

FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO



**O CRIME DE FRAUDE FISCAL E AS SUAS  
CONSEQUÊNCIAS PARA O BEM JURÍDICO E AS  
FUNÇÕES SOCIAIS DO ESTADO**

CARINA ALINA COSTA

*Dissertação apresentada para a  
obtenção do grau de Mestre em  
Ciências Jurídico-Forenses*

Coimbra, Maio 2015

FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO



**O CRIME DE FRAUDE FISCAL E AS SUAS  
CONSEQUÊNCIAS PARA O BEM JURÍDICO E AS  
FUNÇÕES SOCIAIS DO ESTADO**

CARINA ALINA COSTA

*Dissertação orientada pela  
Prof. Doutora Susana Aires de Sousa e  
co-orientada pela Mestre Sara Moreira  
para a obtenção do grau de Mestre em  
Ciências Jurídico-Forenses*

Coimbra, Maio 2015

*“Hoje em dia, em Portugal, a crise geral do Estado social prestador obriga a uma distribuição de sacrifícios que, para ser legítima, deverá atingir todas as camadas da sociedade.”*

*J. L. Saldanha Sanches*

## RESUMO

A dissertação apresentada sob o tema “*O Crime de Fraude Fiscal e as suas consequências para o bem jurídico e as funções sociais do Estado*” procura realizar, num primeiro momento, a contextualização da fraude e do seu desvalor ético, analisando a evolução histórica do fundamento ético do imposto e a sua importância para o actual Estado Social de Direito, seguidamente examinaremos alguns conceitos, tais como a evasão fiscal lícita e ilícita, o planeamento e a infracção fiscal. Quanto às infracções fiscais observaremos a sua evolução histórica no contexto do Direito Penal Fiscal Português, assim como se procederá à análise da natureza jurídica das condutas subjacentes ao direito penal tributário, de forma a averiguar se as mesmas possuem relevância axiológico-social que justifiquem a qualificação como ilícito criminal e se os ilícitos fiscais merecem, ou melhor, podem almejar, tutela penal ou se, pelo contrário, não constituem mais do que uma administrativização da tutela penal, devendo aquelas infracções ser objecto de outros meios de tutela.

Num segundo momento abordaremos o conceito de bem jurídico-penal, a sua evolução e relevância ao longo dos tempos, a necessidade da intervenção penal em novas áreas através da identificação de novas necessidades colectivas, advindas de transformações sociais, económicas, culturais, assim como de outras, que reclamam um alargamento do conceito de bem jurídico, de forma a serem abrangidas, por este específico sistema de controlo social. Consideramos importante a questão da sociedade de risco, pois é através desta realidade, que a doutrina se consciencializou da protecção de interesses, marcadamente colectivos, dada a sua importância para a sociedade.

Num terceiro momento analisaremos as teorias sobre o bem jurídico protegido nos crimes fiscais, bem como as críticas feitas às mesmas, adoptando posteriormente a nossa posição quanto a esta temática.

Num quarto momento reflectiremos, quer relativamente a algumas das questões mais particulares que o crime de fraude fiscal suscita, nomeadamente ao nível da caracterização do tipo objectivo de ilícito, quer relativamente a determinadas dificuldades que a interpretação do mesmo suscita.

Por último analisaremos as formas de combate à fraude e evasão fiscais já existentes, assim como sugeriremos algumas medidas vistas por nós não com uma solução, mas sim como um contributo ao combate deste flagelo que se revela uma obrigação do Estado, quer por uma questão de justiça, quer por uma questão de sobrevivência. Esse combate é necessariamente concretizado em parceria com o legislador, através não só de uma melhor educação fiscal, mas também através de uma eficaz acção penal.

Contudo, o presente estudo, não tem o propósito de apresentar uma teoria acabada sobre o discurso legitimador do direito penal tributário, nem sequer do crime de fraude fiscal. Dada a complexidade e a grandeza da matéria tivemos de nos cingir a questões muito particulares, deixando muitas outras fora do nosso estudo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Fraude fiscal, bem jurídico

## ABSTRACT

The submitted thesis on the theme “*The Crime of Tax Fraud and its consequences for the juridical welfare and for the social role of the State*” aims, at first, to accomplish the contextualisation of the fraud and its ethical disvalue by analysing the historical evolution of the ethical foundation of tax and its importance for the current Social State of Law. Thereafter, we will examine some concepts such as, licit and illicit tax evasion, planning and tax offense. As to the tax offenses, we will observe its historical evolution in the context of the Portuguese Fiscal Penal Law as well as undertake the analysis of the legal nature of the conducts underlying the criminal tax law in order to verify whether they have axiological and social relevance that justifies their qualification as outlawed and if the tax offenses deserve, or may aim for, criminal protection or, on the contrary, are not more than an “administrativisation” of the penal protection and, thus, ought to be subject of other forms of tutelage.

Secondly, we will not only approach the concept of *juridical-penal welfare* and its evolution as well as relevance throughout time, but also the need for penal intervention in new areas by identifying new collective needs arising from social, economic, cultural or other changes and that are claiming for an extension of the concept of juridical welfare, so as to be covered by this particular system of social control. We consider the issue on *risk society* to be important, as it is due to this reality that the doctrine becomes aware of the need for collective *interest protection* given its importance to society.

Thirdly, we will analyse both, the theories about the protected juridical welfare in tax crimes and the criticism involving the issue, adopting, afterwards, an own attitude regarding this subject.

In a fourth moment, we will, not only, focus on some of the most particular issues that the crime of tax fraud raises, namely at the level of the objective characterization of *illicit*, but also on a number of difficulties that its interpretation raises.

Finally, we will analyse some of the already existing ways of combating tax fraud and evasion and suggest some measures - we consider more a contribution than a solution - to fight against this scourge that, either as a matter of justice or a matter of survival, reveals itself to be a duty

of the State. This fight is necessarily achieved in collaboration with the legislator and not only through a better tax education but also through effective criminal proceedings.

However, this study does not have the purpose of presenting a finished theory about the legitimate guidelines of the fiscal penal law or even of the crime of fiscal fraud. Due to the complexity and magnitude of the matter, we had to confine to very specific issues, leaving many others out of our work.

**KEYWORDS:** Tax fraud, juridical welfare



## ÍNDICE

---

Abreviaturas .....	10
Introdução.....	11
I – Contextualização da Fraude e o seu Desvalor Ético .....	14
1.1 - O fundamento ético do imposto - evolução histórica.....	14
1.2 - As infracções tributárias.....	24
1.2.1 - A evasão fiscal lícita e ilícita e o planeamento fiscal .....	24
1.2.2 - Evolução Histórica das Infracções Fiscais no Direito Penal Fiscal Português.....	33
II - O Bem Jurídico-Penal .....	45
2.1 – O conceito de bem jurídico e a sua importância.....	45
2.1.1 - A evolução histórica do bem jurídico .....	46
2.2 - A necessidade político-criminal da intervenção penal em matéria económica.....	58
2.3 - O Direito Penal na sociedade de risco.....	63
2.3.1 - A teoria monista-pessoal dos bens jurídicos.....	66
2.3.2 - A concepção dualista de bens jurídico-penais .....	69
2.3.3 - Teoria dos bens jurídico-penais instrumentais .....	71
2.3.4 - Teoria dos bens jurídicos colectivos.....	73
2.4 - A teoria do Direito Penal do comportamento.....	75
III - O Bem Jurídico Tutelado pelo Crime de Fraude Fiscal.....	77
3.1 – Modelo Funcionalista .....	78
3.1.1 - O crime fiscal enquanto ofensa à função tributária .....	78
3.1.2 - O crime fiscal enquanto ofensa ao poder tributário.....	80
3.1.3 - O crime fiscal enquanto ofensa ao sistema económico .....	81
3.1.4 - O crime fiscal enquanto ofensa ao sistema fiscal .....	82
3.2 – Modelo Patrimonialista.....	85
3.2.1 - Teoria patrimonial pura .....	85
3.2.2 - Teoria patrimonial não pura .....	86
3.3 - Modelo Misto .....	87
3.4 - Outras Concepções.....	90
3.4.1 - O crime fiscal enquanto ofensa aos deveres de: colaboração, verdade e transparência .....	90
3.4.2 - O crime fiscal enquanto ofensa à função social dos impostos .....	93

3.5 - Posição adoptada .....	95
IV- Enquadramento Legal do Crime de Fraude Fiscal .....	98
4.1 - As condutas típicas do crime de Fraude Fiscal .....	98
4.2 - “Modus operandi” do crime de Fraude Fiscal.....	108
4.3 - O limiar quantitativo no crime de Fraude Fiscal.....	110
4.4 - Fraude Fiscal Qualificada.....	115
4.5 - O momento da consumação .....	120
4.6 - Quanto à autoria .....	126
4.7 - As facturas falsas.....	127
V- Obstáculos e Soluções no Combate à Fraude Fiscal.....	132
5.1 - Quantificação da Fraude Fiscal .....	132
5.2 - Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal .....	134
Conclusão .....	143
Bibliografia.....	148

## ABREVIATURAS

---

CA	Contribuição Autárquica
C.E.F.	Centro de Estudos Fiscais
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto de Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
DCIAP	Departamento Central de Investigação e Acção Penal
DSJT	Direcção de Serviços de Justiça Tributária
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RJIFNA	Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras
S.T.J.	Supremo Tribunal de Justiça
SINQUER	Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais
V.g.	<i>Verbi gratia</i>

## INTRODUÇÃO

---

A escolha do tema: “A Fraude Fiscal: de que forma esta compromete as funções sociais do Estado e o bem jurídico” teve como fonte de inspiração as notícias e os comentários políticos, cada vez mais frequentes, nos nossos meios de comunicação social, devido à grave conjuntura económica, que neste momento, o País atravessa. Neste âmbito a questão, que pretendemos desenvolver na nossa dissertação será quais consequências da fraude fiscal para o Estado Social e para o bem jurídico que este crime pretende salvaguardar.

Define-se correntemente fraude como sendo: acto de má-fé praticado com o objectivo de enganar ou prejudicar alguém; burla; engano; ou como sendo um comportamento que é ilícito ou punível por lei. A fraude fiscal consiste na actuação do contribuinte, com o intuito de evadir-se à incidência tributária, no entanto é impossível falar de fraude fiscal sem nos remetermos à noção de imposto.

O imposto é uma das espécies tributárias criada por lei<sup>1</sup>, constitui uma das principais fontes de receita do Estado quer quantitativamente devido ao seu papel significativo no conjunto das receitas do Estado, quer qualitativamente na medida em que as suas funções superam as meramente fiscais. Podemos definir imposto como uma prestação obrigatória<sup>2</sup>, patrimonial<sup>3</sup> de carácter definitivo<sup>4</sup>, unilateral<sup>5</sup>, não contratual<sup>6</sup>, não reembolsável e sem carácter de sanção<sup>7</sup>, estabelecida e exigida pela lei<sup>8</sup> a favor de uma pessoa colectiva de direito público,

---

<sup>1</sup> A classificação dos tributos resulta do art.º 3.º da LGT, que refere que os tributos podem ser, por um lado, fiscais e parafiscais e, por outro lado, estaduais, regionais e locais. Para além dos impostos existem outras espécies tributárias como as taxas (definidas no art.º 4.º, n.º 2), as multas e coimas, os empréstimos públicos e os proventos dos bens patrimoniais do Estado.

<sup>2</sup> Obrigatória porque é uma conduta devida por certa pessoa, que consiste num pagamento de determinada quantia, conduta que é imposta independentemente da manifestação de vontade nesse sentido do obrigado ao cumprimento.

<sup>3</sup> É uma prestação patrimonial porque é avaliável em dinheiro, sendo o pagamento regra geral pecuniário (em dinheiro), embora em determinados casos possa ser feito em espécie, quando existe a entrega de bens móveis ou imóveis.

<sup>4</sup> A prestação paga é definitiva não tem contrapartida para o devedor que a pagou, não havendo direito a restituição ou reembolso. Só por anulação do acto creditício (acto tributário) que determinou a entrega, pode-se reaver o que tenha sido pago quando for indevidamente tributado (quer por inexistência do direito ao imposto ou por pagamento de imposto superior ao efectivamente devido).

<sup>5</sup> É unilateral porque não existe para o credor qualquer obrigação específica ou directa de prestar algo ao contribuinte que paga o imposto (beneficiando este apenas por via indirecta aquando da satisfação das necessidades colectivas que o ente público vai promovendo).

<sup>6</sup> A obrigação não nasce de um acordo entre as partes, mas sim por força da conjugação entre a verificação do facto ou realidade (tributária) e o normativo legal que o sustenta (incidência).

<sup>7</sup> Este tributo não se destina a penalizar a prática de factos ilícitos ou a ressarcir os prejuízos advenientes dessa prática.

<sup>8</sup> A prestação patrimonial é determinada pela lei, fixada e estruturada por esta em todos os seus pormenores, não obedecendo a qualquer processo discricionário da entidade credora.

tendo em vista a realização de fins públicos de natureza financeira, económica e social<sup>9</sup> determinada em função de uma efectiva capacidade contributiva<sup>10, 11</sup>

Os sujeitos activos desta relação são as entidades públicas como o Estado, as autarquias locais e as regiões autónomas. Os sujeitos passivos são qualquer pessoa singular ou colectiva, inclusive o próprio Estado<sup>12</sup>, que na relação jurídica tributária têm a obrigação principal de pagar os impostos<sup>13</sup>.

De acordo com o disposto na Constituição da República Portuguesa (CRP) e na Lei Geral Tributária<sup>14</sup> (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o objectivo dos impostos é obter receita para o Estado e contribuir para a redistribuição da riqueza<sup>15</sup> e a igualdade entre os cidadãos<sup>16</sup>. O pagamento de impostos deve respeitar os princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva<sup>17</sup>.

---

<sup>9</sup> Os impostos cobrados visam não só ressarcir as despesas do Estado, mas também para prosseguir a satisfação das necessidades colectivas (prosseguir o bem-estar económico e social).

<sup>10</sup> É um dos pressupostos fundamentais deste tipo de tributo (que o distingue e distancia dos demais). O contributo de cada cidadão para as despesas públicas é em função das suas capacidades económicas.

<sup>11</sup> Esta noção de imposto não gera controvérsia, sendo partilhada por vários autores como: RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*, págs.258 a 260. NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, pág. 10 e ss. SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, pág. 22 e ss. CARLOS, Américo Fernando Brás, ABREU, Maria Irene Antunes de, DURÃO, João Ribeiro Elias, PIMENTA, Maria Emília. *Guia dos Impostos em Portugal 2014*, pág. 17 e ss.

