscrevendo o nome de pessoa, singular ou colectiva, (podendo este nome nem sequer existir), que desconhece a emissão da factura. Neste caso, a falsificação é total, dado que não há qualquer operação económica.

A emissão de facturas falsas pode igualmente ter lugar mediante acordo entre duas pessoas para prejudicar o fisco e/ou terceiros, caso em que a falsificação pode dizer apenas respeito ao valor de transacção ou ser total.

No primeiro caso, verificou-se efectivamente uma compra e venda, incluindo a respectiva factura um montante superior ao preço efectivamente pago. A transacção existe, mas teve lugar com valor inferior ao declarado na factura falsa.

No segundo caso, verifica-se a emissão por uma sociedade comercial de factura falsa, com o objectivo de aumentar os custos, de modo a diminuir a matéria colectável, resultando numa diminuição do IRC a pagar ou num reembolso de IRC ou de IVA. A factura emitida corresponde a transacção totalmente inexistente.

Em nosso entender, é necessário partir do conceito civilístico de simulação⁴⁷.

Nos termos do art. 240º do Código Civil, verifica-se negócio jurídico simulado "*se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante*".

A simulação pode ser absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, as partes pretendem fazer crer que celebraram um negócio jurídico que não tem qualquer correspondência na sua vontade real, nem qualquer existência objectiva, excepto como mera aparência negocial.

Na simulação relativa, verifica-se a celebração de negócio jurídico aparente que, na realidade, dissimula um outro que as partes querem efectivamente celebrar.

A simulação fiscal ocorre frequentemente nos impostos cujos pressupostos de facto são total ou parcialmente constituídos por negócios jurídicos, tais como o imposto que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis⁴⁸.

No artigo 103.º do RGIT é prevista a celebração de negócio simulado, "*quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas*".

Na simulação quanto ao valor, é declarado um montante inferior ou superior ao que foi efectivamente negociado pelas partes. É o caso da indicação de preço de venda de imóvel inferior ao real para evitar o pagamento de imposto municipal de sisa ou obter uma menor liquidação deste imposto; da indicação de valor de despesa de saúde superior ao real para obter redução da matéria colectável em IRS; da celebração de contrato de arrendamento simulado, fixando rendas inferiores às efectivamente pagas.

A simulação quanto à natureza do negócio jurídico diz respeito à qualificação pelas partes como certo tipo negocial, quando o negócio efectivamente querido pelas partes foi outro, como por exemplo apresentar como compra e venda uma doação de imóvel, ou vice-versa.

Na substituição de pessoas, uma das partes que figura no negócio não é aquela com quem na realidade a outra parte contratou. É o caso da dupla venda real de imóveis,

⁴⁷ Nesse sentido apontam o artigo 11.º da LGTp quando estabelece que «*Sempre que, nas normas fiscais, sem empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que ai têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*». Igual disposição pode ser encontrada no artigo 12.º n.º 2 da LGTe.

⁴⁸ Em Portugal "Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis" e em Espanha "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

formalizada numa só para obter o pagamento de um só imposto, na qual o primeiro adquirente não formalizou o negócio efectuado e posteriormente vendeu o prédio a terceiro, celebrando-se uma única escritura em que figuram apenas o primeiro vendedor e o segundo adquirente.

Na vigência do RJFNA, diploma que antecedeu o RGIT, colocava-se a questão se saber se a emissão e utilização de facturas falsas configura simulação fiscal. Fala-se de factura falsa para designar as situações em que a factura diz respeito a uma operação económica, total ou parcialmente inexistente. A factura emitida nestas condições configurará documento falso.

A falsidade distingue-se assim da simulação na medida em que esta não se refere ao documento, mas ao negócio jurídico simulado do qual aquela constitui suporte.

A simulação consiste, como vimos, no acordo entre declarante e declaratário dirigido a enganar o sujeito activo do imposto⁴⁹.

A falsidade pode também ser material ou intelectual.

A falsidade material consiste numa alteração física, total ou parcial, de uma factura existente, através da viciação dos elementos relativos à data, texto ou assinaturas, sendo distinta da simulação, dado que aquela diz respeito à materialidade do documento e esta à formação do contrato.

A falsificação intelectual abrange os casos de desconformidade entre o que se declarou e o que está escrito, como também os casos de inexactidão do relato, consistindo numa alteração da verdade, do conteúdo do documento, alteração da verdade essa que é realizada logo aquando da formação do documento através de uma declaração de facto falsa. Atinge o próprio conteúdo substancial do documento, mediante a declaração de factos ou de operações inexistentes. Esta declaração é conforme com a vontade, todavia contra a verdade de factos.

Não se confunde, pois, com a simulação, uma vez que esta diz respeito à divergência entre a vontade real e a declarada, sendo o documento que a incorpora verdadeiro, ou seja, o documento retrata a declaração, mas esta não reproduz a vontade real dos declaratários.

Na falsificação de documento não existe uma desconformidade entre a vontade e a declaração, mas entre a declaração e a realidade (falsificação intelectual), ou entre a declaração e o que está escrito (falsificação material).

Um documento autêntico que incorpora um acto simulado é, por este motivo, em si mesmo um documento verdadeiro, apesar de incorporar uma declaração falsa. Por outro lado, um documento ideologicamente falso pode não conter um contrato simulado⁵⁰.

⁴⁹ É o paradigmático caso da celebração de contrato de compra e venda quando na realidade os contraentes pretendem celebrar uma doação.

No caso de facturas falsas atribuídas a empresas inexistentes ou a empresas existentes que desconhecem a referida falsificação, nunca poderá haver contrato simulado, uma vez que a factura é emitida pelo próprio utilizador sem qualquer conluio com terceiro.

Nestas situações, os agentes da infracção não fazem qualquer declaração negocial, limitam-se a incorporar falsamente no documento dados relativos a bens ou serviços e respectivos preços, que não se verificaram – emitindo desta forma um documento falso.

Esta distinção tem relevância para efeitos da consideração de existência de concurso entre o crime tributário de fraude fiscal e o crime comum de falsificação de documentos.

Está em causa um comportamento ilícito que se tornou prática comum e que consiste na emissão de facturas que não titulam qualquer operação. A intenção é documentar custos que não existem, assim fazendo reduzir ilicitamente os lucros e, por consequência, a matéria colectável sobre a qual vai incidir o imposto.

Por outro lado, e como o funcionamento do IVA se baseia no método indirecto subtractivo. Este tipo de ilícito pode ter como escopo a recepção indevida de reembolsos de IVA.

A emissão de facturas falsas no intuito de obter um reembolso fraudulento de IVA foi objecto de apreciação pelo Supremo Tribunal de Justiça⁵¹.

O Tribunal entendeu que, ao modelar o tipo legal da fraude fiscal, o legislador invocou o elemento normativo da «simulação», definida no artigo 240º do Código Civil e teve em vista o conceito normativo do direito civil, nomeadamente da simulação relativa, pelo que o RJIFNA não tem aplicação aos casos de facturas forjadas, que não titulam qualquer negócio.

Perante o concreto enquadramento jurídico do RJIFNA, a matéria de facto não configura simulação relativa, uma vez que a simulação supõe a existência de um negócio jurídico. Com efeito, os arguidos não celebraram qualquer negócio jurídico, limitando-se a forjar facturas que não titulavam qualquer negócio sendo, por isso, totalmente falsas.

Tratava-se, pois, da emissão e utilização de documento falso sem qualquer simulação, uma vez que as facturas emitidas contêm dados respeitantes a negócio jurídico totalmente inexistente.

O Supremo Tribunal de Justiça⁵² decidiu que, nos casos em que, para obter um reembolso indevido, o agente se apropria de uma parte do património do Estado utilizando meios adequados a provocar astuciosamente um estado de erro ou engano que induzem a Administração a praticar um acto que causa ao Erário Público um prejuízo patrimonial,

⁵⁰ Será o caso, nomeadamente, de alguém que, unilateralmente ou em conluio com outrem, forjar um documento para provar operação que total ou parcialmente não existiu - que é o que normalmente sucede nas facturas falsas, utilizadas para efeitos fiscais.

⁵¹ Acórdão de 04.05.1994.

⁵² Proc. n.º 3/2003

existe um recurso a um meio fraudulento estranho à actividade fiscal do Estado, equivalente a qualquer outro artifício fraudulento produzido noutra esfera de actividade estatal.

Conclui também que os reembolsos de imposto obtidos desta forma são-nos à revelia de qualquer relação jurídica-tributária, que nunca chegou a estabelecer-se entre o agente e o Estado.

O artifício fraudulento constituído pelas facturas falsas surge como alheio à relação fiscal, uma vez que o agente do crime não actua na veste de sujeito tributário e não visa a diminuição das receitas tributárias, mas sim a obtenção de um benefício ilegítimo mediante a determinação do Estado à prática de actos que lhe causam prejuízo patrimonial.

Daí que o aresto conclua que, nestas circunstâncias, não se verifica o elemento subjectivo do crime de fraude fiscal que consiste na intenção de o agente obter para si ou para outrem uma vantagem patrimonial ilegítima, visando a diminuição das receitas fiscais.

Como não se configura a existência da relação jurídica fiscal pressuposta pela fraude fiscal, na qual o Estado assume a posição de sujeito activo e o agente a posição de sujeito passivo, não se verifica a prática de fraude fiscal mas sim a prática de um crime de burla comum.

Com a entrada em vigor do RGIT, o crime de fraude fiscal praticado por intermédio de facturas falsas veio a ser expressa previsto no artigo 104.º n.º 2 do referido diploma legal.

Veio, portanto, a ser expressamente consagrada na lei a possibilidade de prática de fraude fiscal através da utilização de facturas ou documentos equivalentes, por operações inexistentes e, portanto, admitida a fraude fiscal através de simulação absoluta.