<sup>12</sup> O art.º 18.º da LGT dispõe: “1 - O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante. 2 - Quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo. 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável. 4 - Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho”.

<sup>13</sup> Diz o art.º 31.º da LGT: “1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária. 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

<sup>14</sup> Refere o art.º 5.º da LGT, sob a epígrafe fins da tributação: “1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”.

<sup>15</sup> A redistribuição da riqueza é também uma forma do Estado controlar a economia e o comportamento dos contribuintes. As taxas de imposto progressivas (nos impostos sobre o rendimento e a despesa) e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, têm sido consideradas como a melhor forma de conseguir a almejada repartição da riqueza.

<sup>16</sup> Artigos. n.ºs 13.º, 66.º, n.º 2, h), 81.º, b), 103.º, n.º 1 e 104.º da CRP e artigos. 4.º, n.º 1 e 5.º da LGT.

<sup>17</sup> Artigos. 13.º, n.º 2, 103º e n.º 1 e 104.º da CRP. Todos devem pagar impostos com taxas razoáveis, não confiscatórias, e na medida das suas possibilidades, mas só deve pagar impostos quem tiver um mínimo de capacidade económica, o que pressupõe que tenha um rendimento acima do denominado mínimo de existência. A este propósito Nuno Sá Gomes, em *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000, pág. 45, utiliza a expressão: “*imunidade constitucional tributária*” de que devem beneficiar aqueles que têm rendimentos diminutos. Por razões óbvias, esta exclusão só tem cabimento em relação a contribuintes singulares. Vide ainda a propósito o art.º 6.º da LGT e o art.º 70.º do CIRS.

Os impostos são um elemento nuclear do Estado Democrático, devendo estabelecer-se uma relação de cooperação, de confiança e de lealdade fiscal entre o contribuinte e a Fazenda Nacional fundada na lei, sendo que a violação desta relação por parte do contribuinte é susceptível de censura ético-jurídica.

Nesta relação entre o Estado e o contribuinte enquanto o primeiro sujeito tem a capacidade e o poder de exigir impostos tendo como limite natural a satisfação dos seus próprios fins específicos que devam produzir vantagens claras para a comunidade, o segundo sujeito tem o dever geral de prestar informações à Administração Tributária acerca da sua real situação tributária (dever de colaboração que está previsto no artigo 59.º da LGT) tendo também deveres específicos de verdade, de boa-fé, de confiança e de obediência às ordens legais dos seus agentes.

Tendo os impostos a função de permitir ao Estado cumprir os deveres sociais ou de fomento económico que lhe competem não é moralmente indiferente quando os cidadãos recebam os benefícios do Estado sem pagar, ou quando actuem fraudulentamente para não pagar a correspondente contraprestação.

O agravamento da injustiça social em Portugal é um fenómeno que tem vindo a desenvolver-se ao longo dos anos, tendo a fuga aos impostos um papel preponderante nesse agravamento, devido à perda de receitas, que este fenómeno gera. Ao praticar-se a evasão e a fraude fiscal está a infringir-se, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da concorrência leal<sup>18</sup>, da solidariedade social e da solidariedade fiscal. A apresentação de rendimentos fictícios ou a subtracção ao seu pagamento, impede a existência de verdadeira justiça fiscal e não permite o investimento público em sectores nucleares para a sociedade, como a educação, a saúde e a assistência social.

Os comportamentos fiscais evasivos dificultam a construção do Estado Social de Direito, impedem a diminuição do défice e da dívida pública e não favorecem o equilíbrio da balança comercial. Ao invés disso, aumentam a denominada economia paralela, desregulam o mercado da livre concorrência e fomentam o branqueamento de capitais, sendo por isso um fenómeno contra o qual tem surgido cada vez mais medidas que visam prevenir e combater a evasão e a fraude fiscais.

---

<sup>18</sup> É um dos objectivos da tributação, de acordo com o previsto no art.º 7.º, n.º 2, da LGT.

O aumento da fraude fiscal justifica-se com o facto de as pessoas pretenderem preservar o seu património pessoal, da elevada carga fiscal existente, que sobre eles impende. Outro motivo justificativo para este fenómeno é a complexidade da lei fiscal, que demove as pessoas do cumprimento escrupuloso das suas obrigações fiscais e facilita a evasão, que se difunde devido à extrema dificuldade que a Administração Fiscal tem, por falta de meios humanos e logísticos, para fiscalizar milhões de contribuintes.

Por último a fraude fiscal relaciona-se com o facto de os cidadãos sentirem que a despesa do Estado não é distribuída de forma igualitária por todos, contribuindo este sentimento para que a censura social existente sobre este tipo de ilícitos, ainda que de natureza criminal, seja bastante diminuta.

## **I – CONTEXTUALIZAÇÃO DA FRAUDE E O SEU DESVALOR ÉTICO**

---

### *1.1 - O FUNDAMENTO ÉTICO DO IMPOSTO - EVOLUÇÃO HISTÓRICA*

Como já referimos anteriormente, o imposto consiste num dos principais meios de financiamento dos Estados Contemporâneos. Contudo, esta figura não é recente, existindo desde há milhares de anos.

O surgimento do imposto dá-se com a evolução da eficiência económica do Homem. Com a progressão de uma forma primitiva de vivência, designadamente quando o ser humano deixa de ser um ser nómada dependente, para passar a ser um Homem sedentário, que vive em comunidade, mudou também o paradigma de uma economia recolectora e de mera subsistência, tendo o Homem começado a produzir conjuntamente, gerando um excedente económico. Daí a crescente necessidade de organização em termos colectivos, tendo como objectivo a defesa da comunidade e a construção e conservação de bens necessários a esta, o que se sentiu primordialmente nas ancestrais civilizações Mesopotâmica e Egípcia.<sup>19</sup>

Dos poucos testemunhos destas civilizações que chegaram até nós, será de destacar uma placa de barro de Lagash, cidade situada na Baixa-Mesopotâmia (próximo de 2700 a 2500 antes de

---

<sup>19</sup> A evolução primordial nestas regiões justifica-se com as condições excepcionais concedidas pela Natureza, como a existência de um clima quente, o facto de estarem situadas perto de grandes rios que além de lhes fornecer água em abundância, facultava também fertilizantes naturais para a agricultura, o que tornava uma zona muito propícia para a actividade agrícola. Para mais informações SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*, pág.28.

Cristo), a qual refere queixas da população por encontrar-se sujeita a impostos julgados excessivos.<sup>20</sup>

Esta colecta de impostos originou a criação de uma administração fiscal, constituída por funcionários munidos de poderes para efectuarem a cobrança destes.<sup>21</sup>

Similarmente, do Egipto advêm vestígios arqueológicos oriundos das primeiras dinastias aí vigentes, que nos permitem concluir que os impostos cobrados nessa época eram instituídos de acordo com critérios geométricos e agrimensores direccionados pelos escribas<sup>22</sup>, recaindo sobre os chefes de família a incumbência de declarar todos os elementos que compunham o seu agregado familiar, incluindo crianças e mulheres grávidas<sup>23</sup>. Com a evolução registada posteriormente, o inventário passou a ser complementado com o registo de todos os bens móveis possuídos, e por uma avaliação do ouro do contribuinte.<sup>24</sup> As penas aplicadas a quem não cumprisse as suas obrigações fiscais consistiam na bastonada ou o torcimento dos pés e das mãos, ou em trabalhos impelidos por um período que podia alcançar a perpetuidade.<sup>25</sup>

O fim do Império Egípcio dá-se no reinado de Aquenaton, e relaciona-se com vários motivos, desde logo, o elevado número de despesas efectuadas por este imperador, com a construção de novos templos para que o Egipto passasse da adoração de vários deuses, para a veneração de um só, assim como a deserção das colónias abonadas da Síria e da Palestrina e, por fim, a cedência de imunidade aos templos e aos eclesiásticos.<sup>26</sup>

Por sua vez, a Grécia Clássica não era um estado unificado, detendo, ao invés, algumas cidades com autonomia política entre si. Com o avanço do Império Persa, apenas duas cidades se uniram de modo a fortificarem a sua defesa e independência, Atenas e Esparta.

Inicialmente, Atenas era abastecida apenas por rendimentos da Economia Privada, provenientes das minas que pertenciam ao Estado, que eram suplementadas por receitas da

---

<sup>20</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, pág.29.

<sup>21</sup> SANTOS, José Albano, obra citada, pág.29 e 30.Segundo os indícios deixados por esta civilização, os primeiros impostos aí colectados, foram estabelecidos de acordo com uma proporção fixa do total das colheitas, sendo os cálculos efectuados por um funcionário que estimava quanto é que tinha sido obtido pelo contribuinte, implicando um elevado número de funcionários para que pudesse abranger toda a população.

<sup>22</sup> Um documento fiscal muito importante derivado possivelmente do tempo da família Ramsés, faz menção ao estatuto dos escribas, agentes responsáveis por cobrar os impostos relativamente á terra cultivada de uma determinada região, o faraó atribuía-lhes grande poder. Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, pág.22

<sup>23</sup> Este recenseamento servia para controlar as pessoas aptas para os fins militares, mas também para identificar o número rigoroso de contribuintes para as obrigações do Império.

<sup>24</sup>Para mais informações SANTOS, José Albano, obra citada, pág. 30.

<sup>25</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág. 31, SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág.22

<sup>26</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, págs.22 e 23.

Economia Pública, como a taxa retroactiva sobre as vendas em hasta pública de imóveis ou da colecta de impostos, uma taxa proporcional pela publicidade da venda dos imóveis e taxas judiciais.<sup>27</sup>

Com o expansionismo de Atenas, houve a necessidade de recorrer a outro tipo de impostos indirectos, como a tributação de actividades aduaneiras (a importação e a exportação de produtos), o usufruto de bens pertencentes à cidade como as pontes, os caminhos, justificado pelos custos que os bens públicos acarretavam para a comunidade, assim como a necessidade de defender a orla marítima. Além destes impostos, existia a *metoikion*, imposto de residência devido pelos metecos<sup>28</sup>, a *eisphora*, imposto extraordinário estabelecido de acordo com os bens recenseados de cada um, que era cobrado em Atenas durante o tempo da guerra, com Peloponeso este imposto passou a ser cobrado regularmente, como um imposto sobre a globalidade do património (terra, escravos, gado, mobiliário, imóveis e dinheiro).<sup>29</sup>

Além destes impostos, os cidadãos atenienses mais abastados eram demandados a participar a organizar e financiar, durante um determinado lapso temporal, algumas actividades de interesse público (*liturgias*), como a *trierarquia* (obrigação de garantir o equipamento e manutenção de um barco antigo com três ordens de remos), a *corégia* (composição do coro para a participação numa encenação teatral) e a *ginasiarquia* (treino de uma equipa para uma competição de ginástica)<sup>30</sup>. Os impostos indirectos eram cobrados por agentes privados, que faziam a colecta do imposto, deduziam a sua percentagem, entregando o restante aos cofres públicos. A sanção para quem faltasse ao cumprimento das suas obrigações fiscais, era a taxação em dez vezes mais. Tratando-se de estrangeiros, era inclusivamente aplicada uma pena adicional.<sup>31</sup>

O sistema fiscal ateniense viria a colapsar, sobretudo pelo aumento da evasão fiscal, em parte devido ao facto da igualdade fiscal ser apenas no interior de determinadas classes sociais. Sendo que os cidadãos gregos estavam isentos dos impostos directos, o que gerava um sentimento de descontentamento e desigualdade nas restantes classes sociais.

---

<sup>27</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, pág. 33.

<sup>28</sup> Cidadão de outra cidade grega que ao permanecer em Atenas por um período superior a um mês tinham, obrigatoriamente, de se inscrever como metecos e participavam activamente nas actividades comerciais e artesanais da cidade, estes contribuíam, para a riqueza da cidade, devido aos seus negócios e ao pagamento do imposto acima descrito.

<sup>29</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, págs. 35 e 36, SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág.23.

<sup>30</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, pág. 35.

<sup>31</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.23.

O expansionismo de Roma trouxe consigo consequências, não só para os povos subjugados por esta potência mas, também para a própria cidade que viu o seu modo de vida alterar-se drasticamente, aumentando o número de escravos feitos pela guerra, com a conseqüente a ruína de lavradores e operários romanos, que viram os seus postos de trabalho desaparecer. Passou, assim, a haver demasiados consumidores que não geravam qualquer produção para a cidade.

O imposto serviu, assim, como um mecanismo necessário, não só para financiar o exército romano, que garantia a conservação da supremacia já conquistada, mas também para financiar o elevado nível de vida que a cidade proporcionava aos seus cidadãos. É importante frisar que a grande maioria dos impostos recaía sobre os povos subjugados, o que permitia que os cidadãos romanos, estivessem sujeitos a uma carga fiscal mínima. O sistema fiscal romano, baseava-se em impostos indirectos sobre as transacções comerciais, abrangendo a comercialização de mercadorias. Em todo o Império era cobrado o *porpitorium*, que consistia num conjunto de direitos de circulação na rede de comunicações do Império formada quer pelos caminhos terrestres, quer pelas vias fluviais e grandes trilhos de navegação e era composto pelo *direito alfandegário*<sup>32</sup>, pela *passagem*<sup>33</sup> e pela *portagem*<sup>34.35</sup>.

Este sistema também comportava impostos directos, os quais só eram aceites em situações excepcionais, podendo citar-se, a título de exemplo, o *tributum*, que à semelhança da *eisphora* grega, inicialmente tinha um carácter extraordinário, passando depois a ser cobrado regularmente. O contribuinte pagava uma taxa progressiva aplicada de acordo com uma avaliação, por vezes superior ao valor de mercado, do património. A sanção aplicada ao faltoso, podia ser a sua venda como escravo.<sup>36</sup> Existia também o imposto sobre os benefícios agrários, que variava de acordo com a classificação dos terrenos, se fossem privados ou públicos não cultivados, no primeiro caso, o imposto incidia sobre o montante obtido das colheitas, no segundo caso, os usuários daqueles terrenos para pastoreio do gado, deviam declarar o número e a espécie do gado possuído.

Para além destes, ainda havia o imposto sucessório, que taxava 5% dos bens transmitidos, quer fossem móveis ou imóveis, contudo os pequenos patrimónios e as transmissões para os

---

<sup>32</sup> Imposto devido pela passagem de uma fronteira

<sup>33</sup> Imposto cobrado quer na entrada, quer na saída de uma povoação

<sup>34</sup> Taxa cobrada em determinados locais como por exemplo uma ponte

<sup>35</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág. 52.

<sup>36</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, págs. 48 e 49, SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág.25.

parentes mais próximos, como os filhos, estavam isentas. Para o cálculo deste imposto deviam ser deduzidas as despesas com o funeral, este imposto revertia para fins militares.<sup>37</sup>

À semelhança dos gregos, também os romanos mais abastados contribuíam de forma voluntária e periódica a favor da comunidade. Essas contribuições iam desde dinheiro para os cofres públicos, bens para os mais necessitados, realização de obras públicas ou o patrocínio de espectáculos.<sup>38</sup> Os impostos eram cobrados, não pela administração fiscal, mas pelos *publicanos*, pessoas providas de meios económicos, que leiloavam, em praça pública, a colecta de impostos de determinada região, por determinado lapso temporal, ficando estes com uma percentagem do colectado.<sup>39</sup>

O colapso financeiro do Império Romano, ocorre devido ao exponencial aumento das despesas para a manutenção deste, que instiga um aumento exponencial dos impostos, por parte do imperador, conduzindo a um descontentamento da população, a uma diminuição da riqueza e a uma crise da economia privada, que juntamente com factores como a peste e as guerras, geram a decadência do Império.

Com a Idade Média, registou-se um retrocesso civilizacional do Homem: a actividade base da economia passa novamente a ser a agricultura, desaparecendo assim a classe mercantil. A terra passa a ser sinónimo de riqueza, passando a vigorar um sistema feudal que se baseava na submissão dos sujeitos privados daquela fonte de riqueza, que era a grande maioria da população, aos grandes suseranos que, em troca da concessão de terra<sup>40</sup> para seu sustento e protecção, exige fidelidade, conselho, ajuda militar e material, em caso de necessidade. Esta relação era benéfica para ambas as partes, na medida em que favorece o mais fraco, face à conjuntura menos propícia e faculta ao mais forte a manutenção e melhoria até da sua estrutura produtiva e riqueza pessoal, para além de maior poder, substituindo o Estado em certas prerrogativas.

Isto conduz à fragmentação do poder do Estado: o Rei é o senhor dos senhores, possuindo um vasto património pessoal havendo entre ele e o povo uma interposição de uma rede de submissões singulares, e de direitos particulares sobre os quais ele não possui qualquer poder interventivo.

---

<sup>37</sup> Para mais informações SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág. 50

<sup>38</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, págs. 53 e 54, SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág.25.

<sup>39</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.25.

<sup>40</sup> Primeiramente esta concessão era feita de forma vitalícia depois passou a ser efectuada de forma hereditária.

Mesmo em situações excepcionais, com as de guerra estas deviam ser financiadas pelo próprio monarca, podendo este exigir ajuda militar aos seus vassallos apenas quando detivesse um título que lhe concedesse esse direito.<sup>41</sup> Os rendimentos do Rei provinham das rendas pagas pelos camponeses que trabalhavam nas suas terras, dos lucros provenientes da exploração das suas salinas, adegas, minas, pedreiras, florestas, e de direitos por si possuídos como as portagens, os direitos sobre os mercados, a cunhagem e a quebra da moeda e receitas providas da diligência da justiça, das contribuições da Igreja e de ofertas em ocasiões especiais por parte dos seus vassallos.<sup>42</sup> Nesta época os impostos passam a ser desvalorizados e o povo ordena ao monarca, o dever de consultar as Cortes, antes de utilizar este género de contribuições, e quando utilizados de forma considerada excessiva eram até vistos como um desrespeito a Deus pela classe religiosa<sup>43</sup>.

As constantes guerras e a sua exigência de exércitos permanentes, assim como a compra de alianças para a manutenção da paz representavam elevados custos para o património da Coroa, mostrando-se este insuficiente para fazer face ao aumento da despesa, devido ao não recurso por parte do monarca aos tributos fiscais, forçando-o a recorrer à apreensão de bens religiosos, à venda de cargos públicos, à exploração de propriedades do Estado, e a empréstimos<sup>44</sup>. Contudo, este teve obrigatoriamente de se recorrer às receitas fiscais, justificando este recurso com o facto de as guerras não representarem interesses meramente do Rei, mas de toda a comunidade, encontrou-se assim uma justificação, para um recurso doravante recorrente a este tipo de receita.

A transição de um Estado Feudal, para um Estado Fiscal acontece em diferentes momentos por toda a Europa. Foi na França que primeiramente aconteceu essa transição, desencadeada por uma difícil conjectura económica, política e militar marcada pela derrota na Batalha de Poitiers<sup>45</sup> e a captura do rei D. João II. Esta situação de emergência implicou o estabelecimento permanente das *fouages* impostos de compartição emitida pelas localidades, da forma que apreendessem, mais proveitosa.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág.61, SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág.27, VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado. O Álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*, pág. 100.

<sup>42</sup> Conforme, VASQUES, Sérgio, obra citada, págs. 100 e 101.

<sup>43</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.26.

<sup>44</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.29, VASQUES, Sérgio, obra citada, pág. 102.

<sup>45</sup> Batalha decisiva da Guerra dos Cem Anos travada a 19 de Setembro de 1356, num local perto de Poitiers, entre o exército de Eduardo, o *Príncipe Negro*, herdeiro do rei Eduardo III de Inglaterra, e o rei da França João II, que foi feito prisioneiro e levado para Inglaterra. Foi pedido um resgate e o rei foi libertado com o Tratado de Paz de Brétigny, deixando reféns, para reunir o valor do seu resgate em França. Incapaz de o conseguir, voltou para o cativo em Inglaterra onde veio a falecer, deixando o seu filho, Carlos V, como regente da França.

<sup>46</sup> Conforme, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos do Pecado*, obra citada, pág. 105.

Apesar desta forma de imposto ter sido abolida em 1380, esta foi substituída por um outra forma de imposto mais consolidada e duradoura: *a talha*.

A talha foi criada no sentido de ser um imposto individual, com o objectivo de tributar a globalidade dos rendimentos do contribuinte, no sentido de se adaptar às condições socioeconómicas da época levou à criação de duas modalidades: a *talha real*<sup>47</sup> e a *talha pessoal*<sup>48</sup>. Esta forma de imposto, devido às complexidades na avaliação dos bens imóveis, assim como a atribuição de vários privilégios aos nobres, fazia com que este apenas abrangesse a população mais pobre.<sup>49</sup> A cessação deste imposto, deu-se com a Revolução Francesa.<sup>50</sup> A nível da tributação indirecta, existiu em França a *gabela*, imposto sobre o consumo de diversos bens como o vinho, os tecidos, mas que a partir do século XIII, passou a ser cobrado exclusivamente sobre o sal.<sup>51</sup> Outras formas de imposto, a que as classes servis estavam sujeitas eram: as *banalidades*<sup>52</sup>, as *corveias*<sup>53</sup>, a *comedoria*<sup>54</sup>, o *censo*<sup>55</sup>, as *taxas judiciais*<sup>56</sup> e os *direitos de circulação*<sup>57,58</sup>.

Em Castela, o momento de viragem dá-se com a instituição da *alcabala*, pelo rei Afonso XI, em 1342 com o consentimento das Cortes. Este imposto incidia sobre as transacções económicas, que posteriormente contemplou todas as transacções, devido à sua eficácia. A partir de 1400 dispensou-se o consentimento das Cortes, e um tributo que era para ser cobrado de forma excepcional, tornou-se duradouro.<sup>59</sup>

Em Portugal, é com D. João IV, que se dá origem a um imposto proporcional e aplicável à generalidade da população, com o consentimento das Cortes de 28 de Janeiro de 1641, esse imposto tinha a vigência de três anos e visava financiar a Guerra da Restauração,

---

<sup>47</sup> Cobrada nas regiões onde existissem censos das propriedades, uma tradição vinda dos romanos, e que com base na indicação da classe e da área dos terrenos, permitiam uma estimativa do rendimento, era ineficaz em relação aos rendimentos provindos das actividades comerciais e industriais.

<sup>48</sup> Colectada nas regiões onde não se possuísse os censos das propriedades, este imposto baseava-se na apreciação económica feita por um funcionário da capacidade tributária de cada cidadão. Na prática a autoridade fixava o montante global do imposto a pagar por cada comunidade, e estes deveriam repartir o imposto a pagar de acordo com as reais posses de cada um dos habitantes. <sup>48</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág.87, nota de rodapé n.º 312.

<sup>49</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, pág.87, nota de rodapé n.º 311, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág.30.

<sup>50</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.30, VASQUES, Sérgio, obra citada, pág. 104.

<sup>51</sup> Conforme SANTOS, José Albano, obra citada, pág.86, nota de rodapé n.º 304, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág.30, VASQUES, Sérgio, obra citada, págs. 105.

<sup>52</sup> Prestações exigidas pelo uso de bens colectivos, como os moinhos, os fornos e os lagares.

<sup>53</sup> Direito de exigir a participação de trabalho na construção ou manutenção das estradas, caminhos pontes, ou outros edifícios possuídos pelo senhor.

<sup>54</sup> Obrigação do servo em conceder alimentação e alojamento na sua casa, ao senhor quando este viajasse pelos suas propriedades.

<sup>55</sup> Prestação devida pelo uso da terra do senhor.

<sup>56</sup> Taxas devidas aos senhores feudais pela administração da justiça.

<sup>57</sup> Cobrados pelos senhores, relativamente aos percursos comerciais que atravessassem os seus domínios.

<sup>58</sup> Conforme SANTOS, José Albano, *Teoria Fiscal* obra citada, pág.63 e ss.

<sup>59</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág.31

denominava-se *décima militar* e recaía sobre os proveitos dos capitais, rendas, cargos, prédios, em que era aplicada uma taxa de 10%. O prolongar da Guerra, fez com que a sua duração fosse superior à consentida pelas Cortes, este vigorou até meios do séc. XIX.<sup>60</sup> Em termos de tributação indirecta, em 1387 foi aprovado pelas Cortes em Coimbra, um imposto sobre o consumo: as *sisas gerais*, autorizado apenas por um período de um ano, contudo este tornou-se permanente devido à sua eficiência, a sua importância viria a tornar-se reduzida por volta de 1500, altura em que os direitos alfandegários tomam um lugar de primazia.<sup>61</sup>

Inglaterra foi onde o Estado Fiscal, se desenvolveu mais tardiamente, devido a uma resistência fiscal invulgar proporcionada pela Magna Carta, a qual exigia a existência de acordo por parte da população, daí se compreenda a primazia da tributação aduaneira, e a sua importância enquanto principal fonte de receita pública.<sup>62</sup>

A Revolução Francesa e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, conduziu a que o imposto fosse aceite, na altura, com forte relutância, quase como um mal inevitável, no entanto este deveria ser aceite por consentimento inequívoco por parte da população<sup>63</sup>, à semelhança do que acontecia em Inglaterra desde o século XIII, por exigência da Magna Carta. A razão de fundo que motivou o sentimento de rejeição derivou do facto de o imposto ser considerado um atentado, contra o direito à propriedade privada, o qual era entendido como um direito absoluto, natural e inviolável, que não deveria sofrer limitações, senão, as livremente consentidas pelos seus titulares.

Além disso, se o poder tributário provinha do Estado e as receitas se destinavam ao Estado, este não devia interferir nas esferas "sagradas" dos direitos e liberdades individuais.

Adam Smith referia que os impostos eram todos "*mais ou menos antieconómicos que aumentam o rendimento do soberano que geralmente só mantém trabalhadores improdutivos, em detrimento do capital do país que só mantêm trabalhadores produtivos.*"<sup>64</sup>

Ferreira Borges considerava que "*é por tanto o tributo um desfalque da riqueza de cada um para alcançar os bens, que resultão à sociedade da observância da lei, isto é, a segurança do*

---

<sup>60</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág.32.

<sup>61</sup> Conforme, VASQUES, Sérgio, *Os Impostos do Pecado*. obra citada, págs. 110 a 112.

<sup>62</sup> Para mais informação consultar VASQUES, Sérgio, obra citada, págs. 106 e 107.

<sup>63</sup> Para que o consentimento fosse obtido de um aforma esclarecida o monarca deveria justificar detalhadamente, quais as finalidades que aquele imposto visava financiarem.

<sup>64</sup> Apud RICARDO, David. *Princípios de Economia Política e de Tributação*, pág. 112

*domínio e da liberdade. É um sacrifício; mas é preço da segurança. Se é um mal, é um mal necessário para obter um bem evidente e essencial à sociedade."*<sup>65</sup>

Esta concepção, reflectia as estruturas económico-sociais da época, em que toda a fiscalidade, era estruturada de acordo com os interesses da classe burguesa, estimulando a sua ambição para a acumulação e para o investimento.

Este entendimento caracteriza, a doutrina jurídico-tributária de finais do século XIX até aos inícios do século XX, alterando-se apenas após a I Guerra Mundial. De um modo geral, o imposto consistia numa obrigação dos súbditos, de participar nos encargos financeiros do Estado, a sua finalidade era fazer face às despesas financeiras públicas. Fortemente influenciado pelas ideias liberais, este conceito de imposto encontrava-se em estreita ligação com a percepção que se tinha das políticas financeiras da época, em que se considerava que estas políticas financeiras deveriam ser neutras, não prosseguindo outro fim senão o da satisfação das despesas públicas, também o imposto deveria servir apenas para sustentar tais despesas, que deviam ser mínimas, porque o Estado não devia intervir, ou se o fizesse deveria fazê-lo o mínimo possível.

Quatro características se podem atribuir ao conceito de imposto segundo a teoria liberal: ser mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal. Só assim ele respeitaria a ordem natural e seria legítimo.<sup>66</sup>

A intervenção do Estado na sociedade e na economia foi inevitável, principalmente para corrigir os desequilíbrios provocados pelo capitalismo, e exigiu a ampliação da máquina administrativa e, conseqüentemente, o aumento das despesas públicas. O imposto foi considerado a via, por excelência, através da qual se podia dar satisfação às crescentes necessidades financeiras. Passando este a desempenhar uma nova função, a extrafiscal, uma função paralela à que tradicionalmente lhe estava adstrita.