Por outro lado, são emitidas facturas falsas - com a intenção de defraudar o Fisco - que têm por base negócios jurídicos verdadeiros.

Ou seja, as facturas que titulam os negócios contêm valores declarados diferentes dos realmente praticados ou com intervenção de pessoas ou entidades diferentes das realmente intervenientes.

As facturas podem também ser emitidas por entidades inexistentes - caso em que estamos perante uma falsificação absoluta, uma vez que inexiste a própria actividade que justifica a sua emissão.

A falsidade da factura pode ser material - que atenta contra a autenticidade da factura como documento - ou intelectual - que afecta a verdade do seu conteúdo. A falsidade material consiste numa alteração física, total ou parcial, de uma factura realmente existente, através da viciação de elementos como a data, texto, assinaturas, etc.

A falsidade fiscal não se confunde com a simulação, na medida em que a primeira diz respeito ao próprio documento e na segunda o documento que a suporta é verdadeiro (em sentido formal) mas é materialmente falsa por incorporar uma declaração que é falsa.

Por isso, não haverá concurso entre o crime de falsificação de documentos e o crime de fraude fiscal e isto, desde logo, porque a falsificação é um dos elementos do tipo incluídos na fraude fiscal.

Este entendimento veio a ser perfilhado pela Jurisprudência, decidindo que «(...) ao deixar de entregar a quantia cobrada a título de Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao ocultar o real valor do rendimento e do imposto, incorre apenas em fraude fiscal (...) configurando a falsificação de documentos um mero concurso aparente surgindo “neste quadro da fraude fiscal, como crime contra a verdade”, mediando “entre as duas incriminações uma nítida relação de especialidade”.»⁵³.

4.2.2. – A (não) equiparação do prazo de caducidade da liquidação ao prazo de prescrição do crime de fraude fiscal.

A ocultação de factos ou valores é apenas um dos elementos do crime de fraude fiscal, que não se esgota nessa actuação.

De resto, tal ocultação poderá não coincidir – e em regra não coincide - com a recusa de exibição de elementos de escrita à administração fiscal em acção de fiscalização.

Tal recusa nesse momento não constituirá, normalmente, o elemento ocultação, mas mero indício da sua verificação, e isto porque a ocultação enquanto elemento constitutivo do crime não tem lugar no momento da fiscalização, mas sim no momento em que os factos ocultados deveriam ter sido revelados à administração fiscal e não o foram.

É o que resulta, aliás, do nº 2 do artigo 5º do RGIT:

«As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários.»

Na verdade, e face ao disposto neste normativo no o crime da alínea a) do artigo 103º do RGIT, enquanto reportado à ocultação de factos ou valores que deveriam ter constado da declaração de rendimentos, consumou-se na data em que terminou o prazo para o cumprimento do correspondente dever tributário de natureza formal.

Dispõe o nº 1 do artigo 45º da LGT:

«O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.»

E o artigo 21º do RGIT dispõe, no seu nº 3, que:

«O prazo de prescrição do procedimento criminal é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação.»

⁵³ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 27.05.98 in www.dgsi.pt.

Tendo em consideração que o crime se consumou com a ocultação, no último dia do prazo para o cumprimento da respectiva obrigação declarativa, de factos ou valores que deveriam ter constado da declaração de rendimentos - por ser aquela a data em que terminou o prazo para o cumprimento do correspondente dever tributário - tal supõe necessariamente a inexistência de liquidação na data da consumação do crime, pois os factos ocultados à administração fiscal são precisamente aqueles que seriam usados para a liquidação.

Ou seja, no caso em apreço, a verificação do crime não só não depende da liquidação como necessariamente a precede.

Aliás, a admitir-se que a verificação do crime dependeria da liquidação do imposto, levar-nos-ia necessariamente à conclusão de que, na medida em que ainda não houve liquidação, o crime ainda se não teria consumado.

Assim, essencial - face ao disposto no artigo 103º, nº 2, do RGIT - não é a liquidação, que poderá até nem existir, mas a determinação da vantagem patrimonial ilegítima.

Daqui se conclui que o prazo de prescrição de 4 anos não parece aplicar-se ao crime de fraude fiscal.

4.2.3. – A nova condição de punibilidade do abuso de confiança fiscal

A Lei do Orçamento de Estado de 2007 veio introduzir uma nova redacção ao artigo 105.º n.º 4 do RGIT que estabelece, como condição de punibilidade, para além do decurso de mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para o cumprimento da obrigação de entrega da prestação tributária, o facto de o contribuinte que tenha cumprido as obrigações declarativas acessórias à obrigação de entrega do imposto, não ter regularizado a situação tributária - entregando o imposto em falta, acrescido dos respectivos juros do valor da coima aplicável - no prazo de 30 dias, após notificação para o efeito.

Não é consensual a posição da doutrina quanto à qualificação do nº4 do artigo de lei citado: segundo alguns autores tratar-se-ia de “*uma condição da instauração do respectivo procedimento criminal*”⁵⁴, uma verdadeira “*condição de procedibilidade*” do inquérito criminal, uma vez que apenas após a verificação da condição faria sentido a interposição da acção penal⁵⁵; outros autores, não obstante reconhecerem que o efeito prático será o

⁵⁴ Vd. Alfredo Lopes de Sousa, *Infracções fiscais: crimes e transgressões* (Decreto-Lei n.º619/76, de 27 de Julho), in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.ºs 313-315, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1985, pág. 104.

⁵⁵ Augusto Silva Dias, *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 394, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Abril/Junho 1999, p. 67.

mesmo, estamos antes perante “*um pressuposto adicional de punibilidade*”⁵⁶, posição que surge reforçada pela redacção dada pelo legislador ao inciso normativo aqui em apreço.

Os motivos para esta alteração legislativa devem-se, no essencial, a duas ordens de razões: por um lado, entendeu o legislador que haveria que distinguir as situações em que o contribuinte cumpre as suas obrigações acessórias à entrega do imposto, nomeadamente as suas obrigações declarativas e das situações em que o contribuinte nada declara perante a Administração Fiscal, não podendo, neste último caso, aproveitar do regime estabelecido na alínea *b)* deste n.º4; por outro, razões de eficácia do sistema estão também subjacentes a esta alteração, uma vez que se pretende evitar a proliferação de procedimentos criminais que acabavam arquivados em virtude da regularização da situação tributária, nos termos do artigo 22º do RGIT⁵⁷.

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

Quanto à aplicação do novo n.º4 aos processos em curso, e de acordo com o regime geral do Código Penal, deverá ser imediatamente aplicável, uma vez que se traduz num regime mais favorável ao arguido.

Com efeito, a nova redacção do n.º4 vem permitir que os factos não sejam puníveis se o contribuinte entregar a prestação tributária por si comunicada à Administração Fiscal, pagando os respectivos juros e a coima concretamente aplicável⁵⁸.

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

⁵⁶ Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, p. 136.

⁵⁷ É expressa esta intenção no Relatório do Orçamento de Estado para 2007, página 57, consultável no site oficial do Governo (vd. <http://www.portugal.gov.pt>): «A entrega da prestação tributária (retenções de IR/selo e IVA) está actualmente associada à obrigação de apresentação de uma declaração de liquidação/pagamento. A falta de entrega da prestação tributária pode estar associada ao incumprimento declarativo ou decorrer simplesmente da falta de pagamento do imposto liquidado na referida declaração. Quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva. Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências na gestão do imposto, devem, portanto, ser valoradas criminalmente de forma diferente. Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que, tendo cumprido as suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a “proliferação” de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto.»

⁵⁸ Que é precisamente a coima prevista no artigo 114º do RGIT.

Contudo, não nos parece ser esta a interpretação que melhor se coaduna com o nosso ordenamento jurídico.

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

Não obstante, e apesar da redacção pouco conseguida por parte do legislador, o sentido a retirar do texto é o seguinte: os factos não serão puníveis criminalmente se o agente regularizar a situação tributária (entrega da prestação e juros), pagando também a respectiva coima pela falta de entrega da prestação tributária, no prazo de 30 dias a contar da notificação para esse efeito.

Caso assim aconteça, torna-se operativa a descriminalização dos factos, mas não perderam os mesmos a sua natureza ilícita, uma vez que o seu sancionamento se faz no âmbito das contra-ordenações fiscais - nos termos do artigo 114.º do RGIT.

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

Trata-se, assim, de uma condição de não punibilidade dos factos, cuja verificação se encontra, em exclusivo, na disponibilidade do infractor, após ter sido notificado para o efeito. Concretamente: ou cumpre, no prazo de 30 dias, ou não cumpre, e então, findo o prazo referido, ter-se-á por não verificada a condição de não punibilidade.

Poderia entender-se ainda que esta condição faz parte do tipo legal do crime, não sendo exterior a ele. Todavia, não cremos ser esta a melhor qualificação deste tipo de condição, uma vez que o tipo incriminador do crime de abuso de confiança fiscal se encontra integralmente vertido no n.º1 do artigo 105.º do RGIT ⁵⁹.

A conduta proibida é essa não entrega, ao passo que o n.º4 vem estabelecer os critérios que permitem delimitar a que nível essa conduta será sancionada: se não se verificarem os seus pressupostos, haverá, reitera-se, mera responsabilidade contra-ordenacional.

A propósito da categoria da punibilidade *«o facto em que se verifica o tipo de ilícito e o tipo da culpa é em princípio também digno de pena; mas pode acontecer que excepcionalmente o não o seja se, por falta de uma condição de punibilidade se revela que o facto como um todo, na sua unidade, na sua imagem global, não atinge os limiares*

⁵⁹ «(...)quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar(...)».

mínimos da exigência preventiva de punição, em suma, da sua dignidade penal. Nesta acepção pode dizer-se que a categoria de punibilidade deve ser tomada, no sentido de um funcionalismo normativo, como elemento de ligação por excelência entre a dogmática do facto e a política criminal.»⁶⁰.

O legislador já entendia que se a prestação em falta fosse entregue dentro dos 90 dias subsequentes ao *terminus* do prazo para o cumprimento da obrigação, tais factos não assumiam dignidade penal; agora, veio a entender que caso os contribuintes declarantes regularizem a sua situação tributária, no prazo de 30 dias após terem sido notificados para o efeito, que o não cumprimento da obrigação de entrega dentro do prazo legal não tem, também neste caso, dignidade penal.

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

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

Para finalizar convirá trazer luz à incoerência do sistema, que se traduz na não punibilidade da fraude fiscal sempre que a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000 euros⁶¹, o mesmo não se verificando no crime de abuso de confiança em que a responsabilidade criminal se extingue se o valor da prestação não entregue não exceder 1.000 euros e o agente proceder à entrega da prestação, acrescida dos juros e coima prevista para a contra-ordenação do artigo 114.º do RGIT⁶².

⁶⁰ Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal-Parte Geral*, tomo I, Coimbra Editora, 2004, p. 622.

⁶¹ Cfr. art. 103.º n.º 2 RGIT.

⁶² Cfr. art. 105.º n.º 6 RGIT.

5. - A EXCLUSÃO DO DELITO EM CASO DE REGULARIZAÇÃO VOLUNTARIA

5.1. – A Regularização da Situação tributária

Tal como já tivemos a oportunidade de referir supra, a função angariadora é um elemento de capital importância no delito fiscal espanhol.

Em consequência, ficará exonerado de responsabilidade criminal aquele que, de forma voluntária e antes do início do processo, cumpra as suas obrigações para com a Administração Tributária.

Estatui o artigo 305.º n.º 4 CPe que “Ficará isento de responsabilidade penal aquele que regularize a sua situação tributária, em relação à dívidas a que se refere o primeiro número deste artigo”⁶³.

No artigo vindo de citar fala-se de isenção de responsabilidade penal deverá outrossim falar-se de causa de exclusão da ilicitude.

Esta causa de exclusão pode ser enquadrada de duas formas distintas⁶⁴.

A saber:

- pode entender-se que a regularização faz cessar a culpabilidade, na modalidade de dolo ou culpa grave;

- pode entender-se que com a regularização desaparece a lesão provocada pela conduta ilícita, por um lado, e é especialmente atenuada a reprobção social que tal conduta mereceria, pelo facto de ser ter verificado uma espécie de retratamento.

Antes de mais convirá saber em que consiste esta ”regularização”.

Como o próprio nome indica regularizar significa tornar regular, normalizar, colocar a Fazenda Pública no “*status quo ante*” na situação em que estaria se não se tivesse verificado o crime – o que, obviamente, pressupõe o pagamento do tributo em falta e demais acréscimos legais.

A lei espanhola não contém uma definição do que deve entender-se por “regularização da situação tributária”, ao invés do que sucede no artigo 30.º do RGIT que estabelece que tal significa “o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção”.

De notar que nesta definição se encontra ausente qualquer menção a pagamento, o que apenas se justifica pelo facto de que a infracção poder referir-se, por exemplo, ao incumprimento de uma obrigação declarativa.

⁶³ “*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo.*”

⁶⁴ Cfr. Rafael Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario – Parte General*, 10ª Ed., Thomson/Civitas, 2006, p.415.

Todavia, sempre que a infracção suponha uma perda de receita para o Estado, nunca será de considerar a regularização da situação tributária na ausência de pagamento.

5.2. – Requisitos da Regularização

5.2.1. – Requisitos subjectivos

A regularização da situação tributária pode ser levada a cabo pelo infractor pessoa singular, assim como o pode ser pelo representante legal, nos casos em que o infractor seja uma pessoa colectiva.

Mas poderá a regularização ser solicitada por terceiros que nisso vejam interesse, nomeadamente por terem sido co-autores do ilícito?

Parece-nos ser de admitir tal circunstância. É que sendo constituído arguido, o terceiro verá assim legitimada a regularização da situação tributária como forma de reconstituir a Fazenda na situação em que estaria se não se tivesse verificado a sua intervenção no ilícito.

De resto, e se bem que sujeito a determinados pressupostos, o pagamento de dívidas tributárias por terceiro encontra previsão expressa quer no ordenamento jurídico espanhol quer no português⁶⁵.

Por outro lado, perante um determinado crime, uma vez verificada uma causa de exclusão de responsabilidade deve entender-se que a mesma se aplica a todos os arguidos – pelo que, mesmo que o pagamento não fosse levado a cabo pelo terceiro, a ele aproveitaria.

O Supremo Tribunal Espanhol sufragou entendimento com base no qual apenas o obrigado tributário pode ser autor directo do delito fiscal. Todavia isso não poderá afastar a punibilidade de terceiros pelo simples facto de serem alheios à relação jurídica tributária

Com efeito é de admitir que um terceiro alheio à relação jurídica tributária participe no delito fiscal a título de co-autor ou cúmplice⁶⁶ aos quais cabe uma diferente posição - ponto de vista da punibilidade⁶⁷ - relativamente ao obrigado tributário, uma vez que este infringe um dever que lhe é próprio.

É fácil antever as distorções que tal concepção pode provocar. Basta imaginar, na comissão de um delito fiscal, a intervenção de uma interposta pessoa, onde quem aparece como autor do delito não tem o domínio de facto da situação, enquanto que o verdadeiro responsável surge “resguardado” na veste de um terceiro externo à relação jurídica.

⁶⁵ Cfr. art. 41.º LGTp.

⁶⁶ Arts. 28.º e 29.º CPe.

⁶⁷ Nomeadamente para efeito de atenuação da pena aplicável nos termos do artigo 63.º e 65.º CPe.

5.2.2. – Requisitos Temporais

A regularização prevista no artigo 305.º n.º 4 CPe está sujeita aos seguintes pressupostos de natureza temporal:

- Quando tenha lugar alguma actuação administrativa⁶⁸, a regularização há-de verificar-se antes que tenha sido notificado pela Administração Tributária o início das actuações de comprovação tendentes à determinação das dívidas tributárias objecto de regularização⁶⁹.

- Ainda que não se tenham verificado as referidas actuações administrativas, o arguido poderá requerer a regularização antes que o Ministério Fiscal, o Advogado do Estado ou o representante processual da Administração Autónoma, foral ou local em causa, interponha contra ele acção ou denúncia, ou quando o Ministério Fiscal ou Juiz de Instrução levem a cabo actuações que lhe permitam obter conhecimento formal do início das diligências⁷⁰.

De notar que o artigo 305.º n.º 4 CPe não exige que o arguido tenha sido notificado da realização de diligências de investigação levadas a cabo pelo Ministério Fiscal ou diligências judiciais contra ele movidas, bastando-se com a expressão “conhecimento formal”. Esta última expressão abrangerá, portanto, qualquer forma de conhecimento da realização daquelas diligências.

Desconhecemos, todavia, a que tipo de “conhecimento” o legislador espanhol se pretendeu referir, o que ainda se torna mais difícil de lobrigar quando se estabelece que tal conhecimento deve ser “formal”.

De todo o modo, à exclusão da responsabilidade penal por regularização da situação tributária subjaz um cumprimento espontâneo do agente⁷¹, com anterioridade relativamente a qualquer acto administrativo que lhe seja comunicado.

No que tange aos efeitos da regularização, o segundo parágrafo do artigo 305.º n.º 4 CPe estatui que a regularização da situação tributária tem também como efeito a exclusão da responsabilidade penal relativamente a todas as possíveis irregularidades contabilísticas

⁶⁸ *Maxime* o exercício de uma actividade de controlo ou inspecção.

⁶⁹ «(...) antes de que se haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización.»

⁷⁰ «(...) antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.»

⁷¹ Em rigor não podemos falar aqui de cumprimento espontâneo, uma vez que este se concretiza numa vontade determinada internamente, sem qualquer intervenção ou motivação externa. Ora, nestes casos apenas haverá uma regularização da situação tributária na medida em que dela o agente possa retirar uma exclusão de responsabilidade criminal – a qual se traduz, portanto, numa circunstância externa motivado da sua conduta.

ou outras falsidades instrumentais exclusivamente dirigidas ao cometimento do ilícito fiscal cuja regularização se peticiona⁷².

Trata-se, a nosso ver de uma conclusão óbvia que resulta da aplicação de um argumento de maioria de razão: se com o pagamento se exclui a responsabilidade quanto ao “mais”, a exclusão afasta a responsabilização quanto ao “menos”.

Uma última palavra para referir que a regularização da situação tributária deverá obedecer ao procedimento próprio de regularização fiscal extemporânea – seja de pagamento ou de declaração⁷³.

6. O SUJEITO DO DELITO

6.1. – Em Espanha

6.1.1. - A não responsabilização penal das Sociedades

Frequentemente os delitos fiscais são cometidos por intermédio de pessoas colectivas. Todavia, para o direito penal fiscal espanhol, estas não podem ser consideradas como sujeito activo de um delito, dado que a sua responsabilidade penal, a concretizar-se, será “alocada” às pessoas físicas que actuam em seu nome – as quais possuem a vontade exigida pelo artigo 31.º do CPe para serem objecto de incriminação penal.

A responsabilidade dos gerentes, administradores e representantes de facto ou de direito das sociedades não é objectiva, nem deriva de uma presunção legal de culpa, sendo apenas resultado directo da prática de conduta dolosa descrita no tipo legal de delito fiscal, ou seja, a elisão de pagamento de imposto, a obtenção indevida de devoluções e benefícios fiscais.

O ordenamento jurídico espanhol denega, portanto, a responsabilidade criminal das pessoas por entender que estas não têm vontade própria mas apenas a vontade manifestada pelos seus órgãos e representantes.