O imposto constituía, assim não só um meio para a satisfação das necessidades financeiras públicas, mas também um instrumento para a repartição dos rendimentos e da riqueza, portanto, este além de poder prosseguir uma finalidade fiscal, podia também prosseguir uma finalidade extrafiscal. Para Wagner, estas duas finalidades tinham o mesmo peso, situavam-se

---

<sup>65</sup> Conforme. BORGES, José Ferreira. *Princípios de Syntelologia, Compreendendo em Geral a Theoria do Tributo, e em particular observaçoens sobre a administração e despesas de Portugal em grande parte aplicáveis ao Brazil* pág. 2.

<sup>66</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, pág. 224.

ao mesmo nível, significando que um imposto que se destinasse unicamente à realização de um fim político-social não perderia a sua qualidade de imposto.<sup>67</sup>

Com a I Guerra Mundial e a Grande Depressão de 1929, verificou-se uma necessidade da Intervenção Estatal, influenciada fortemente pela teoria económica de John Keynes, que constatando que as forças do mercado por si não eram capazes de atingir um equilíbrio, elaborou os princípios da economia financeira anti cíclica, estabilizadora e propulsiva, propôs a intervenção do Estado, através de políticas económicas capazes de regular o mercado.<sup>68</sup>

A função extrafiscal do Estado, passou a ter um papel primordial porque, passando o Estado a realizar mais tarefas económicas e sociais, inelutavelmente passou a ter mais despesas, o que acarretou a necessidade de ter mais receitas para a sua cobertura, isto é, passaram a existir mais impostos, tornando-se claro que os impostos eram instrumentos apropriados para a prossecução de tarefas de configuração económico-social.<sup>69</sup>

Podemos concluir que ao longo das diversas épocas, o imposto teve um papel mais ou menos relevante, como podemos observar. Ao longo dos tempos, o Estado tentou encontrar alternativas a esta fonte de financiamento, tais como as receitas patrimoniais. Contudo, mesmo um Estado Patrimonial, tal como aconteceu na Idade Média, em que a Coroa apesar de ser titular de um conjunto de rendimentos provenientes do seu património e direitos reais, acabou por ter de recorrer ao imposto. Excepcionalmente, encontramos ainda alguns Estados patrimoniais, como os Estados Socialistas, cuja base financeira provém fundamentalmente dos rendimentos da propriedade e actividade empresarial do Estado, e “Estados” como o Mónaco, Macau ou Dubai, em que a maioria das receitas públicas advém da concessão do jogo ou da exploração do petróleo.

Outra alternativa inviável é a existência de um Estado custeado predominantemente por tributos bilaterais, ou seja, custeado através de taxas, em que cada cidadão teria de pagar a sua parte dos serviços públicos de que beneficia, no entanto isto não é possível devido à existência de um conjunto de bens, os bens públicos, cujos custos não podem ser divididos pelos beneficiários, têm de ser suportados pelo conjunto da população, ou seja tem de ser repartido por todos os contribuintes. De entre esses bens públicos, temos bens associados às funções do Estado como: a defesa nacional, a protecção policial, a segurança, a política

---

<sup>67</sup> Conforme NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, págs. 229 e 230

<sup>68</sup> Conforme NABAIS, José Casalta, obra citada, pág. 233

<sup>69</sup> Conforme NABAIS, José Casalta, obra citada, págs. 233 e 234.

económica e financeira, são bens cujos custos não podem ser divididos pelos seus beneficiários. Depois existem bens colectivos como a saúde, a educação, a segurança social, que apesar dos seus custos poderem ser repartidos pelos seus utilizadores, isso implicaria que quem não tivesse condições financeiras ficaria impedido de beneficiar deles, a própria Constituição exige que toda a população tenha acesso a estes bens, independentemente das suas condições financeiras, logo estes não podem ser financiados em todo ou em parte por taxas.<sup>70</sup> Podemos assim concluir, a impossibilidade de as finanças públicas se basearem unicamente neste tipo de tributos fiscais.

## **1.2 - AS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS**

### **1.2.1 - A evasão fiscal lícita e ilícita e o planeamento fiscal**

A sistemática tentativa de o Homem se eximir ao pagamento de impostos, remonta a tempos ancestrais, atrevendo-nos mesmo a afirmar que se trata de um factor intrínseco que tem acompanhado os diversos sistemas fiscais ao longo dos tempos. Nesse desiderato, têm sido utilizadas as mais diversas “técnicas” ou “atitudes”.

Para a melhor compreensão do fenómeno, iremos agora abordar alguns conceitos, tais como infracção fiscal, fraude, evasão, planeamento e poupança fiscal, conceitos estes, que, por sua vez, se inserem, numa lógica de mera diminuição do pagamento de impostos, de completa “fuga” aos mesmos e ou de obtenção de benefícios ilegítimos.

No primeiro caso, será de sufragar a afirmação de Nuno Sá Gomes, de que *“a racionalidade da gestão das actividades económicas, pressupõe que, em princípio, os agentes económicos devam minimizar os respectivos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais. Sendo assim, a boa gestão fiscal, supõe, obviamente, a minimização dos custos fiscais...”*<sup>71</sup>.

Nos outros, pura e simplesmente, existe a intenção de o agente obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida, visando uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado.

---

<sup>70</sup> NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*, Ciência e Técnica Fiscal, 2008/421, pág. 7 e ss.

<sup>71</sup> GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal* pág. 22 e 23.

Jorge Bacelar Gouveia define evasão fiscal como “o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano”.<sup>72</sup>

Como sabemos só são tributados os factos tributários como tal tipificados na lei fiscal, com a existência dos “corolários da proibição da aplicação analógica das normas de tributação, da indisponibilidade do tipo legal tributário pela Administração fiscal, da proibição da discricionariedade na aplicação da lei fiscal, da proibição do emprego de conceitos indeterminados e da aplicação retroactiva das leis fiscais, quer ao nível legislativo quer interpretativo”<sup>73</sup>. Decorre a licitude dos negócios fiscalmente menos onerosos, também designados por economia ou poupança fiscal.

É inegável que a dinâmica da economia e do sistema financeiro geram variadíssimas manifestações de riqueza que não são tributadas<sup>74</sup>, podendo-se falar nesse caso em lacunas de tributação. Contudo, tal não legitima que eventuais lacunas de regulamentação fiscal possam ser integradas analogicamente pelo intérprete.

O sistema fiscal português não comporta lacunas de regulamentação, pelo que o recurso à analogia na tributação não é permitido. Ao admitir-se tal procedimento estar-se-ia a reconhecer, ainda que de forma implícita, que apesar de a lei tributária não prever, nem na sua letra nem no seu espírito, a tributação de certa manifestação de riqueza, salvo os casos previstos, podia a Administração Fiscal substituir-se à lei e tributá-la com o fundamento de que combatia a manifestação de riqueza omissa na letra e no espírito da lei tributária.

Podemos concluir, que do ponto de vista económico-financeiro, existem no nosso sistema fiscal lacunas de tributação, mas estas não consubstanciam ou sequer legitimam lacunas de regulamentação que devam ser integradas analogicamente, daí resultando a figura da *evasão fiscal lícita* (também conhecida por *elisão* ou *evitação fiscal*) que a doutrina anglo-saxónica designa por *tax avoidance*, que apenas pode ser censurado moralmente.

---

<sup>72</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar. “A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 373, p.13

<sup>73</sup> GOMES, Nuno Sá, “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 371, pág. 25

<sup>74</sup> Por exemplo, não são tributadas em sede de IRS e IRC, em certas condições, as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, por entidades ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis nos termos do art. 27.º, n.º1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Deste modo, conclui-se que o contribuinte tem o direito de gerir a sua vida pessoal ou a sua actividade empresarial no sentido de minimizar os respectivos custos fiscais, quer aproveitando as normas fiscais que permitem, sugerem ou desejam essa poupança fiscal (é o chamado planeamento fiscal ou *tax planning*) sem violar, portanto, a letra ou o espírito da lei fiscal, evitando ou elidindo a aplicação da lei fiscal mais gravosa mediante a celebração de negócios jurídicos indirectos ou directos dirigidos exclusivamente à poupança fiscal, inclusive mediante actos de destreza fiscal. No entanto, importa, desde já reter que *tax avoidance* não se confunde com a chamada *tax evasion*, essa sim ilícita e que constitui infracção fiscal.

Podemos afirmar que a poupança fiscal é, frequentemente, estimulada ou, por vezes, sugerida de forma mais subtil pelo próprio legislador, ao estabelecer normas negativas de tributação, quer consignando desagravamentos fiscais estruturais (como as exclusões tributárias, deduções específicas), quer consagrando benefícios fiscais excepcionais, estáticos ou dinâmicos, dirigidos a situações já consumadas ou a situações futuras, que se pretendem fomentar. Nestes casos, os actos e negócios da economia fiscal têm lugar “*intra legem*” (planificação fiscal).

Existem, porém, casos em que nem a letra da lei fiscal, nem o seu espírito, previram certo facto ou situação, pelo que, como decorrência própria do princípio da legalidade, aqueles não poderão ser tributados. Na perspectiva dos contribuintes, podemos concluir que estes poderão adoptar esses comportamentos sem que se submetam ao imposto respectivo, daí decorrendo uma economia fiscal, ou uma poupança fiscal que ocorre “*extra legem*”, isto é, relativamente a factos ou situações não previstos pela lei fiscal (elisão fiscal). Neste contexto, será importante não esquecer que *ilícito fiscal* não se confunde com *infracção fiscal*.

Como refere Nuno Sá Gomes se a violação das leis fiscais as infringe, dará sempre origem a uma ilicitude fiscal, assumindo esta, natureza diferenciada, sendo também sancionada mediante sanções fiscais de variada índole, designadamente, quer por *sanções reconstitutivas* (como a anulação dos actos ou negócios ilegais; execução fiscal), quer por *sanções preventivas* (como o vencimento total de dívidas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), quer por *sanções compensatórias* (como por exemplo os juros fiscais compensatórios a favor da Fazenda Nacional), quer por *sanções compulsórias* (como os juros de mora que são simultaneamente compensatórios e compulsórios), quer por *sanções punitivas* (coimas, multas, prisão).

Em sentido amplo, todos os ilícitos fiscais, qualquer que seja a natureza da sanção fiscal aplicável, são infracções à lei fiscal, embora na doutrina fiscal, e na própria lei, a expressão *infracção fiscal* apenas é reservada para os factos ilícitos e culposos que são sancionados com sanções penais. Veja-se o artigo 2º n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias, que dispunha que “*Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.*”

Assim, se todas as violações da lei fiscal, sendo *ilícitos fiscais*, são *infracções à lei fiscal*, em sentido técnico-jurídico, entre nós, só serão infracções fiscais *os factos típicos, ilícitos e culposos, sancionados penalmente*, quer se trate de ilícito penal administrativo (contra-ordenações fiscais), quer se trate de ilícito fiscal criminal (crimes fiscais). De igual modo, e para aquele autor, a expressão *sanção fiscal* não é sinónimo de *punição fiscal*, pois esta é a sanção que caracteriza as infracções fiscais, que são apenas uma espécie, do género, ilícito fiscal.<sup>75</sup>

Para além daquelas expressões, o mesmo autor qualifica como *negócios antijurídicos*<sup>76</sup>, os negócios jurídicos dos contribuintes subsumíveis nas normas fiscais anti-abuso os quais não são sancionados, uma vez que não lhes é aplicável qualquer sanção, quer reconstitutiva (estes negócios não são anuláveis), quer sanção compensatória (o atraso no pagamento dos impostos por causa destes negócios “abusivos” não dá lugar ao pagamento de juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional), quer sanção punitiva (não dando lugar ao levantamento de auto de notícia por contra-ordenação ou crime fiscal).

Mas por outro lado, não se trata de negócios totalmente regulares, pois a lei autoriza a Administração Fiscal a corrigir a matéria colectável decorrente destes negócios, e declarada pelos contribuintes, para efeitos de tributação. A estes negócios, aquele autor qualifica-os como negócios antijurídicos, mas não ilícitos. Portanto, também a ilicitude fiscal não é equivalente a anti juridicidade fiscal.

Já Sampaio Dória<sup>77</sup> utiliza um conceito de evasão fiscal abrangente, como “*toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*”. Este autor, conceitua fundamentalmente esse fenómeno em termos sócio-

---

<sup>75</sup> GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal*, obra citada, pág. 18 e ss.

<sup>76</sup> GOMES, Nuno Sá, obra citada, pág. 20 e ss.

<sup>77</sup> DÓRIA, António Roberto Sampaio. “*Evasão Fiscal Legítima: conceito e problemas.*”, pág. 3 e ss, apud LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Estudos de Direito Fiscal*, pág. 13 e ss.

económicos, englobando, segundo outros autores, indistintamente situações que merecem e outras que não justificam uma consideração jurídica.

Porém, naquele conceito, encontram-se englobadas situações de *evasão fiscal* que, embora não violando qualquer norma jurídica concreta, atentam contra o sistema jurídico considerado no seu conjunto.

Para Menezes Leitão<sup>78</sup>, na classificação de Sampaio Dória aparecem englobadas no seu conceito amplo de evasão fiscal, situações que merecem reacções muito diversificadas da ordem jurídica, as quais variam entre a absoluta irrelevância jurídica e a directa contrariedade à lei (ilicitude).

Reformulando a classificação de Sampaio Dória, é de opinião que a única situação em que se poderia justificar a elaboração de uma teoria da interpretação da lei fiscal com fins anti-evasivos, é no âmbito da elisão fiscal. Segundo este autor, as situações de evasão fiscal “*contra legem*” desencadeiam níveis repressivos de reacção por parte da ordem jurídica, pelo que não existe necessidade de elaboração de uma teoria da interpretação da norma fiscal, com fins anti-evasivos.

Já Alberto Xavier<sup>79</sup>, classifica a distinção entre “tax avoidance” e “tax evasion”, como “*jogo de tipos legais*”, dependente do particular. Embora ambas as situações desencadeiem negócios fiscalmente menos onerosos, na fraude fiscal verifica-se o incumprimento de uma obrigação tributária através de meios que impedem o seu conhecimento, ao passo que na chamada evasão fiscal lícita, não chega a nascer ou adquirir menor conteúdo a obrigação tributária, quer por não se realizar o facto tributário, pressuposto da norma de incidência, quer por, realizando-se embora esse facto tributário, vier a ser impedido o nascimento da obrigação de imposto, desencadeando-se, por exemplo, os pressupostos de uma isenção (*norma-limite, que impede a normal produção dos efeitos da norma de incidência, em caso de verificação de certos factos, normalmente tidos como índices negativos de capacidade contributiva*). De acordo com Alberto Xavier, da “tax avoidance” (em que se procura não entrar na relação jurídica tributária) e da “tax evasion” (em que se procura dela sair).