Todavia desde há muito que a doutrina europeia tem veiculado um entendimento diferente, segundo o qual «*A pessoa colectiva é perfeitamente capaz de vontade; ela postula mesmo a vontade, porque nasce e vive do encontro das vontades individuais dos seus membros. A vontade colectiva que a anima não é um mito, concretiza-se em cada etapa importante da sua vida pela reunião, a deliberação e o voto da assembleia geral dos seus*

⁷² “*La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.*”

⁷³ Cfr. art. 27.º LGTe.

membros ou dos seus conselhos de administração, de gerência ou de direcção. Esta vontade colectiva é capaz de cometer crimes tanto quanto a vontade individual. O direito civil reconhece-a de há muito...Nada se opõe a que o direito penal adopte a mesma solução. Sem dúvida que as pessoas colectivas são incapazes, por si mesmas, de actividade física que se concretiza a sua vontade delitiva. Mas são as instigadoras desta actividade material e é a esse título que devem responder como cúmplices nas condições de direito comum, sem que possa invocar-se o mínimo atentado ao princípio da personalidade das penas.»⁷⁴.

Estes argumentos teóricos corroboram a possibilidade de as pessoas colectivas, através de uma vontade própria, agirem contra o disposto na legislação penal, tendo portanto de se reconhecer a susceptibilidade de as pessoas colectivas serem centros autónomos de imputação penal.

Na nossa opinião não existe verdadeiro argumento para a não responsabilização criminal das pessoas colectivas, sendo que a sua consagração no ordenamento jurídico espanhol poderia vir expurgar algumas incongruências do actual sistema⁷⁵.

O Prof. Figueiredo Dias, ao defender a responsabilidade penal das pessoas colectivas, questiona o dogma da individualidade da responsabilidade criminal, referindo que « (...) o homem realiza a sua personalidade na dupla esfera da sua actuação pessoal e da sua actuação comunitária, sem que uma se sobreponha à outra no seu relevo ou na sua validade originária (...) ».

Acrescentando ainda que " (...) as organizações humano-sociais são, tanto como o próprio homem individual, "obras da liberdade" ou "realizações do ser-livre"; pelo que parece aceitável que em certos domínios especiais e bem delimitados (...) ao homem individual possam substituir-se, como centros ético-sociais de imputação jurídico-penal, as suas obras ou realizações colectivas e, assim, as pessoas colectivas, associações, agrupamentos ou corporações em que o ser-livre se exprime".

Assim, "provindo hoje as mais graves e frequentes ofensas aos valores protegidos pelo Direito Penal Secundário, em muitos âmbitos, não de pessoas individuais mas colectivas, a irresponsabilidade destas significaria sempre um seu inexplicável tratamento privilegiado perante aquelas.»⁷⁶.

Poder-se-á entender, como faz Cavaleiro Ferreira que "a responsabilidade penal das pessoas colectivas é responsabilidade sem culpa - sem imputabilidade, sem dolo ou negligência - sem consciência da ilicitude. E as conveniências da prevenção geral da

⁷⁴ Andre Vitu e Roger Merle, *Tratado de Direito Criminal*, Volume I, 7ª ed., Cujas, 1997, p. 743.

⁷⁵ Daremos notas delas no ponto 9. deste trabalho.

⁷⁶ Jorge de Figueiredo Dias, "Para uma dogmática do Direito Penal Secundário", *Revista de Legislação e Jurisprudência*, anos 116º e 117º.

*criminalidade não podem alterar a realidade ontológica e não devem postergar a realidade do princípio da culpabilidade"*⁷⁷.

Todavia estes argumentos apenas poderão colher quando se entenda que é a realidade que tem de adaptar-se aos dogmas do Direito já constituído. Ora, na nossa opinião, é o Direito que - no processo eternamente constitutivo que lhe é exigido, enquanto normativo que se quer válido e vigente - se deve adaptar à realidade que visa regular, conformando-a, respondendo às suas necessidades presentes e antecipando, na medida do possível, as futuras.

Podem perfilar-se essencialmente quatro argumentos para justificar o adágio "*Societas punire non potest*".

O primeiro argumento baseia-se na insusceptibilidade de atribuição de culpa a uma pessoa colectiva. Em consequência, não poderá haver responsabilidade sem culpa.

Repetindo as palavras de Vitu/Merle, "A pessoa colectiva é perfeitamente capaz de vontade; ela postula mesmo a vontade, porquanto nasce e vive do encontro das vontades individuais dos seus membros".

Mesmo que assim não se entenda, sempre seriam facilmente compreensíveis os motivos de ordem prática que estiveram na origem da aceitação da responsabilidade penal das pessoas colectivas.

Como referimos, é ao Direito que compete adaptar-se à realidade social, conformando as suas necessidades e antecipando os seus anseios. Ora, é notório que actualmente os agentes da criminalidade económica são frequentemente as próprias pessoas colectivas. Se assim é, caberá ao Direito rever os seus dogmas e aceitar as mudanças que lhe são exigidas pela realidade.

Um segundo argumento invocará o princípio da personalidade das penas, dado que a condenação de pessoas colectivas atingiria inocentes, prejudicados pelas sanções que lhe fossem aplicadas⁷⁸.

Sucede que este efeito das penas pode igualmente verificar-se em caso de condenação de pessoas singulares⁷⁹.

De todo o modo, não podemos olvidar que o direito penal hodierno reconhece e aplica sanções de carácter real (vgr. encerramento do estabelecimento), pelo que este argumento também não é decisivo para afastar a responsabilidade penal das pessoas colectivas.

⁷⁷ Cit. em João Castro e Sousa, *As pessoas colectivas em face do Direito Criminal e do chamado Direito de Mera Ordenação Social*, II parte, Capítulo I, Coimbra, 1995).

⁷⁸ Nomeadamente os trabalhadores da empresa condenada, que poderiam ver em perigo a manutenção dos seus postos de trabalho.

⁷⁹ Poderia afectar, nomeadamente, aqueles que dependem economicamente da pessoa que é sujeita a uma pena privativa da liberdade e que, por isso, fica impossibilitada de prover àquele sustento.

Um terceiro argumento tem em consideração que certas penas seriam, pela sua natureza, inaplicáveis às pessoas colectivas – de que é exemplo paradigmático a pena de prisão.

Ora, para além das penas de carácter real supra referidas o direito penal também aplica sanções penais pecuniárias – as multas.

O último argumento diz respeito à desadequação dos fins das sanções criminais, tendo em conta que a pessoa colectiva não é capaz de arrependimento ou reeducação.

Em sentido contrário, entendemos que a privação do direito a subsídios ou subvenções, o encerramento do estabelecimento, a admoestação, a perda de bens, etc., são medidas perfeitamente aptas a produzir nos órgãos da pessoa colectiva efeitos dissuasores e de prevenção da reincidência.

6.1.2. - A responsabilidade civil derivada do delito

A responsabilidade civil que decorre da prática do delito implica, nos termos do CPe, a restituição da coisa, a reparação do dano e a indemnização dos prejuízos⁸⁰.

Poderíamos ser levados a pensar que a expressão “reparação do dano e indemnização dos prejuízos” não passa de um pleonasma. Todavia, perante um dano, em termos civis haverá lugar a reparação de danos patrimoniais e compensação – por intermédio de indemnização – dos danos não patrimoniais.

No caso de delito fiscal esta responsabilidade civil inclui naturalmente o pagamento do montante indevidamente locupletado e dos respectivos juros compensatórios⁸¹.

A legitimidade activa da acção em que se exige a referida responsabilidade civil, cabe a mesma à Administração Tributária, na medida em que é ela própria a prejudicada pela conduta ilícita fiscal, e deverá ser exercitada na própria acção penal onde se discute tal ilícito.

A responsabilidade civil abrange todos aqueles que tenha sido condenados como autores materiais ou morais, co- autores ou cúmplices.

Nas relações internas, a responsabilidade dentro da mesma classe será solidária entre si e será subsidiária quanto à quota parte que caiba aos restantes.

A responsabilidade subsidiária efectivar-se-á primeiramente nos bens dos autores e co-autores, e só depois nos dos cúmplices.

⁸⁰ Cfr. art. 110.º n.º 1 CPe.

⁸¹ Tal como estabelece a “Disposición adicional” 10ª, n.º 1 LGTe, “*en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos los intereses de demora, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.*”

No que tange à responsabilidade civil subsidiária atribuída às pessoas jurídicas – sempre que não possam ser consideradas autoras do delito – encontra-se a mesma tradicionalmente fundada naquilo a que costuma designar-se “jurisprudência de interesses”

De acordo com esta posição, quem beneficia de actividades de outro que possam causar simultaneamente um prejuízo a terceiro, está obrigado a assumir o encargo económico derivado das acções nocivas levadas a cabo pelo responsável principal, na medida em que não possam ser ressarcidas pelo património deste.

Como é bom de ver, tal sucede quando uma pessoa colectiva seja sujeito passivo de um imposto defraudado pela acção dos administradores ou gerentes daquela.

6.1.3. – A Subsistência da responsabilidade civil em caso de prescrição administrativa

Estabelece o artigo 66.º da LGTe que as dívidas tributárias prescrevem uma vez decorrido o prazo de quatro anos.

Assim, da concatenação entre o conteúdo do artigo vindo de referir e o artigo 59.º n.º 1 da LGTe, que estabelece que a prescrição faz extinguir a dívida, poderíamos concluir que a prescrição faz extinguir a responsabilidade civil pelo cometimento de delito fiscal.

Por outro lado, a prescrição encontra-se entre as causas de extinção da responsabilidade penal⁸².

Todavia a questão veio a ser agudizada com a introdução na LGTe do referido prazo de prescrição de quatro anos, enquanto que o artigo 131.º CPe estabelecia um prazo de cinco anos para a prescrição do delito fiscal.

Na prática, não suscitam quaisquer dúvidas as situações em que ainda não transcorreu o prazo de cinco anos de prescrição do crime, mas a obrigação tributária também subsiste, *maxime* por efeito de interrupção da prescrição.

Mas e o que dizer quando já passou o prazo de prescrição da obrigação tributária, ou seja, quando o direito de tributar, de que a Administração Fiscal é titular, se extingue pelo não uso?

Quid iuris?

Tendo em conta o bem jurídico tutelado pela incriminação penal do delito fiscal, parece ser desprovido sentido exigir o pagamento de uma dívida tributária com base numa sentença de natureza penal quando, por um lado a própria Administração Tributária já não poderia exigir este pagamento e, inclusivamente, não incumbe sobre o contribuinte o dever

⁸² Cfr. art. 130.º CPe.

de o pagar, sendo o mesmo, outrossim, titular do direito de devolução – como repetição de indevido – de acordo com os artigos 32.º e 221. alínea c) da LGTe.

Alguma doutrina defende que uma vez decorrido o prazo de prescrição da obrigação tributária extingue-se a dívida tributária e, em consequência, extinguem-se todas as responsabilidades derivadas da mesma – aí incluídas as responsabilidades penais⁸³.

Tal entendimento tem como base as seguintes premissas⁸⁴:

- quando o facto típico doloso se consumou constituía um delito contra a Fazenda Pública;

- o decorrer do prazo de prescrição da obrigação de imposto fez desaparecer o bem jurídico protegido, ou seja, o direito da Administração a cobrar impostos de acordo com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

A este respeito o Supremo Tribunal Espanhol veio a decidir em sentidos diversos.

Por sentença de 10.10.2001⁸⁵ o Supremo Tribunal veio a perfilhar um entendimento segundo o qual a base de determinação do facto tributável, através de liquidação provisória, é um pressuposto do procedimento por delito fiscal, não bastando uma mera suposição sobre a existência de uma vantagem patrimonial ilegítima ou a ocultação de rendimentos.

A partir deste pressuposto acabou o Supremo por entender, na mesma decisão, que:

Se a Administração levou a cabo a determinação do imposto subtraído dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 64.º LGTe, enquanto não tenham decorrido os cinco anos que estabelece o artigo 131.º CPe, há lugar ao início do processo penal pelo delito que se poderia ter cometido.⁸⁶

Decidindo ainda que “pelo contrário, se ainda não decorreram os cinco anos para a prescrição do delito, mas já decorreram os quatro dentro dos que à Administração estavam facultados para determinar a dívida, não será possível a iniciação do procedimento, uma vez que não se contará com um pressuposto do mesmo.”⁸⁷

Diferente entendimento teve o Supremo na sentença de 03.04.2003⁸⁸, onde decidiu que a existência do bem jurídico protegido pelo tipo deve referir-se apenas ao momento da consumação, que é aquele em que surge a responsabilidade penal, pelo que não seria

⁸³ Cfr. José Juan Ferreiro Lapazta, *Derecho Tributario: Parte General*, Vol. 2, 24ª Ed., Marcial Pons, 2004, p. 225.

⁸⁴ Cfr. Juan Córdoba Roda, “El Delito Fiscal”, *R.D.F.H.P.*, nºs 15-16, Edersa, Madrid, 1977, p.689.

⁸⁵ Decisão referida e comentada pelo Prof. Manuel Jaén Vallejo na *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, em www.recpc.com, visitada em 22.04.07.

⁸⁶ «Si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras que no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido.»

⁸⁷ «(...) por el contrario, si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.»

⁸⁸ Decisão referida e comentada por José Juan Ferreiro Lapazta, op. cit., idem.

indispensável a subsistência desse bem jurídico no momento de início do procedimento – sob pena de não poderem perseguir-se criminalmente os crimes de homicídio.

Decidiu, ademais, o Supremo que a extinção de determinadas acções ou faculdades da Administração não equivale à extinção do bem jurídico protegido.

6.2. – Em Portugal

6.2.1. – A responsabilidade criminal das pessoas colectivas

Ao invés do que sucede em Espanha, em Portugal encontra-se consagrada a responsabilidade criminal cumulativa das pessoas colectivas e dos titulares dos seus órgãos e representantes.

A referida responsabilidade tem por base um dos princípios da teoria da infracção penal que estabelece que são autores todos aqueles que, pelo seu comportamento, concorram para o cometimento do facto ilícito.

Em regra apenas a pessoa individualmente considerada pode ser sujeito activo de uma infracção criminal, pelo que a responsabilidade das pessoas colectivas é puramente excepcional⁸⁹. Estas considerar-se-ão capazes de acção e culpa juridico-penais através de um processo de pensamento filosófico analógico, sendo o legislador que identifica, casuisticamente, os casos em que essa responsabilidade deve ocorrer.

Como o dolo implica voluntariedade, em princípio só é susceptível de conduta dolosa o sujeito individualmente considerado. Não podemos, no entanto, escamotear que a vontade das pessoas colectivas obtém executoriedade através de actos individuais dos seu agentes.

Assim, «*Em casos em que certos interesses graves da comunidade correriam riscos com a manutenção estrita do princípio da responsabilidade individual e em que há razões pragmáticas que justificam o afastamento daquele princípio da responsabilidade individual, a lei criminal responsabiliza, por vezes, entidades colectivas por infracções praticadas pelos seus membros. Razões que se ligam à impossibilidade ou grande dificuldade em demonstrar o nexo de causalidade entre a actuação de determinados titulares dos órgãos e a lesão de bens jurídicos, e ao facto de a aplicação de sanções aos membros dos órgãos não ter qualquer efeito relativamente à pessoa colectiva*»⁹⁰.

Uma vez que os titulares dos órgãos sociais das pessoas colectivas actuam num âmbito funcional concreto, os ilícitos de natureza fiscal que pratiquem devem ser

⁸⁹ Cfr. art. 11.º CPp que estabelece uma ressalva ao princípio “*societas delinquere non potest*”.

⁹⁰ Cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Regime Geral da Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2003, p. 85.

imputados, a título de dolo ou negligência e em comparticipação, a eles próprios e à pessoa colectiva.

Assim, nos termos dos disposto no artigo 6.º RGIT, o agente responde criminalmente quando actuou como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, mesmo que seja uma sociedade irregularmente constituída ou uma mera associação de facto e ainda quando actue em representação legal ou voluntária de outrem.

Por outro lado, estatui o artigo 7.º RGIT que as pessoas colectivas, incluindo as sociedades irregulares e outras entidades fiscalmente equiparadas, são responsáveis pelas infracções fiscais cometidas pelos seus órgãos e representantes, quando actuem em seu nome e no interesse colectivo.

Sempre que existir apenas responsabilidade contraordenacional da pessoa colectiva, a responsabilidade do agente será excluída⁹¹.

A questão que ora se trata, pela natureza da matéria em causa, suscitou dúvidas sobre a violação do princípio do *ne bis in idem*.

A questão foi tratada em Acórdão do Tribunal da Relação do Porto⁹², onde se recolhe que «(...) *ao prever a responsabilidade penal das pessoas colectivas simultaneamente com a responsabilidade individual dos respectivos agentes, que actuam em representação daquelas, em seu nome e no interesse colectivo (...) não violam o princípio do ne bis in idem (...). A responsabilização criminal da pessoa colectiva, derivada do disposto no artigo 7.º do RGIT, ao lado da responsabilização individual dos seus gerentes, não é inconstitucional, pois não belisca minimamente o principio do non bis in idem; o que a Constituição proíbe rigorosamente é que o mesmo facto dê origem a duplo julgamento da mesma pessoa e não, como ocorre no caso, a dupla penalização de pessoas juridicamente diferentes.*».

6.2.2. - Responsabilidade civil pelas multas e coimas

O RGIT⁹³ estabelece a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e sociedades, mesmo que irregularmente constituídas ou em outras entidades fiscalmente equiparadas relativamente às multas e coimas aplicadas pelas infracções praticadas no período do exercício do seu cargo e ainda por factos anteriores,

⁹¹ Cfr. art. 7.º n.º 4 RGIT.

⁹² Ac. TRP de 16.06.04, proc. 0440429, in www.dgsi.pt.

⁹³ Cfr. art. 8.º n.º 1 a) RGIT.

quando tiver sido por culpa deles que o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o respectivo pagamento⁹⁴.

Poder-se-á dizer que se trata de um afloramento do “Dever de boa prática tributária”⁹⁵ que estabelece que *«Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.»*

Considera-se ainda solidariamente responsável pelo pagamento das coimas e multas quem colaborar dolosamente na prática da infracção tributária, independentemente da responsabilidade criminal pela infracção⁹⁶.

Os responsáveis solidários e subsidiários pelo pagamento das multas não figuram como co-autores no processo penal tributário, onde aquelas foram aplicadas à pessoa colectiva e aos seus órgãos. Por esse motivo, apenas em sede de execução de tal multa, e perante a falta ou insuficiência de bens penhoráveis do executado pode ser efectivada a sua responsabilidade pelo respectivo montante.

7. - A VANTAGEM PATRIMONIAL

7.1. - A Natureza Jurídica da Quantia Defraudada

A conduta do agente no delito fiscal – seja conduta de incumprimento de obrigações fiscais, seja conduta fraudulenta com vista à obtenção de reembolsos ou benefícios fiscais indevidos – apenas tem relevância penal quando o montante não pago ou ilicitamente obtido atinja os valores fixados na norma penal.

De resto, este elemento quantitativo servirá para estabelecer a linha limite entre os comportamentos que são sujeitos a sanções administrativas – infracções fiscais – e aqueles outros que são sujeitos a sanções de natureza penal – os crimes fiscais.

O que vem dito resulta de o legislador espanhol ter considerado que a partir de uma determinada quantia a capacidade de organização e de recepção de informação do sujeito é maior e, em consequência, também o será a sua culpabilidade⁹⁷.