---

<sup>78</sup> LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Estudos de Direito Fiscal*, pág. 13 e ss.

<sup>79</sup> XAVIER, Alberto Pinheiro. “*O negócio Indirecto em Direito Fiscal*”, *Ciência e Técnica Fiscal* n° 147, págs. 9 a 12

## Evasão Lícita

A evasão lícita ocorre quando os contribuintes utilizam expedientes que se afastam da previsão legal das normas tributárias, sendo exemplo disso a realização de negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou através de procedimentos contabilísticos, admissíveis e lícitos, que lhes são mais favoráveis. São os designados negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que, todavia, são lícitos.

Com o surgimento da norma geral anti-abuso<sup>80</sup> e atendendo à amplitude da sua redacção, os objectivos pretendidos com os comportamentos elisivos tornaram-se difíceis de concretizar, uma vez que a Administração Tributária pode vir a exercer o seu poder de qualificação dos actos jurídicos e proceder à subsequente correcção da matéria colectável.

De qualquer modo, é impossível ao legislador prever toda a realidade evasiva e fraudulenta e abrangê-las nas cláusulas geral anti-abuso.

Como sabemos só são tributados os factos previstos na lei fiscal, como “*corolários da proibição da aplicação analógica das normas de tributação, da indisponibilidade do tipo legal tributário pela Administração fiscal, da proibição da discricionariedade na aplicação da lei fiscal, da proibição do emprego de conceitos indeterminados e da aplicação retroactiva das leis fiscais, quer ao nível legislativo quer interpretativo*”<sup>82</sup>. Decorre a licitude dos negócios fiscalmente menos onerosos, também designados por economia ou poupança fiscal.

É inegável que, do ponto de vista económico existem variadíssimas manifestações de riqueza que não são tributadas, podendo-se falar nesse caso em lacunas de tributação, contudo, juridicamente não há lacunas de regulamentação fiscal que devam ser integradas analogicamente pelo intérprete. Quando se verifique um abuso na utilização destes procedimentos *extra legem* estamos na presença de verdadeiros actos ou negócios antijurídicos<sup>83</sup>, que ainda assim são lícitos.

---

<sup>80</sup> A norma geral anti-abuso foi inicialmente consagrada no Código de Processo Tributário e só posteriormente foi incluída na Lei Geral Tributária, pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

<sup>81</sup> O artigo 38º, n.º 2 da LGT estabelece que “*São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essenciais ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”.

<sup>82</sup> GOMES, Nuno Sá, “*As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 371, pág. 25

<sup>83</sup> São antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeitos de tributação, a administração corrija a matéria colectável deles resultantes.

É o que sucede aquando da celebração de alguns negócios verdadeiros e realmente queridos pelas partes (não simulados), mas que se destinam, primeiramente, a evitar a tributação ou, ao menos, a diminuir o montante de imposto a pagar, acabando por constituir um verdadeiro abuso de direito. Nestas situações, a lei procura evitar o resultado pretendido pelos seus beneficiários, proibindo-o, por o considerar planeamento fiscal abusivo.

Tal função limitadora compete à cláusula geral anti-abuso, prevista na Lei Geral Tributária, às diversas cláusulas especiais anti-abuso, que se encontram espalhadas pelos vários códigos fiscais - *anti tax avoidance clauses* e ainda às normas fiscais de incidência, que utilizam conceitos amplos.

Estes actos ou negócios jurídicos são ineficazes perante a Administração Fiscal são, contudo válidos do ponto de vista civil<sup>84</sup>, porque se não o fossem, o contribuinte não poderia defraudar a lei fiscal. Ou seja, a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte em fraude à lei, pressupõe um resultado não permitido apenas pelo ordenamento tributário.

A cláusula geral anti-abuso funciona como um filtro, que afere e delimita os casos de elisão fiscal, e representa uma forma de concretizar o princípio da substância económica sobre a forma dos actos ou negócios jurídicos. Genericamente, pode dizer-se que o objectivo da cláusula geral anti-abuso é impedir que os contribuintes evitem a carga fiscal a que estão sujeitos, através do uso anómalo de formas jurídicas habilmente concebidas para os colocar fora do campo de incidência dos tributos. Esta situação, representaria uma violação frontal dos princípios da igualdade distributiva e da capacidade contributiva.

Quanto à evasão fiscal ilícita, ela surge apenas quando o contribuinte pratica factos ilícitos e culposos que constituem infracção fiscal violadora de normas de incidência, como é o caso do não pagamento voluntário de um imposto já liquidado e vencido.

### *O Planeamento Fiscal*

O contribuinte tem o direito de gerir os seus negócios no sentido de minimizar os custos fiscais da sua actividade, podendo fazê-lo através do planeamento fiscal, utilizando, para o efeito as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, mas sempre dentro do quadro jurídico existente.

---

<sup>84</sup> Dispõe o art. 280.º do Código Civil, sob a epígrafe requisitos do objecto negocial: “1- É nulo o negócio jurídico cujo objecto seja física ou legalmente impossível, contrário à lei ou indeterminável. 2- É nulo o negócio contrário à ordem pública, ou ofensivo dos bons costumes”. Os negócios elisivos não se enquadram nesta definição legal.

Em regra, estes actos são praticados apenas pelas empresas de média e grande dimensão, através do recurso aos serviços de consultores, gestores fiscais e de advogados especialistas.

O contribuinte usufrui do conhecimento profundo das leis fiscais para aplicar as soluções que lhe são mais favoráveis. Estes comportamentos são *intra legem*, não evasivos, que visam diminuir o imposto a pagar, mas dentro do normativo legal existente.<sup>85</sup> Ao efectuar o planeamento fiscal é indiferente, se contribuinte o faz de boa ou má-fé. A verdade é que ele tem o dever de agir desta forma, para garantir a sua racionalidade económica, boa gestão comercial, financeira e fiscal. A poupança fiscal é consequentemente um direito do contribuinte, que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

As próprias leis tributárias contêm normas denominadas de desagravamento (normas negativas de tributação), nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria colectável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação<sup>86</sup>, por exemplo a zona franca da Madeira, as quais são provas vivas de que a poupança fiscal é inclusive sugerida pelo legislador.

Contudo, dada a elevada perda de receitas para os Estados associada à planificação fiscal, existe uma tendência crescente e generalizada no sentido de a impedir, utilizando para isso novos métodos de interpretação das leis, presunções fiscais, introduzindo nos diplomas fiscais normas anti-abuso e ainda utilizando conceitos jurídicos de uma forma mais abrangente do que a normalmente utilizada noutros ramos de direito<sup>87</sup>.

Há factores externos, derivados da heterogeneidade das leis fiscais dos vários países, que podem facilitar o planeamento fiscal praticado pelas empresas de dimensão internacional.

É exemplo disso, o regime dos preços de transferência (artigos 63.º e seguintes do CIRC), assente no princípio da independência e no conceito de relações especiais, dada a diversidade de tratamento a que está sujeito nos vários países. *“O regime de preços de transferência é de especial importância no contexto dos grupos multinacionais. Economicamente a realidade é*

---

<sup>85</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, Os *Crimes Fiscais* obra citada, pág.42.

<sup>86</sup> As zonas de baixa tributação têm normalmente as seguintes características: taxas de imposto reduzidas, ou mesmo nenhuns impostos, sobre alguns ou todos os tipos de rendimento ou de capital; um elevado sigilo bancário e comercial; ausência de controlo cambial sobre depósitos estrangeiros em moeda estrangeira; um sector financeiro diversificado; meios de comunicações modernos; diversidade de veículos e produtos fiscais (tais como *holdings*, fundações, sociedades comerciais e seguradoras, poucas ou nenhuma Convenções para Evitar a Dupla tributação e cláusulas de troca de informações e ainda instituições e governos estáveis.

<sup>87</sup> O art. 11.º, n.º 2, da LGT dizer que: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”.

*única, do ponto de vista do direito fiscal internacional a situação é múltipla. Os diferentes tratamentos jurídico-fiscais concedidos pelos estados aos rendimentos de um grupo multinacional podem não só acarretar problemas de dupla ou múltipla tributação, mas também carrear vantagens inerentes a dupla ou múltiplas isenções ou deduções fiscais. Situamo-nos aqui na área do planeamento fiscal, às vezes legítimo, outras vezes ilegítimo ou abusivo*<sup>88</sup>.

### Evasão Ilícita

Diferente das duas figuras atrás descritas, a evasão fiscal ilícita viola a letra e o espírito da lei fiscal, constituindo, por isso, infracção fiscal penalmente sancionável.

É o que acontece, por exemplo, com a utilização de negócios jurídicos simulados, com a falsificação dos documentos de suporte das declarações fiscais e com a não entrega ao Estado dos rendimentos retidos na fonte. Aqui, o sujeito passivo engana directa e intencionalmente a administração tributária, infringindo as normas tributárias. Os comportamentos acima descritos preenchem o tipo legal de contra-ordenações administrativas ou, nos casos mais graves, de crimes fiscais.

Os actos ou negócios jurídicos destinados à subtracção ao pagamento dos tributos ou à obtenção de vantagens fiscais e praticados por meios artificiosos ou fraudulentos, são também ineficazes no âmbito tributário (por acção da cláusula geral anti-abuso, prevista no art. 38.º, n.º 2, da LGT). Mas a ineficácia desses negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados, desde que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, uma vez que as normas fiscais, em regra, visam fins económicos<sup>89</sup>. Assume aqui particular relevância a simulação fiscal<sup>90</sup>, que consiste na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto.

A administração fiscal tem poderes de correcção da matéria colectável, por exemplo, em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas (IRC) e do rendimento das pessoas singulares (IRS).

---

<sup>88</sup>ESTEVEVES, Jaime Carvalho, TEIXEIRA, Glória, SANCHES, José Luís Saldanha, RODRIGUES, João Silva. “*Jurisprudência Fiscal Anotada - Supremo Tribunal Administrativo – 2001*”, pág. 60

<sup>89</sup> Diz o artigo. 38.º, número 1 da LGT: “*A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes*”.

<sup>90</sup> O código Civil dá a noção de simulação relativa no artigo. 241.º: “*1. Quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado 2. Se, porém, o negócio dissimulado for de natureza formal, só é válido se tiver sido observada a forma exigida por lei*”.

## 1.2.2 - Evolução Histórica das Infracções Fiscais no Direito Penal Fiscal Português

O direito penal tributário, têm como objectivo a protecção de interesses, que se encontram fora da alçada do âmbito de protecção do direito penal de justiça. Com a intervenção do Estado na administração da economia, os crimes económicos, passaram a ter uma necessidade de tratamento específico, atentas as características próprias. Passando as infracções fiscais a elevar-se à categoria de infracções penais, tendo como função a regulação da economia e a necessidade de se assegurar uma justiça distributiva com base na repartição de riqueza.

Esta autonomia das infracções fiscais, em relação ao direito comum, teve como marco fundamental a Lei 12, de 13/12/1844, publicada no *Diário do Governo*, n.º 295, que estabelecia o princípio da especialidade das sanções fiscais. O objectivo principal desta lei era a criação de um imposto sobre a transmissão de forma gratuita da propriedade, fosse através de doação, nomeação, legado, sucessão testamentária, ou legítima, universal, ou singular, ou qualquer outra forma.

Naquele diploma, o legislador punia com pena de multa os comportamentos que tinham por finalidade prejudicar os interesses da Fazenda Nacional.<sup>91</sup> Segundo Eduardo Correia, o objectivo deste, com a criação de: “*tais multas, o legislador de 1844 teria tido a intenção de substituir por elas as penas previstas nas Ordenações (pena corporal e degredo), para a simulação quando fiscal.*”<sup>92</sup>

Quanto à análise da natureza jurídica do ilícito fiscal, encontram-se diversas teorias. Apresentaremos de forma sucinta, algumas das concepções mais relevantes.

A tese administrativa, em que se defende uma percepção administrativista do ilícito fiscal e se nega qualquer natureza criminal às infracções fiscais, dotando-as, de outro modo, de um referente de cariz administrativista. Segundo esta teoria, a infracção fiscal seria axiologicamente neutra não tendo, por isso, carácter criminal, estando, afastadas quaisquer penas de carácter privativo da liberdade. O carácter neutro do ilícito determinaria penas pecuniárias, dando, dessa forma, cumprimento à integração do tributo omitido, que o Estado

---

<sup>91</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág.51 e ss.

<sup>92</sup> CORREIA, Eduardo. *Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.*, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, pág. 17. GONÇALVES, Laureano Afonso. *Direito Penal Fiscal/Evasão e fraudes fiscais*, pág.16.

não conseguiu obter ou de que se viu privado, acrescido da devida sanção para cominação do incumprimento dos deveres fiscais.<sup>93</sup>

Para Nuno Sá Gomes, os defensores das teses administrativistas concordam que as infracções fiscais atacam interesses do Estado, ao contrário dos crimes comuns que afectam interesses particulares.<sup>94</sup> A caracterização das infracções fiscais, como tendo natureza administrativa, determinaria a aplicação de sanções, sem as exigências que o Direito Penal tem por indispensáveis quanto às condições de culpabilidade e meios de defesa.

Em posição contrária às teses administrativistas, encontramos as concepções penalistas sobre a natureza das infracções fiscais. Para estas teses, o ilícito fiscal não é eticamente neutro, porquanto a evolução do direito tributário com preocupações de justiça social, atribui-lhe ressonância ética.

Para Eliana Gersão, *“a criminalização das mais graves infracções fiscais nada choca o sentimento de justiça dos cidadãos que possuem uma recta consciência dos seus deveres sociais (...) e, além disso constitui um elemento valioso para a formação generalizada dessa consciência”*<sup>95</sup>

Salienta-se ainda o facto, de alguns dos actos puníveis do direito penal comum, incluírem actos com idêntico desvalor às acções violadoras de normas tributárias, como o crime de burla e de falsificação de documentos.<sup>96</sup>

Para autores como Wagner, Dus Malinverni, Hensel, Jarach, e Rafael Bielsa, sempre que as infracções revelem um conteúdo ético e visem proteger interesses que não unicamente os do Estado e a gravidade e necessidade assim o exijam, o direito criminal é, assumidamente, o campo dos ilícitos fiscais, sendo o direito tributário um capítulo do direito penal<sup>97</sup>, tese que prevaleceu no direito português até aos anos setenta do século XX.