⁹⁴ Idêntica formulação pode ser encontrada no artigo 24.º da LGTp, que estabelece a responsabilidade subsidiária de gerentes e administradores pelo pagamento de imposto devido pela sociedade, no caso de a execução vier a ser revertida contra aqueles.

⁹⁵ Cfr. art. 32.º LGTp.

⁹⁶ Cfr. art. 8.º n.º 6 RGIT

⁹⁷ Cfr. Rafael Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario – Parte General*, 10ª Ed., Thomson/Civitas, 2006, p.412.

Por outro lado não podemos descurar o mais óbvio: se as infracções fiscais lesam os bens jurídicos a que supra fizemos referência, essa lesão é tanto maior quanto mais elevada for a quantia defraudada.

No que ao ordenamento jurídico espanhol diz respeito, a conduta do agente será sujeita a tutela penal sempre que o montante defraudado, não entregue a título de retenções ou pagamentos por conta, ou os benefícios fiscais indevidamente obtidos sejam superiores a 120.000 euros.

A natureza jurídica da quantia defraudada referida no artigo 305.º CP é uma *vexata questio* na doutrina e jurisprudência.

Distinguem-se essencialmente duas posições:

- uma que considera que a quantia defraudada é um elemento do tipo, ou seja, que aquela quantia constitui o resultado típico da conduta dolosa;
- outra, maioritária, que considera aquela quantia como condição objectiva de punição, ou seja, é pressuposto para o exercício da acção penal.

Basicamente a diferença entre ambas as posições reside no facto de a primeira exigir que o sujeito dirija a sua vontade para a obtenção de quantia superior a 120.000 – caso em que esta quantia se encontra abrangida pelo dolo.

Neste caso o erro do agente relativamente à quantia, na medida em que esta se encontra incluída no tipo, justifica a exclusão do dolo.

A segunda posição é menos exigente e, portanto, mais abrangente ao considerar que basta existir dolo, pelo que, se dessa conduta dolosa resultar a obtenção de quantia superior a 120.000 é de accionar reacção penal.

Neste caso, prescinde-se do erro sobre a quantia como causa de exclusão do dolo⁹⁸.

Independentemente do prisma sob o qual enquadremos a “quantia defraudada”, o certo é que ela serve um claro propósito: pressionar, através da ameaça de sanção penal, a regularização da situação tributária por parte do prevaricador. E isto porque, como referimos, abaixo deste patamar o agente doloso apenas se submete a uma sanção administrativa – a qual é, as mais das vezes, manifestamente insuficiente para motivar o pagamento da prestação tributária em falta.

Daí que autores como o Prof. Ferreiro Lapazta defendam, *de iure condendo*, a eliminação do “limite mínimo” de 120.00 euros e a manutenção da possibilidade de reparação como uma eficaz política criminal de protecção do dinheiro público⁹⁹.

⁹⁸ Cfr. Enrique Bacigalupo Zapater, op. cit., p. 3105.

⁹⁹ José Juan Ferreiro Lapazta, *Derecho Tributário: Parte General*, Vol. 2, 24ª Ed., Marcial Pons, 2004, p. 224.

7.1.1. - A DETERMINAÇÃO DA QUANTIA DEFRAUDADA

Para quantificar o prejuízo económico deveremos fazer a distinção entre aquilo que a doutrina espanhola designa por “impostos periódicos” e “impostos instantâneos”¹⁰⁰. Em Portugal é adoptado um critério de divisão semelhante, entre impostos periódicos e impostos de obrigação única¹⁰¹.

De acordo com este critério a distinção reside no carácter instantâneo ou duradouro do elemento temporal determinante do facto tributário.

Assim se a obrigação de imposto for desencadeada por um facto tributário isolado ou por vários factos sem continuidade entre si, o imposto que recai sobre esse facto tributário é um imposto indirecto (ex: IVA). Se a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tiver por base situações estáveis, contínuas, que dão origem a obrigações periódicas, que têm lugar todos os anos, estaremos perante impostos directos (Imposto sobre o rendimento).

Uma terceira designação estabelece o que deve entender-se por “impostos de declaração periódica” cujo critério, como se vê, é de natureza puramente formal. Desta forma, esta categoria abrange não apenas os impostos periódicos em sentido estrito mas também aqueles que, apesar de serem “instantâneos” ou de “obrigação única”, quanto ao carácter temporal do facto tributável, se aplicados de forma continuada ou reiterada, implicam o cumprimento de obrigações declarativas periódicas que abrangem os factos tributários de determinado período^{102 103}.

No que diz respeito aos impostos periódicos o artigo 305.º n.º 2 CPe estatui que se estamos perante tributos, retenções, pagamentos por conta ou devoluções periódicos ou de declaração periódica, considerar-se-à a quantidade defraudada em cada período de tributação ou declaração, e se estes períodos forem inferiores a doze meses, o montante defraudado referir-se-à ao ano natural.

Já no que toca aos impostos instantâneos ou de obrigação única estabelece o mesmo normativo que se entende que a quantia se refere a cada um dos diferentes conceitos pelos quais um facto tributável seja susceptível de liquidação.

Do que vem dito parece resultar que o montante de 120.000 euros em vez de ter em consideração critérios de justiça material, que informam e caracterizam o direito penal, tem subjacente apenas critérios de natureza puramente formal.

¹⁰⁰ Cfr. Fernando Perez Royo, *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 12.ª Ed., Civitas, 2002, p. 112.

¹⁰¹ Cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª ed, Almedina, 2002.

¹⁰² Cfr. Fernando Perez Royo, *idem*.

¹⁰³ Será o caso paradigmático do IVA.

Com efeito, o facto de se estabelecer uma quantificação diferente em face do tipo de declaração, instantânea ou periódica, parece tratar-se desigualmente em termos penais condutas significativamente idênticas.

Assim, perante dois impostos como o IVA e o Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis¹⁰⁴, apesar de ambos serem impostos instantâneos, verificamos que diferem bastante nos que diz respeito à forma de cumprimento de obrigações declarativas. Tal facto tem como consequência considerar que no IVA o montante defraudado se refere a todo o ano natural, enquanto que no Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis tal montante apenas se reporta a cada uma das operações singularmente consideradas.

8. ELEMENTOS DE PROVA DO DELITO FISCAL

8.1. - O valor probatório do expediente administrativo

O expediente que a Administração Tributária remete ao “Ministério Fiscal” ou ao órgão judicial correspondente quando aprecia a existência de indícios de delito tem, na sua valoração como meio de prova, uma dupla função:

- Como impulso processual para o início do processo penal, a acta ou relatório prévio da Inspeção Tributária tem o carácter de denúncia, ou seja, constata a ocorrência de factos que podem ser subsumidos à *fatispecie* normativa de uma lei penal e, como tal, justificam a abertura do inquérito penal.

- Por outro lado, estando a decorrer o processo e, designadamente, na fase de julgamento, o expediente administrativo tem o valor probatório que o Juiz, no seu livre arbítrio, entender conferir-lhe. Ou seja, o referido acervo documental é livremente apreciado pelo Juiz, sendo ponderado em conjunto com a restante prova a ser produzida¹⁰⁵.

Nesta sede, e ao invés do que sucede dentro do procedimento administrativo - onde tais documentos beneficiam de uma presunção de veracidade - no processo penal aquela presunção cede perante uma outra presunção de sinal superior: a presunção de inocência do arguido¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Designado em Portugal como “Imposto Municipal sobre Transmissão de Bens Imóveis” e em Espanha como “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

¹⁰⁵ Cfr. art. 144.º LGTe.

¹⁰⁶ Cfr. art. 34.º CE.

8.2. - A intervenção dos funcionários da Administração Tributária no processo penal

Os funcionários da Administração Tributária poderão intervir no processo penal em três qualidades: testemunha, testemunha-perito e perito.

Terão intervenção como testemunha nos casos em que tenham intervindo em acções de comprovação das declarações do sujeito passivo ou fiscalização da sua situação tributária, de onde tenham resultado os indícios da prática de crime fiscal.

Nessa circunstância o depoimento incidirá exclusivamente sobre as investigações levadas a cabo e sobre os indícios recolhidos.

Intervirão como testemunha-perito os funcionários da Administração Tributária que para além dos factos levados ao seu conhecimento em virtude da actividade inspectiva ou fiscalizadora, emitam, na qualidade de técnico e a solicitação do Juiz, opiniões ou juízos críticos acerca da matéria em causa nos autos.

Finalmente terão intervenção no processo como peritos, os funcionários da Administração Fiscal que, não tendo intervindo nos procedimentos de verificação e inspecção do arguido, colabore na elaboração do relatório onde constem os factos indiciadores da prática de um crime fiscal, ou seja chamado pelo Juiz para, em face da especificidade ou dificuldade técnica da matéria em causa, emitir um parecer pericial

O Supremo Tribunal Espanhol¹⁰⁷ já entendeu, contudo, que os funcionários da Administração Fiscal não podem ser considerados peritos e as suas declarações apenas poderão servir para confirmar os factos que constam do relatório de inspecção tributária.

Efectivamente, a constatação de elementos factuais – ainda que inseridos em elementos de natureza contabilística – não requerem, em princípio, especiais exigências de cariz técnico.

Todavia, sempre que os referidos conhecimentos sejam necessários, a nomeação de peritos deverá incidir sobre pessoas que não estejam abrangidas pelo artigo 468.º LECrim.

8.3. - A Aplicação do regime de avaliação indirecta para determinar o montante defraudado

O artigo 50.º n.º 1 LGTe estabelece três formas de determinação da matéria tributável: a avaliação directa, a avaliação objectiva e a avaliação indirecta.

A avaliação indirecta é excepcional e subsidiária dos outros métodos, aplicando-se apenas quando a Administração não disponha dos elementos necessários para a

¹⁰⁷ STS de 20.02.2006

determinação completa da base tributável em consequência de uma série de circunstâncias estabelecidas no artigo 53.º n.º 1 LGTe.