Noutra perspectiva, encontram-se as doutrinas pluralistas, que negam autonomia às infracções tributárias. A justificação para essa orientação radica no facto de, os ilícitos fiscais afectarem interesses distintos: por vezes afectam o património do Estado, outras vezes perturbam a relação fiscal, quedando-se a possibilidade de autonomização dos ilícitos.

---

<sup>93</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 244.

<sup>94</sup> GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal* obra citada, pág. 100

<sup>95</sup> Apud, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 245.

<sup>96</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 245.

<sup>97</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 245.

Assumindo naturezas diversas, os ilícitos fiscais põem em relevo características heterogéneas, não existindo em rigor infracções tributárias no autêntico sentido do termo, senão infracções administrativas ou penais ligadas ao fenómeno tributário. Parece inegável a heterogeneidade das infracções tributárias, mas também, o sentido teleológico e exigências próprias que reclamam um tratamento autónomo por parte do Direito.

Considera-se, essencial, para uma verdadeira regulação da temática, identificar e compreender a verdadeira essência do direito penal tributário.

O dever de pagar impostos ou o dever do cidadão em contribuir para a formação do património público, revela-se imprescindível para a concretização da directiva constitucionalmente imposta de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a qual, sendo uma das finalidades do sistema fiscal, possui ainda o objectivo de corrigir as desigualdades sociais.<sup>98</sup>

Apesar de haver infracções fiscais, que possam ou devam ser tuteladas administrativamente, não se pode deixar de reconhecer que existem outras que possuem um conteúdo e dignidade penais, assegurando-lhes, portanto, a natureza penal.

Actualmente, os crimes tributários não se inserem no direito penal tradicional. De acordo com a opção sistemática actualmente seguida, os crimes tributários foram integrados no campo do direito penal secundário, extravagante e caracteristicamente instável e precário, não afastando os princípios perfilhados daquele. As infracções tributárias, apresentam, todavia, características que exigem um tratamento autónomo em relação ao direito penal clássico, atendendo também às particularidades relação jurídica-fiscal, que lhe está subjacente.

Contudo esta autonomia, não é absoluta já que, esta matéria continua a manter os princípios enformadores e categorias dogmáticas do direito penal clássico, como fonte do direito penal fiscal. Assim, apesar da autonomia reconhecida às infracções tributárias, em razão da necessidade de adequação às especificidades da matéria, e que importa o reconhecimento de uma adaptação à dogmática, que se apresenta específica e relativamente distinta do direito penal clássico, estas não são inteiramente autónomas.

---

<sup>98</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 251.

A criminalização das infracções fiscais aduaneiras, teve lugar no Código Penal de 1886, que já previa o contrabando no artigo 279.<sup>99</sup> e o descaminho no artigo 280.<sup>100</sup>. Por sua vez, o artigo 281.<sup>o</sup> remetia a análise destes crimes para as disposições das leis especiais. A previsão no contencioso aduaneiro deu-se com a aprovação do Decreto-Lei número 2, de 27 de Setembro de 1894.<sup>101</sup>

Mais tarde, tal matéria passou a ser regulada no Decreto-Lei n.º 31664, de 22 de Novembro de 1941, que marcou a “*nítida separação entre responsabilidades fiscais de natureza criminal e civil*”<sup>102</sup>. Com este intuito, o legislador estabelecia no n.º 1 daquele Decreto, a definição de infracção fiscal como sendo todo o “*facto ilícito declarado punível por lei ou regulamento fiscal*”, prevendo no n.º 2 que “*as infracções fiscais são os delitos e as transgressões fiscais*”.

O Decreto em causa pautava-se ainda pelo combate à “*benevolência com que, em regra, são julgados os delitos fiscais...*”<sup>103</sup> designadamente através da punição ao delito frustrado e à tentativa com a mesma pena, do delito consumado<sup>104</sup>, com a aplicação aos cúmplices e encobridores, das mesmas penas que os autores<sup>105</sup> e com a previsão de pena de multa, em dobro quando se verifique, qualquer circunstância agravante<sup>106107</sup>, sendo que, para determinadas agravantes acrescerá ainda a punição com pena de prisão até 1 ano.<sup>108</sup>

Quanto às infracções fiscais, em especial este Decreto-Lei n.º 31664, vem acrescentar aos delitos fiscais já previstos o contrabando e o descaminho, o de fraude às garantias fiscais<sup>109</sup> e o de oposição a verificação ou a exames<sup>110</sup>.

---

<sup>99</sup> Este artigo estabelecia: “*Contrabando é a importação ou a exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída seja absolutamente proibida.*”

<sup>100</sup> O artigo definia “*Descaminho é todo e qualquer acto fraudulento, que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo das mercadorias.*”

<sup>101</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de. O Crimes Fiscais obra citada, pág. 53.

<sup>102</sup> Número 2 do Relatório Preambular do Decreto-Lei n.º 31664 de 22 de Novembro 1941

<sup>103</sup> Conforme disposição preambular do Decreto-Lei.

<sup>104</sup> Sendo que no caso da tentativa as penas poderão ser atenuadas, o mínimo da pena aplicável, será correspondente a metade do mínimo aplicável ao delito consumado, de acordo com o § artigo 12.º.

<sup>105</sup> De acordo com o preceituado no artigo 13.º.

<sup>106</sup> As circunstâncias agravantes encontram-se estabelecidas no artigo 15.º “*1º ser a infracção cometida à mão armada; 2º ser a infracção cometida com alteração, viciação ou falsificação dos bilhetes de despacho ou de quaisquer documentos aduaneiros ou outros apresentados às alfândegas; 3º ser a infracção cometida com corrupção de qualquer empregado do Estado; 4º ser a infracção cometida por associação organizada para a prática de infracções fiscais; 5º ser a infracção cometida por funcionários públicos, civis ou militares, assalariados do Estado com carácter permanente, pessoal da guarda-fiscal, despachantes oficiais ou seus ajudantes, caixeiros-despachantes ou agentes aduaneiros; 6º ser a infracção cometida, nos respectivos meios de transporte, pelos comandantes ou tripulantes de aeronaves, pelos capitães, mestres, arrais, patrões ou tripulantes de navios ou de quaisquer embarcações, ou por empregado de empresa de transportes colectivos; 7º a reincidência; 8º a sucessão de infracções; 9º a acumulação de infracções.*”

<sup>107</sup> De acordo com o artigo 16.º.

<sup>108</sup> Esta punição com pena de prisão só se verifica quando exista alguma das circunstâncias agravantes previstas nos números 1º, 2º, 3º e 4º do artigo n.º 15.º, conforme o artigo 17.º

<sup>109</sup> Verifica-se esta infracção quando os donos, recebedores ou condutores de mercadorias apreendidas ou os seus cúmplices, no acto de apreensão ou posteriormente, danificarem as mercadorias apreendidas, ou quando constituídos seus depositários,

No que diz respeito às infracções não aduaneiras, é de referenciar o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 27153, de 31 de Outubro de 1936, mais tarde acolhido pelo artigo 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 28221, de 24 de Novembro de 1937, que previam a punição dos administradores, gerentes e membros do conselho fiscal pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita, sendo aplicada uma pena de multa 5 a 100 contos, além de serem considerados para efeitos criminais, como autores do crime de burla, sendo este punível com uma pena de prisão.

Para Eduardo Correia, a solução de equiparar, ainda que só nestes casos, as fraudes fiscais à burla, contraria toda a evolução do direito penal fiscal.<sup>111</sup>

Esses normativos foram revogados pela reforma fiscal de 1958/64, já que aí esses factos foram desgraduados em meras transgressões e passaram a estar regulados nos capítulos de penalidades dos respectivos Códigos Tributários, adoptando-se como sanção principal, a pena de multa não conversível em prisão<sup>112</sup>. Em regra, tais multas eram fixadas pelos chefes da Repartição de Finanças, seguindo-se notificação ao infractor para pagar, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.<sup>113</sup>

A excepção era o § 1º do artigo 113º Código do Imposto de Transacções, que previa a pena de prisão, através da remissão para as normas penais nos casos de viciação, violação ou inutilização dolosa dos depósitos, contadores, ou outros aparelhos de medida apropriados, instalados nas empresas, pelo que esse acto era considerado crime.

Iniciou-se, pois, uma divergência doutrinal e jurisprudencial conexas com esta matéria, designadamente quanto à natureza criminal ou administrativa das transgressões fiscais. “*A este propósito se desenharam duas orientações opostas, uma defendida pelos tribunais comuns, maxime, pelo Supremo Tribunal de Justiça, defendendo a manutenção quer dos crimes fiscais de falsificação previstos na citada legislação fiscal especial dos anos trinta e dos crimes comuns referidos, previstos no Código Penal, com o consequente concurso real de infracções, quer criminais, quer fiscais, de natureza transgressional, e outra orientação*

---

estes não as apresentem no prazo designado, é também cometido pelos que sejam responsáveis em processos fiscais, depois de terem conhecimento do processo, destruírem, alienarem ou onerarem as mercadorias consideradas arrestadas para garantia do pagamento da condenação naquele processo. De acordo com o artigo 46.º e seguintes.

<sup>110</sup> Esta infracção ocorre quando o contribuinte se recusar a apresentar a sua escrita comercial, quais quer documentos ou mercadorias que lhe pertençam ou estejam em seu poder quando a apresentação lhe seja ordenada pela autoridade instrutora, por a julgar necessária à instrução do processo fiscal, é também cometida por todo aquele que vise impedir ou embaraçar qualquer verificação ou exame ordenado por aquela autoridade. Conforme artigo 49.º e seguintes

<sup>111</sup> Conforme, CORREIA, Eduardo, *Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937*, obra citada, pág. 19.

<sup>112</sup> Conforme, CORREIA, Eduardo, obra citada, pág. 17. GONÇALVES, Laureano Afonso. *Direito Penal Fiscal/Evasão e fraudes fiscais*, pág.16. SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 56

<sup>113</sup> Conforme GONÇALVES, Laureano Afonso, obra citada, pág.16.

*defendida pela doutrina penalista encabeçada por Eduardo Correia e pela doutrina fiscalista, encabeçada pelo Presidente da referida Reforma Fiscal de 1958/64, José Joaquim Teixeira Ribeiro, a que aderiram praticamente todos os fiscalistas e a própria Administração Fiscal e os Tribunais Fiscais, incluindo o Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que esses crimes foram revogados pela Reforma.*”<sup>114</sup>

Segundo Nuno Sá Gomes, na visão dos tribunais comuns, e especialmente na do Supremo Tribunal de Justiça, não faria sentido que a Reforma Fiscal de 1958/64, pretendesse revogar os crimes de falsificação fiscal de escrita e afastar os crimes comuns de simulação, de falsificação de documentos, uso de documentos falsos e de abuso de confiança, punindo estes factos como meras transgressões fiscais, sancionadas através de simples multas não conversíveis em prisão. Estas eram aplicáveis, solidariamente aos gestores de empresa, quando se tem como certo que nestas falsificações, simulações e abusos de confiança, se ofendem interesses públicos da Fazenda Nacional, dignos até de uma punição mais enérgica, do que a prevista para as ofensas criminais, aos interesses privados, pelo que o sentido da Reforma Fiscal, seria o de se cumular as penas criminais com as fiscais.<sup>115</sup>

Posição contrária é defendida por Eduardo Correia, apoiado pelo Presidente da Reforma Fiscal de 1958/64, José Joaquim Teixeira Ribeiro, e a que aderiram a generalidade da doutrina fiscal, a própria Administração Fiscal e os Tribunais Fiscais, incluindo o Supremo Tribunal Administrativo. No entendimento destes, a Reforma Fiscal, ao rever o sistema punitivo das infracções, pretendeu fazer “*tabua rasa do sistema anterior, e portanto afastar a possível aplicação de penas de prisão que para algumas delas admitia.*”<sup>116</sup> Ou seja, entendeu-se que, com a Reforma Fiscal, as normas criminais fiscais e criminais comuns, foram separadas com base nos princípios *non bis in idem* e do princípio da especialidade *lex speciali derogat lex generali*. A justificação desta posição é a de que consideram as transgressões fiscais, como verdadeiros crimes fiscais, e não como meras contravenções.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, visando combater a expansão da evasão e fraude fiscal, punia com pena de prisão certas infracções fiscais consideradas graves.<sup>117</sup> Este

---

<sup>114</sup> GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal* obra citada, pág. 90.

<sup>115</sup> GOMES, Nuno Sá, obra citada, pág. 90.

<sup>116</sup> Conforme, CORREIA, Eduardo, *Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937*, obra citada, pág. 31.

<sup>117</sup> Como “*a viciação, falsificação, ocultação, destruição e inutilização de escrita ou dos documentos com ela relacionados*” (artigo 1.º n.º 1, al. a)); “*a destruição ou ocultação dos arquivos de escrita e dos documentos com elas relacionados*” (artigo 1.º, n.º1, al. b)); “*a recusa de exibição da escrita ou de arquivo e dos documentos com ela relacionados*” (artigo 1.º, n.º1, al. c)); “*a não passagem de recibos quando legalmente obrigatória e não conservação dos respectivos talões em boa ordem, durante o prazo legal*” (artigo 1.º, n.º1, al. d)); “*a simulação do contrato ou de transação*” (artigo 1.º, n.º1, al. e)); “*a não*

diploma teve uma vida atribulada, pois a sua vigência foi considerada, a breve prazo, extinta por inconstitucionalidade orgânica e material, conforme foi reconhecido pela circular n.º 37/83, de 28 de Agosto da então Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, atenta a dúvida da respectiva vigência, que a doutrina e a jurisprudência logo colocaram assim que o diploma foi publicado. Tal deveu-se ao facto de este diploma, ter sido aprovado em Conselho de Ministros e promulgado pelo então Chefe de Estado, ao abrigo da competência atribuída ao Governo pelo art.º 3º, n.º 1, al. 3), da Lei Constitucional n.º 6/75, de 26 de Março, como consta do próprio diploma, tendo, porém, sido publicado quando já tinha entrado em funcionamento, o novo regime jurídico dos órgãos de soberania, previstos na Constituição da Republica que, entretanto, entrou em vigor, em 25 de Abril de 1976.