O normativo vindo de referir concretiza os parâmetros à disposição da Administração para a determinação indirecta da matéria tributável, entre os quais se encontram, médias, rácios, índices e outros elementos dos quais se possa inferir, de modo indirecto, a concreta situação tributária do sujeito passivo.

Nada existe no processo penal tributário que proíba ou desaconselhe a utilização, por parte dos Tribunais, da determinação indirecta da matéria colectável para aferir qual o montante concretamente defraudado – e isto, obviamente, sempre que seja impossível a aplicação de outros métodos de avaliação.

Todavia, não podemos olvidar os princípios que enformam o direito penal, nomeadamente o *in dubio pro reo*.

Por isso, tratando-se, como efectivamente se trata, de um regime de determinação não do rendimento real mas sim do rendimento presumido, convirá ter em conta que esta presunção não se sobreponha, sem mais, à presunção de inocência.

A condenação penal deverá ser baseada numa prova concreta e concludente dos factos objecto de incriminação, e na medida em que o julgamento por delito fiscal depende, como vimos já, da determinação da quantia defraudada, a avaliação indirecta pode revestir particular importância.

Pelo exposto, a aplicação da avaliação indirecta da matéria colectável deve estar sujeito aos criteriosos e exigentes pressupostos legalmente estabelecidos, devendo, ademais, sopesar-se adequadamente a validade das provas por indícios.

8.4. - A utilização em processo penal dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo no procedimento tributário e o direito a não declarar contra si próprio e a não confessar-se como culpado

A “Ley General Tributaria” impõe ao contribuinte o dever de fornecer documentos e informações que sejam requeridos pela Administração Tributária.

O mesmo diploma legal estabelece sanções pecuniárias para o incumprimento do referido dever.

Todos os documentos e informações do contribuinte serão juntos ao relatório de procedimento inspectivo e, portanto, serão mais tarde juntos ao processo penal – tal como tivemos a oportunidade de referir supra.

Ora, se assim é, o contribuinte corre o risco de no processo penal vier a produzir prova contra si próprio quanto à prática dos crimes fiscais de que vai acusado.

O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem já declarou em algumas situações o direito de não declarar contra si próprio e de não confessar-se culpado¹⁰⁸.

Entende este tribunal que aquele direito será restringido sempre que o sujeito seja coagido – pela ameaça de aplicação de uma sanção – a divulgar elementos que possam prejudica-lo.

No mesmo sentido dispõe o artigo 24.º n.º 2 CE.

O Tribunal Constitucional Espanhol¹⁰⁹ pronunciou-se expressamente sobre a obrigação de apresentação e exibição de documentos contabilísticos no procedimento inspectivo, decidindo que este dever de colaboração não equivale a declarar contra si próprio e que o dever de apresentação de elementos no acto inspectivo em curso se incluía no dever mais amplo, constitucionalmente garantido, de contribuir com os impostos para a realização de despesa pública.

Refere ainda esta decisão que os documentos contabilísticos são elementos comprovativos da situação económica e financeira do contribuinte, pelo que a sua exibição é necessária para o cumprimento da obrigação tributária e para a posterior comprovação por parte da Administração Tributária.

Dito isto, conclui o Tribunal Constitucional que a exibição de tais documentos não pode ser equiparada aos direitos tutelados nos artigos 17.º n.º 3 e 24.º n.º 2 da CE^{110 111}.

Acresce que, os documentos e relatórios integrantes da acção inspectiva tributária fazem fé dos factos neles constantes até prova em contrário¹¹². Semelhante posição é

¹⁰⁸ Vgr. STEDH de 31.05.2001.

¹⁰⁹ STC 76/1990, de 26 de Abril.

¹¹⁰ «(...)los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables comouna colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable -SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas-, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice uncontenido admitiendo su culpabilidad».

¹¹¹ Parece-nos, efectivamente, que a decisão referida é juridicamente correcta e traduz uma coerente visão de conjunto sobre a relação jurídica tributária e os inerentes deveres que incumbem sobre os contribuintes. Assim parece ser, pelo menos, do ponto de vista da lei portuguesa. Com efeito, nos termos do artigo 59.º da LGTp, os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão unidos por um vínculo de recíproca colaboração, sendo que se presumem de boa fé as respectivas actuações. Por outro lado, estabelece o artigo 31.º da LGTp que constitui obrigação principal do sujeito passivo o pagamento da dívida tributária. Ora, ao lado desta obrigação principal surgem várias obrigações acessórias que, justamente, visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto. O carácter acessório não afasta, no entanto, a qualificação de “obrigação”. São exemplos dessas obrigações “a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”. Assim sendo, parece-nos forçado entender que a violação destes deveres possa ser salvaguardado por um “direito a não declarar contra si próprio”, pois o que verdadeiramente está em causa é um “dever de declarar”. De resto, a qualificação do resultado dessa declaração como “prejudicial” será feita pelo próprio declarante e não pela entidade que solicita o cumprimento da obrigação declarativa – a qual pretende apenas aferir o cumprimento da prestação tributária principal.

adoptada pela lei portuguesa, que acrescenta, porém que o valor probatório dos referidos elementos depende da sua fundamentação e da utilização de critérios objectivos, nos termos da lei¹¹³.

Os factos constantes do relatório de inspecção tributária que tenham sido aceites pelos sujeitos passivos presumem-se correctos e apenas poderão ser corrigidos quando se prove que existiu erro de facto.

Temos, todavia, algumas dúvidas que a aceitação de factos constantes da inspecção tributária por parte do arguido possa ter efeito de confissão plena, tendo em conta que no processo penal vigora o princípio da imediação, ou seja, toda a prova dos factos criminosos deve ser produzida em sede de audiência de julgamento, perante o órgão jurisdicional.

A valoração da prova obedecerá, nesse caso, ao princípio geral da livre apreciação por parte do Juiz¹¹⁴.

O que pode suceder, e na prática sucede, é – como referimos supra - ser determinada a inquirição dos funcionários que intervieram na acção inspectiva para esclarecerem em que termos a mesma foi efectuada e qual a razão de ciência das conclusões que da mesma resultam.

De igual forma podem ser determinadas outras diligências de prova, nomeadamente prova pericial, no intuito de auxiliar o julgador na qualificação da conduta, tendo em conta que essa qualificação será diferente consoante exceda ou não o limite quantitativo (defraudado) fixado por lei.

Outra sentença do Tribunal Constitucional Espanhol¹¹⁵ veio a entender, uma vez mais, não haver violação do direito a não declarar contra si próprio e a não declarar-se culpado.¹¹⁶

Esteve em causa o direito a não incriminar-se por parte de um administrador de uma empresa, tendo em consideração que esta última terá sido administrativamente admoestada a prestar informações relativas ao referido administrador¹¹⁷.

No essencial foi perfilhado um entendimento segundo o qual não haveria violação do direito a não incriminar-se uma vez que as investigações foram levadas a cabo sobre um sujeito diferente daquele sobre o qual foi imposta a obrigação de declaração e apresentação de elementos potencialmente incriminadores.

¹¹² Cfr. art. 144.º LGTe.

¹¹³ Cfr. art. 76.º LGTp.

¹¹⁴ Cfr. art. 741.º LECrim.

¹¹⁵ STC 68/2006 de 13 de Março.

¹¹⁶ Mas desta feita – em virtude do recorte factual do recurso – com argumentos que, na nossa opinião, bem menos interessantes do ponto de vista jurídico e que se prendem essencialmente com considerações de natureza formal.

¹¹⁷ Situação, de resto, semelhante a outra anteriormente apreciada por este Tribunal na STC 18/2005 de 1 de Fevereiro, com a diferença de nesta decisão de discutir uma situação inversa, ou seja, a violação do direito a não declarar contra si próprio por parte de um administrador, tendo sido a empresa efectivamente prejudicada pela declaração. Na decisão em análise foi ainda assim usada muita da argumentação ali exposta.

Trata-se pois, na nossa modesta opinião, da resolução de uma questão de direito material através de critério de natureza formal - a legitimidade para a arguição da violação do direito em causa.

Ou seja, basicamente entendeu o Tribunal que a empresa não poderia invocar a violação do direito a não declarar contra si própria uma vez que, apesar de a admoestação administrativa ter recaído sobre si, a condenação recaiu sobre um sujeito diferente – o administrador¹¹⁸.

9. – CONCLUSÕES

Fizemos por expor, na medida do possível, os elementos básicos integrantes do crime de delito fiscal espanhol e a sua concatenação com os crimes fiscais vigentes no ordenamento jurídico português.

Ao longo desse percurso fomos adiantando, aqui e ali, algumas ténues críticas e sugestões. Todavia, guardamos para final uma exposição mais completa daquilo que entendemos serem as principais incongruências e fragilidades de ambos regimes – baseados, em grande medida, nas soluções adoptadas e questões suscitadas no respectivos ordenamentos jurídicos.

O tipo penal de delito fiscal em Espanha tem carácter genérico, o que, em nosso entender, é incoerente com a extensa variedade de infracções de natureza contraordenacional em cuja prática se incorre, sempre que a quantia defraudada exceder 120.000 euros.

No âmbito penal entende-se que as pessoas colectivas não podem praticar factos ilícitos, que apenas podem ser praticados por uma pessoas singular, gerente, administrador ou representante.

Ora, a este respeito, existe uma patente contradição com o regime estabelecido nas contraordenações tributárias em que o obrigado tributário, seja individual ou colectivo, será sancionado¹¹⁹.

Entendemos, a este respeito, que direito de mera ordenação social nunca será suficiente para combater a criminalidade económica - sobretudo quando praticada por pessoas colectivas.

¹¹⁸ Parece-nos que, em bom rigor, apenas assim poderá se entendido em face do concreto facto ilícito em causa, uma vez que, as mais das vezes, a vontade de ambos é indissociável. Caberá nomeadamente indagar se o crime fiscal foi cometido pelo administrador em nome da pessoa colectiva e no seu interesse.

¹¹⁹ Cfr. art. 179.º LGTe.

Este tipo de direito não é informado por uma suficiente carga axiológica, por um conjunto de valores que aporte uma base de convivência social, antes deixa-se impregnar por uma ideia de responsabilização manifestamente insuficiente para combater e debelar os efeitos da perigosa criminalidade económica.

Tal torna-se ainda mais evidente quanto mais evidente a constatação de que a criminalidade económica tende a ser praticada por grandes e poderosos grupos económicos.

Além disso, a gravidade das infracções económicas perpetradas pelas pessoas colectivas, a par com o grande aumento do seu número, o seu crescente poderio económico e social, o escudo de anonimato que proporcionam, e sobretudo os bens jurídicos sociais que ofende, reclama do legislador uma protecção mais firme e eficaz

Idêntica ponderação era já feita pela Jurisprudência em Portugal no longínquo ano de 1978 ao perfilhar que *«(...) só em casos excepcionais, em que a repressão de certas actividades delituosas se apresente como necessária e imprescindível para a defesa e protecção eficiente da ordem jurídica ameaçada ou perturbada, como sucede quando essa ameaça ou perturbação se projecta na própria economia nacional, é que se justifica a imputação de responsabilidade criminal às pessoas colectivas.»*¹²⁰.

Convirá ainda notar que se o delito fiscal for considerado um delito especial próprio, os colaboradores incorrem em penas menores mesmo que tenham sido os autores morais do crime.

É sabido que a previsão de penas de prisão é o que distingue a sanção penal da mera sanção administrativa.

Sucedem que a pena de prisão raramente é aplicada em caso de crime fiscal e, nas situações em que é aplicada, esta aplicação justifica-se apenas pela verificação de concurso entre o crime fiscal e um crime comum gravoso.

Uma outra dificuldade pode resultar de se ter estabelecido um prazo de prescrição do delito fiscal de 5 anos, enquanto que o prazo de prescrição da dívida tributária é de 4 anos.

Esta diferença de prazos provoca distúrbios sobretudo no último ano de prescrição do delito fiscal, tendo em consideração que, por essa altura, já se extinguiu a dívida tributária.

Nestas circunstâncias, a Administração Fiscal não poderá cobrar coercivamente a dívida e, bem assim, não poderá o arguido requerer a sua regularização como forma de conseguir a extinção do processo.

Note-se, porém, que em caso de condenação subsiste a responsabilidade civil pelo pagamento da multa.

Ao contrário do que sucede com a regularização administrativa, a regularização no âmbito de processo penal implica o pagamento da quantia defraudada, juros e multa.

¹²⁰ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 17.01.1978

Tendo sido fixado um patamar de 120.000 euros para a qualificação como delito fiscal, compete ao juiz determinar qual o montante defraudado – o que fará de acordo com os elementos constantes no processo – nomeadamente relatórios de inspecção tributária - e por recurso a peritos.

Ora, o modo de cálculo do montante defraudado deixa livres de punição condutas relacionadas com impostos de obrigação única, ainda que os montantes delapidados durante um ano sejam superiores a 120.000 euros.

Quanto ao limite de 120.000 euros convirá registar que o mesmo varia consoante o crime em causa, dado que nos crimes de fraude de subvenções o patamar baixa para 80.000 euros e em caso de fraude a interesses financeiros comunitários aquele limite baixa para 50.000.

No que diz respeito ao ordenamento jurídico português verifica-se que o legislador está muitas vezes mais preocupado em perseguir criminalmente os contribuintes do que arrecadar a receita que deveria ter sido entregue nos cofres do estado.

O que vem dito tem, de resto, um efeito perverso. É que para se perseguir criminalmente quem ilicitamente deixou de pagar imposto se desbaratam recursos (tribunais, juízes, funcionários judiciais, administrativos, peritos, etc) para cuja satisfação é necessária a canalização de um montante superior de impostos...

Só assim se percebe o baixo limiar (15.000 euros) para a qualificar as condutas como crime de fraude fiscal.

Acresce que a dispensa de pena, pela regularização da situação tributária, encontra-se prevista em moldes muito apertados – limitada a crime punível com pena de prisão igual ou inferior a 3 anos. Acresce que, para além deste pressuposto de natureza formal, a dispensa da pena encontra-se ainda subordinada aos seguintes pressupostos: a baixa ilicitude do facto e culpa do agente, bem como a não exigência de razões de prevenção¹²¹. Em caso de dispensa o processo será arquivado¹²².

Para se perceber o quão apertado é o regime de regularização português basta atentar ao facto de a exclusão da responsabilidade criminal apenas se encontrar prevista para o crime de abuso de confiança fiscal, desde que o montante não entregue nos cofres do estado não exceda 1.000 euros claro está...

De resto, e tendo em consideração de a regularização prevista pelo ordenamento jurídico espanhol se reporta a um momento anterior ao início de procedimento movido contra o contribuinte, convirá referir que o legislador português estabeleceu um regime que se poderá reportar ao mesmo momento – só que apenas previsto para as contraordenações

¹²¹ Cfr. art. 22.º do RGIT.

¹²² Cfr. art. 44.º do RGIT.

tributárias e não para os crimes¹²³. De acordo com este regime, em caso de regularização da situação tributária antes de encetado o procedimento respectivo o prevaricador poderá, quando muito, beneficiar de uma redução da coima para 25% do montante mínimo legal.

Pelo exposto, seria de aplaudir a introdução de um modelo de regularização nos crimes fiscais semelhante ao estabelecido em Espanha. Com isso decerto ficaria a ganhar o Estado.

Resta reconhecer, por último, que o caminho a percorrer para debelar a evasão e fraude fiscal não poderá ser trilhado apenas por via legislativa.

Há um grande esforço a ser feito no sentido de apelar à consciência cívica dos contribuintes para o dever fundamental de pagar impostos.

Todavia, difícil será impor mudanças por força da lei se não se tentar mudar a mentalidade dos seus destinatários.

Se todos pagarem, todos terão de pagar menos.

¹²³ Cfr. art. 29.º do RGIT.

BIBLIOGRAFIA

Doutrina:

- COSTA, José de Faria, *Noções Fundamentais de Direito Penal*, Prelecções ao 3.º ano de Licenciatura em Direito na Universidade Moderna, Porto, 1999.
- DIAS, Augusto Silva, “Crimes e contra- ordenações fiscais”, IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol II – *Problemas Especiais*.
- “Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e políticocriminais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 394, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Abril/Junho 1999.
- DIAS, Jorge de Figueiredo, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I – *Problemas Gerais*, Coimbra, 1998.
- "Para uma dogmática do Direito Penal Secundário", *Revista de Legislação e Jurisprudência*, anos 116º e 117.
- c/ ANDRADE, Manuel da Costa, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, *Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, 1999.
- *Direito Penal - Parte Geral*, tomo I, Coimbra Editora, 2004.
- GOMES, Nuno Sá, “Criminalização das infracções tributárias”, *Ciência e Técnica Fiscal* nº 392, 1998, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais.
- FERREIRO Lapazta, José Juan, *Derecho Tributário: Parte General*, Vol. 2, 24ª Ed., Marcial Pons, 2004.
- NABAIS, José Casalta, “Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas”, XLV-A, *Boletim de Ciências Económicas - Volume de Homenagem*, 2002.
- *Direito Fiscal*, 2.º ed., Coimbra, 2003.
- CALVO Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributário – Parte General*, 10ª Ed., Thomson/Civitas, 2006.

- QUERALP, Juan José, “Delito Fiscal, Un paso adelante, otro atrás”, *Revista Electronica de Ciencia Penal y Criminologia*, publicado em 29.09.2002 em <http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc04-j08.pdf> ISSN 1695-0194 [RECPC 04-j08 (2002),29 sep].

- CÓRDOBA Roda, Juan, “El Delito Fiscal”, *R.D.F.H.P.*, nºs 15-16, Edersa, Madrid, 1977.

- PEREZ Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributário – Parte General*, 12.ª Ed., Civitas, 2002.

- SOUSA, Alfredo Lopes de, “Infracções fiscais: crimes e transgressões”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.ºs 313-315, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1985.

- SOUSA, João Castro e, *As pessoas colectivas em face do Direito Criminal e do chamado Direito de Mera Ordenação Social*, II parte, Capítulo I, Coimbra, 1995.

- SOUSA, Jorge Lopes de/ SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral da Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2003.

- SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006.

- VITU, Andre/ MERLE, Roger, *Tratado de Direito Criminal*, Volume I, 7ª ed., Cujas, 1997.

- BACIGALUPO Zapater, Enrique, *Código Penal, Doctrina y Jurisprudencia*, Direccion de Candido Conde-Pumpido Ferreiro, tomo II, articulos 138 a 385, Trivium,1997.

JURISPRUDÊNCIA:

Portuguesa:

- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 17.01.1978
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 04.05.1994;
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 27.05.1998;
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21.05.2003 (Proc. 03P132);
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (Proc. n.º 3/2003);
- Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães (Proc. n.º 432/03);
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 16.06.2004;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 09.06.2005.

- Espanhola e Europeia

- Sentença do Tribunal Constitucional, de 26.04.1990;
- Sentença do Tribunal Supremo, de 10.10.2001;
- Sentença do Tribunal Supremo, de 03.04.2003;
- Sentença do Tribunal Constitucional, de 01.02.2005;
- Sentença do Tribunal Supremo, de 20.02.2006;
- Sentença do Tribunal Constitucional, de 13.03.2006;
- Sentença do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, de 31.05.2001.

Sites visitados:

www.dgsi.pt

www.portugal.gov.pt

www.recpc.com

Rui Ribeiro Pereira

ADVOGADO

Lopes Cardoso & Associados Soc. Advogados R.L.

www.lopes-cardoso.pt

Janeiro de 2008