A Lei n.º 89/89, de 11 de Novembro, concedeu autorização legislativa ao Governo, para este legislar em matéria de infracções fiscais, aplicáveis a todos os impostos, contribuições parafiscais e demais prestações tributárias, independentemente de quem for o credor tributário, bem como quanto aos benefícios fiscais.

Finalmente, e na sequência da reforma fiscal de 1986-1990, foi publicado o Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras. A publicação deste diploma, foi o culminar da construção de um novo edifício normativo, relativo ao sistema tributário, iniciado em Janeiro de 1989, com a entrada em vigor dos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), da Contribuição Autárquica (CA) e do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A entrada em vigor dos Códigos do IRC, do IRS, da Contribuição Autárquica e do Estatuto dos Benefícios Fiscais, criou um vazio legislativo relativo à punição das infracções fiscais, dado que, destes diplomas, foi extirpada a parte referente à penalização, com vista à sua ulterior unificação em código específico. Esta omissão legislativa foi intencional, pela necessária reforma, uniformização e sistematização de tal complexo legislativo, pela criação de disciplina específica comum a todos os impostos e pela previsão de prestações colectivas, de natureza parafiscal.

Da análise ao referido normativo, ressalta à vista que o legislador optou, decisivamente, e no seguimento da filosofia perfilhada, pela maior parte dos países europeus, pela eleição da

---

*entrega total ou parcial nos cofres do Estado ao imposto descontado ou recebido nos casos de auto-liquidação ou retenção na fonte” (artigo 1.º, n.º1, al. f)).*

bipartição das infracções fiscais entre crimes e contra-ordenações. Tal filosofia está expressa na alínea a), n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 89/89.<sup>118</sup>

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 3º da citada Lei, concede autorização ao Governo para “*adoptar, em relação às contra-ordenações fiscais não aduaneiras, o regime geral das contra-ordenações, seu processo e sanções, previsto no Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, designadamente quanto à dosimetria das coimas aplicáveis e quanto às competências, quer para conhecer dos recursos de impugnação das decisões da aplicação de coimas, quer para o conhecimento dos factos, e ainda a equiparar a contra-ordenações as actuais transgressões fiscais tipicamente descritas e que não devam considerar-se revogadas.*”

Verifica-se, portanto, uma clara intenção do legislador de adoptar, conforme veio a acontecer, uma estrutura bipartida da infracção entre crimes e contra-ordenações. Dada a filosofia inerente a esse novo sistema, naturalmente colocava-se a questão de encontrar um critério delimitador entre crimes e contra-ordenações.

Esta estrutura bipartida da infracção, que viria a ser adoptada no RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras), já se encontrava consagrada no Código Penal de 1982, o qual introduziu uma divisão fundamental. Mais do que uma mera classificação, pretendeu introduzir uma separação radical ente duas espécies de infracções: crimes e contra-ordenações.

Manifestamente inovador, em termos dogmáticos e de política criminal, o Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, defrontou-se, desde muito cedo, com problemas à sua vigência.

Superou, no entanto, deficiências sistémicas do Direito Fiscal sancionatório, embora não correspondesse plenamente às expectativas de equidade, de eficácia e de elaboração técnica: afastou a figura da transgressão, responsável pela consideração do ilícito fiscal, como um ilícito de segunda ordem; estruturou o ilícito fiscal no âmbito da punição global da

---

<sup>118</sup> Este artigo refere que integrarão os tipos de ilícito criminal fiscal, sempre que exista dolo, os seguintes factos: 1º Fraude fiscal, dirigida a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção ou manutenção de um benefício fiscal injustificado, mediante a prestação de falsas declarações ocultando ou alterando os factos ou valores fiscalmente relevantes para a determinação, avaliação ou controlo da matéria colectável, prática de acto simulado ou viciação, falsificação, ocultação, danificação, inutilização ou recusa de exibição de livros de escrituração ou qualquer documento exigido pela lei fiscal, bem como o uso de tais livros ou documentos, sabendo-os viciados ou falsificados por terceiros; 2º Não entrega, com intenção de assim obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, de todo ou parte do imposto ou prestação tributária que hajam sido retidos na fonte, ainda que por conta da prestação devida ou que, tendo sido recebidos haja obrigação legal de os liquidar; 3º Alienação, danificação, ocultação ou oneração de património, em ordem à frustração da cobrança do imposto já liquidado ou em processo de liquidação; 4º Revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha obtido conhecimento em virtude do exercício das próprias funções ou por causa dela”

criminalidade, com a pretendida subdivisão, lógica em termos técnico-jurídicos, em crimes<sup>43</sup> e contra-ordenações<sup>44</sup>; introduziu a técnica jurídica do Código Penal Fiscal, configurando uma disciplina jurídico-penal de todos os impostos, independentemente da sua natureza e do credor tributário, em contraposição à sua dispersão, por diplomas legislativos específicos.

Surpreendentemente o novo Código Fiscal, apesar da nítida progressão atingida, segundo alguns autores, ao optar pela pena de multa, sem acolher a pena de prisão (na generalidade) e ao omitir a regulamentação do instituto da reincidência e do encobrimento fiscal, desvalorizava os bens jurídicos protegidos e a tutela a activar.

Uma das inúmeras vozes críticas, em virtude de na redacção inicial do artigo 9.º, a pena de privação de liberdade, ser aplicada apenas quando o condenado não cumprisse a prestação pecuniária, foi Augusto Silva Dias, que referia que *“perante este quadro, podemos dizer que o regime de punição seguido, único aliás do Direito Penal português, produz objectivamente uma estigmatização dos crimes fiscais não aduaneiros como «delitos de cavalheiros»”*<sup>119</sup> Argumenta, ainda, o mesmo autor que *“na actividade económica a pena constitui um factor de risco que, mediante um cálculo de custos e de benefícios, poderá ser vantajoso assumir. Com efeito, a decisão sobre se deve e em que medida pagar o imposto ocorre em condições de risco porque o autor não pode saber qual será a consequência da infracção, isto é, não sabe com certeza, se será descoberto ou se terá de suportar a sanção. Todavia, atribui um valor numérico de probabilidade a todas as hipóteses possíveis (a impunidade ou a descoberta) e actua segundo os níveis de utilidade que daí pode retirar. Nesse cálculo intervêm factores como o lucro, a reputação, o grau de consenso em torno do sistema fiscal, etc., e a natureza da própria sanção, designadamente se ela é ou não recuperável em termos económicos. A pena de multa, como é bom de ver, insere-se perfeitamente nesta lógica”*.<sup>120</sup>

Foi este o contexto em que surgiu a publicação do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, que introduziu significativos reajustamentos no RJFNA.<sup>121</sup> Daí que este diploma,

---

<sup>43</sup> Fraude fiscal, abuso de confiança fiscal, frustração de créditos fiscais e violação do segredo fiscal.

<sup>44</sup> Entre outras, recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita; falta de entrega de prestação tributária; entrega de declarações fora de prazo; falta de entrega de declarações; omissão ou inexactidão nas declarações ou outros documentos fiscalmente relevantes; inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes;

<sup>119</sup> DIAS, Augusto Silva, *“O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Considerações Dogmáticas e Político-Criminais”*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, pág. 240

<sup>120</sup> In DIAS, Augusto Silva, obra citada, pág.259

<sup>121</sup> No preâmbulo deste Decreto podia ler-se que *“nos tempos que correm, factores vários, como as novas tecnologias, a complexidade do sistema fiscal e a internacionalização da economia, têm contribuído para o progresso da evasão ilegítima e fraude fiscal, cujas proporções revelam uma danosidade muitas vezes superior à dos crimes comuns. O fenómeno constitui*

venha trazer alterações ao RJFINA, prevendo a pena de prisão a título principal, até 5 anos. Deixa, assim, de vigorar o sistema da mera multa criminal.

Importante alteração foi a introduzida no artigo 23.º, relativo ao crime de fraude, já que na primitiva redacção do n.º 1 deste artigo, parecia exigir-se como requisito ao preenchimento do tipo de crime de fraude fiscal, a entrega da declaração de rendimentos, o que permitia a não criminalização de situações, em que os elementos do tipo se encontravam preenchidos, faltando unicamente o requisito formal da entrega da declaração periódica. Esta alteração foi importante, permitindo esclarecer, de vez, o alcance deste artigo 23.º, já que a jurisprudência variou entre verificar-se o tipo de crime apenas com a entrega da declaração, ou bastar-se com a tentativa, sem necessidade daquela entrega. Também o regime da responsabilidade civil pelo não pagamento de multas ou coimas passa a ter outro tratamento. Alargou-se o regime da responsabilidade subsidiária por dívidas ao Estado, dos administradores e gerentes das pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, penalizando-se, assim, a dissipação voluntária, do património das sociedades.

Continuou-se, no entanto, a permitir a suspensão da pena, ainda que condicionada ao pagamento, em prazo a fixar pelo Juiz, do imposto, com os respectivos acréscimos legais e, se o Juiz entendesse, de uma quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. Introduziram-se importantes penas acessórias, como a publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção e a possibilidade de dissolução da pessoa colectiva, em caso de condutas que a justifiquem.

O seu enquadramento legal decorre ainda das regras do Código Penal, quanto à parte substantiva e do Código do Processo Penal, quanto à respectiva tramitação processual, sempre na subordinação, às disposições constitucionais, aplicáveis aos restantes crimes, designadamente no âmbito dos direitos, liberdades e garantias em matéria de natureza penal.

Na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, que definiu os traços gerais, para a Reforma Fiscal do século XXI, no seu ponto 11.º, referente às Infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras, estabeleceu como objectivos a *“adequação efectiva do sistema ao combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, adoptando-se, para tal, um regime sancionatório que conjugue os valores de justiça com os objectivos de prevenção e repressão, devendo proceder-se a uma fiscalização sistemática, mas diferencial e selectiva, dos factos*

---

*inaceitável violação dos princípios da igualdade e proporcionalidade contributivas, pelo que, não sendo combatido de forma eficaz, criará nos contribuintes uma sensação de impunidade que um Estado de direito não pode permitir.”*

*tributários e conseqüente reacção contra quaisquer incumprimentos das obrigações fiscais*” (n.º1); e a *“harmonização dos sistemas sancionatórios contemplados no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e diplomas complementares*” (n.º 2). Nesta sequência é criado, no Conselho Superior de Finanças, um grupo de trabalho com vista á revisão dos regimes jurídicos das infracções fiscais.<sup>122</sup>

A Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, autorizou o Governo a publicar uma Lei Geral Tributária (LGT), donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes.

Na alínea 30 dessa lei, autorizava-se que, na lei criada, se pudesse introduzir *“um título sobre infracções tributárias visando a unificação dos regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras e contendo os princípios fundamentais relativos àquelas infracções, especialmente quanto às espécies de infracções, penas aplicáveis, responsabilidade e processo de contra-ordenação, ficando para proposta de lei, a elaborar, os tipos de crimes e contra-ordenações fiscais e aduaneiros, sanções e regras de procedimento e de processo, em obediência aos princípios gerais contidos na Constituição e na lei geral tributária, com a tipificação e estabilização das modalidades de crimes e contra-ordenações com relevo em matéria tributária;”* Desta alínea, decorria a repartição do regime jurídico das infracções fiscais e aduaneiras em duas partes: uma primeira parte mais geral, contendo os princípios e regras fundamentais, a inserir num título da LGT e uma segunda parte, mais específica, referente aos tipos de crime e contra-ordenações, a constar de um diploma autónomo.<sup>123</sup> Surge assim a Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro, em que o título V tinha como epígrafe *“Das infracções fiscais”*, sendo esta precisamente uma concretização, da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto.

Aparece, entretanto, uma nova autorização legislativa em matéria de regime jurídico de infracções tributárias, a Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 1999, que no seu artigo 52.º n.º 2 volta a conceder uma autorização para que o

---

<sup>122</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, Os Crimes Fiscais obra citada, pág. 63.

<sup>123</sup> O artigo 2.º, alínea b) da Lei Geral Tributária considera como legislação complementar dessa lei *“O Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infracções tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais”*, este artigo segundo Nuno Sá Gomes é uma violação á autorização legislativa ao considerar como complementar a lei geral sobre as infracções tributárias, quando o número 30 da Lei de Autorização apenas admitia como já referido que o regime jurídico se repartisse entre um título da Lei Geral Tributária com os princípios gerais e um diploma autónomo relativo à tipificação criminal e contra-ordenacional e respectivo processo e procedimento. No mesmo sentido Susana Aires de Sousa e da qual nós partilhamos. Conforme GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal* obra citada, pág. 354 e SOUSA, Susana Aires de, Os Crimes Fiscais obra citada, pág. 64.

Governo possa: “ *rever os regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras...* ”<sup>124</sup> Esta lei, além de indiciar alguma desarticulação entre os diversos textos legislativos<sup>125</sup>, revela-se, nas palavras de Nuno Sá Gomes, “*ainda mais deficiente que a anterior pois não contempla grande parte dos princípios gerais e os tipos criminais e penais que, constitucionalmente, deviam ser autorizados legislativamente*”<sup>126</sup>.

Além de não fazer qualquer referência a uma estrutura bipartida do regime das infracções tributárias, pela Lei Geral Tributária e por legislação autónoma, outra inovação desta lei foi a integração dos principais tipos de crimes fiscais, na legislação penal comum, ou seja, no Código Penal, numa comparação com raras legislações estrangeiras. Uma vez que, em quase todos os países os crimes fiscais, serem reguladas em leis penais autónomas, não sendo por isso tipificados os crimes fiscais nos Códigos Penais dos respectivos países.<sup>127</sup>

Com a publicação da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, foi revogado o RJIFNA, através do art.º 2º, alínea b), aprovando por sua vez, em sua substituição, o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Da “Exposição de Motivos” do Anteprojecto do RGIT, elaborado pela equipa liderada pelo Prof. Germano Marques da Silva, pode-se ler: “*O combate às infracções tributárias pressupõe um regime sancionatório justo e eficaz, que assente na fiscalização rigorosa mas selectiva dos factos tributários e do cumprimento dos deveres que impendem sobre os contribuintes.*”<sup>128</sup>

---

<sup>124</sup> Esta autorização vinha “*no sentido de: a) Proceder à sua uniformização e unificação; b) Resolver os casos de concursos de normas entre a legislação penal comum e a legislação penal fiscal e aduaneira através da integração dos principais tipos de crimes fiscais na primeira, com a descrição típica dos elementos diferenciadores ou especificadores; c) Reforçar a protecção do bem jurídico que baseia o dever fundamental de cumprir as obrigações fiscais e aduaneiras através da diferenciação da tutela penal dos impostos em função do seu âmbito subjectivo de incidência; d) Actualizar os regimes vigentes, adequando-os à lei geral tributária, às revisões do Código Processo Penal, ao Estatuto do Ministério Público e ao Código Aduaneiro Comunitário*”.

<sup>125</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 64.

<sup>126</sup> In GOMES, Nuno Sá, obra citada, pág. 353.

<sup>127</sup> Conforme GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal* obra citada, pág. 354 e SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág. 65.

<sup>128</sup> Para este efeito mostrava-se imprescindível “*fundir num só texto o RJIFA, aprovado pelo DL n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, e o RJIFNA, aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, de modo a trazer unidade de forma ao Direito Penal Tributário, (...). Importava também reforçar a coerência interna do sistema penal tributário, ... como a actuação em nome de outrem, a responsabilidade subsidiária, (...). Por outro lado, impunha-se rever e adaptar à realidade económica e social do país alguns dos tipos penais, reaproximando a dosimetria das sanções da gravidade das condutas em jogo e do fito preventivo que a lei assume. Para além da unificação formal do Direito Penal Tributário, introduzem-se ... inovações de substância importantes, capazes de transformar positivamente a justiça fiscal portuguesa. Assim, ..., adopta-se com clareza o princípio de que as infracções tributárias são especiais relativamente às comuns; clarificam-se regras quanto ao concurso de infracções.*”

O RGIT procede a uma reformulação dos tipos de crime fiscal, anteriormente consagrados no RJIFNA, sendo a principal novidade introduzida, fora a inclusão no novo regime geral dos crimes aduaneiros, a divisão, em dois, dos tipos de crimes tributários: os comuns, em que se incluem a chamada burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo, e os fiscais, como a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança. Estaria em causa, essencialmente, o esclarecimento de dúvidas, que até então prejudicavam a efectiva punição dos crimes fiscais.

O facto do RJIFNA não proceder a qualquer distinção entre crimes tributários comuns e crimes fiscais, acabaria por ser, embora ocasionalmente, utilizada pela jurisprudência, como argumento para a não punição dos crimes comuns, que visassem lesar os interesses da Fazenda Nacional, quando não estivessem expressamente tipificados como crimes fiscais. Tal resultava da nociva ideia, enraizada em parte substancial pela opinião pública de que, os crimes económicos e, em especial, os crimes fiscais, são crimes de cavalheiros, que não suscitam o mesmo grau de reacção negativa dos crimes comuns em geral.

## **II - O BEM JURÍDICO-PENAL**

---

### *2.1 – O CONCEITO DE BEM JURÍDICO E A SUA IMPORTÂNCIA*

O Direito Penal não está legitimado para intervir relativamente a condutas, que apesar de consideradas imorais, ou socialmente indesejáveis não violem um bem jurídico, claramente individualizável, tal como descreve o artigo 40.º do Código Penal<sup>129</sup>.

Ou seja, a actuação do Direito Penal no Estado Democrático de Direito deve ser subsidiária e fragmentária, devendo este actuar apenas na protecção dos bens jurídicos, quando os demais ramos do direito não foram suficientes para tanto. Assim, para que se imponha o mal maior da pena, característica do direito penal, que restringe o principal bem do cidadão a liberdade, deve ser indispensável fazer-se uma verificação, se a agressão violenta ao bem jurídico justifica a intervenção deste ramo do direito.

A determinação do bem jurídico protegido, através da criminalização de certas condutas, constitui um critério legitimador da intervenção penalizadora, que se reflecte na limitação de

---

<sup>129</sup> O legislador português no artigo 40.º estabeleceu que a aplicação de penas e de medidas de segurança visa a protecção de bens jurídicos.

determinados direitos fundamentais. Reconhecendo-se ao conceito de bem jurídico-penal enquanto padrão de incriminação uma função crítica, uma função dogmática, enquanto fundamento material necessário à densidade da ofensa, de forma a classificá-la como de lesão ou de perigo. Possui ainda uma função interpretativas e sistemática que se traduz na forma como estão ordenadas as normas incriminadoras na Parte Especial do Código Penal.<sup>130</sup>

O legislador não deve tipificar condutas que, na sua forma mais grave, não afectem ou coloquem em perigo bens jurídicos. Esta função limitadora do legislador e do *ius puniendi* actua conjuntamente com um leque de princípios, que impõem barreiras de contenção ao poder punitivo do Estado, e ao próprio direito penal.

### 2.1.1 - A evolução histórica do bem jurídico

O aspecto histórico envolvendo o bem jurídico, passa necessariamente pela análise do delito no tempo, tendo em vista a consideração de que, o crime é uma lesão ou ameaça de lesão a um bem jurídico.

O processo evolutivo do conceito de bem jurídico e do próprio direito penal, estão ligados à história social de cada povo e de cada época.<sup>131</sup> Sendo que, esta evolução, tal como refere Manuel de Andrade, está longe de obedecer a um processo linear, sendo marcada por eventos irreversíveis, este processo evolutivo segue um caminho em espiral, ao longo do qual argumentos que fizeram escola numa determinada época, acabam não raras vezes, por voltar a emergir em contextos histórico-culturalmente renovados.<sup>132</sup>

O período designado como Alta Idade Média, caracterizou-se por uma profunda instabilidade social e política para os povos ibéricos, devido à necessidade de defesa militar das terras e populações, já recuperadas aos árabes e à reconquista de novos territórios o que provocou um clima de insegurança, na vida comunitária destes povos.<sup>133</sup> A inexistência de uma autoridade pública forte e organizada, e da perda do sentimento comunitário, fez com que as populações isoladas, só pudessem contar com as suas próprias forças, para se oporem aos seus inimigos externos e internos.<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 172

<sup>131</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 172

<sup>132</sup> ANDRADE, Manuel Costa. *Consentimento e acordo em direito penal: Contributo para a fundamentação de um paradigma dualista*, pág.61

<sup>133</sup> CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de. *Condicionalidade sócio-cultural do direito penal - Análise histórica. Sentido e limites* in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra págs.15 a 17. Ver do mesmo autor *Direito Penal Parte Geral. Questões Fundamentais: Teoria Geral do Crime*, págs. 18 a 19.

<sup>134</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de. *Condicionalidade sócio-cultural do direito pena* págs. 15 a 17

Esta situação, estimulou uma intensa solidariedade entre os membros das comunidades, fazendo com que duas instituições, assumissem um papel vital, quer perante a sociedade, quer perante o próprio Direito da época, essas instituições eram em primeiro lugar a família e posteriormente a comunidade, onde o indivíduo se inseria. Esta solidariedade entre os membros da comunidade, fez com que sobressaíssem alguns valores fundamentais, como os deveres de fidelidade, lealdade e confiança entre os membros do respectivo grupo social.<sup>135</sup>

A consciência, individual e social, da essencialidade, para a sobrevivência pessoal e comunitária, dos valores da solidariedade e da lealdade, teve a sua projecção no Direito Penal da Alta Idade Média estipulando-se assim como o mais grave de todos os delitos: o de traição.

Segundo Taipa de Carvalho, este crime consistia “*na violação de uma especial relação de fidelidade*<sup>136</sup>, existente entre o criminoso e a vítima, mediante a prática do homicídio. Traidor era, pois, um homicida qualificado pela ruptura do vínculo especial de fidelidade e lealdade que ligava o infractor à vítima.”<sup>137 138</sup>

Podemos concluir, que o Direito Penal da Alta Idade Média, era um Direito Penal, onde dominava a justiça privada, em que o crime era considerado como uma ofensa individual, exceptuando o de traição, cabendo assim aos particulares a efectivação da justiça penal.<sup>139</sup>

A partir dos finais do séc. XI, deu-se uma profunda transformação na vida económico-social, devido ao desenvolvimento do comércio e do artesanato que, promoveu o aparecimento de uma nova e activa classe social: a dos mercadores ou burgueses, das corporações de artes e ofícios, os artesãos.

Esta transformação económico-social, contribuiu não só para a formação dos centros urbanos, como para o aumento demográfico e a migração do campo para a cidade. Assim como, para a necessidade de segurança, para o incremento das actividades mercantis e para a existência da chamada paz de mercado, que segundo Taipa de Carvalho, consistia numa “*paz especial que*

---

<sup>135</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, *Condicionalidade sócio-cultural do direito penal* obra citada pág. 18

<sup>136</sup> Esta relação pessoal de fidelidade e solidariedade advinha quer do parentesco próximo, quer da interdependência económica (relação entre o senhor ou amo e o que lhe prestava serviços domésticos ou agrícolas), quer de relações de confiança criadas, espontaneamente, entre determinadas pessoas (como por exemplo um companheiro de viagem) ou, ainda, de relações de lealdade impostas pela ordem jurídica, em função da defesa e promoção de interesses económicas muito relevantes para a época. Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada págs. 23 a 24.

<sup>137</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada pág. 22.

<sup>138</sup> A pena aplicada ao traidor era a mais grave de todas consistia na perda absoluta da paz, ou seja, o traidor ficava destituído da sua personalidade jurídica e, qualquer membro da comunidade o podia matar impunemente, para além disso a sua casa era destruída e todos os seus bens eram confiscados. Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada pág. 24.

<sup>139</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada pág. 25. No mesmo sentido SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág. 182.

*protegia o local das transacções (mercado) e cuja violação era severamente punida. Em complemento desta paz de mercado surge, também, a paz de caminho (conductus), paz especial que se traduzia num salvo-conduto que protegia o mercador ou feirante nas suas viagens de ida-e-volta da feira”.*<sup>140</sup>

No campo político-jurídico, o poder central vai-se, progressivamente consolidando, nas mãos dos monarcas, que acabam por reivindicar para si, os mesmos poderes que os imperadores romanos detinham. Os monarcas à semelhança dos imperadores romanos, passam a chamar para si, a primordial tarefa de legislar sobre todo o território nacional, reduzindo, o papel dos direitos: consuetudinário e municipal.

O direito penal da época, reflectiu os efeitos deste processo de centralização política, revelando-se como um sistema misto em que *“ao lado de um direito penal público que, sob a influência do direito romano e do direito canónico, atribui à autoridade real o ius puniendi, passa a considerar o crime como ofensa a toda a comum da de nacional, começa a recorrer, com frequência, à pena de morte e evolui para a consagração do processo inquisitório, dizíamos que, lado a lado com este direito penal oficial, sobrevive, ainda e até cerca do séc. XV, o tradicional direito de auto tutela, de cariz e influência germânica”.*<sup>141</sup>

O crime de traição, o mais grave de todos os delitos na Idade Média, passou a reduzir-se à traição régia convertendo-se este delito, num meio de protecção do poder político, personificado no rei e na sua majestade. O direito penal deste período, caracterizou-se pela sua desumanidade, crueldade, desigualdade social, arbitrariedade e, concludentemente, pela sua natureza exageradamente repressiva e intimidativa, em que a pena deixa de ter como objectivo principal o restabelecimento da ordem social e jurídica, perturbada pelo delito, mediante a aplicação, ao infractor, de um castigo equivalente ao mal que ele causou e passa a ter uma finalidade de intimidação.<sup>142</sup>

O final do século XVII, caracterizou-se pela forma arbitrária como os comportamentos eram considerados criminosos, quer devido à inexistência de codificação, quer devido à constante intervenção discricionária do monarca, na aplicação das penas, ou ainda pela inexistência de um conceito material de crime, sendo este muitas das vezes confundido, com o pecado punido pela autoridade religiosa. A sanção penal distingue-se pelo seu carácter cruel. Quanto ao

---

<sup>140</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, *Condicionalidade sócio-cultural do direito penal* obra citada pág. 28 nota de rodapé n.º 38.

<sup>141</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada págs. 34 e 35.

<sup>142</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada págs. 37 a 39.

processo penal este é dominado, por um processo de estrutura inquisitória, em que a confissão é obtida a todo o custo, e é considerada a rainha das provas.<sup>143</sup>

No final do século, assistiu-se a uma enorme viragem sob a forma de uma nova ideologia política: o despotismo esclarecido que acarreta, consigo, efeitos não só a nível cultural como também a nível do Direito. Esta nova ideologia, caracterizou-se por uma prática política, que embora não diminua o poder político do monarca, uma vez que este era esclarecido ou iluminado pela razão, coadjuvado pelos seus ministros, este deveria contudo reforçar e centralizar o seu poder, de modo a governar em favor do bem-estar e do progresso do seu povo. Procurava-se, assim, reestruturar a sociedade por meio de leis mais justas e adequadas, atenuando teoricamente os poderes régios.

Surge assim o jusnaturalismo laico, o qual pretendia estabelecer a legitimidade das instituições públicas, no direito natural e na razão humana, contrariando assim a concepção teocrática dominante até aquela época, de que o governante recebia o poder de Deus, através do Sumo-Pontífice. Os principais doutrinadores do jusnaturalismo laico foram: Grocio, Pufendorf, Thomasius e Locke.

A teoria escolástica, foi baseada nos ideais de São Tomás de Aquino, o qual considerava que a organização da sociedade humana, se deveria basear na lei eterna ou divina<sup>144</sup> e na lei natural<sup>145</sup>, sob pena de não se alcançar uma sociedade justa.<sup>146</sup> As leis humanas eram a terceira espécie de leis.<sup>147</sup> Para este autor, as noções de bem e do mal eram inatas ao homem, estando inscritas na consciência deste.

Para a teoria tomista, a consciência era uma instância da razão prática, sendo esta a fonte do bem e do mal, possibilitando juízos normativos sobre a bondade e a maldade das acções. A consciência é assim susceptível de várias classificações, sendo as fundamentais a consciência recta e a consciência errónea, sobre a origem desta, S. Tomás preconiza que enquanto “ *a lei*

---

<sup>143</sup> Conforme, SOUSA, Susana Aires de. O Crimes Fiscais obra citada, pág. 183.

<sup>144</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva. *Delicta in Se» e «Delicta Mere Prohibita»: Uma análise das Descontinuidades do Ilícito Penal Moderno à Luz da Reconstrução de uma Distinção Clássica*, pág.63, a lei eterna, era proveniência da razão divina, consistia no princípio orientador de toda a ordem do universo.

<sup>145</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in Se» e «Delicta Mere Prohibita»: obra citada, pág.63, a lei natural sendo produto do conhecimento daquela, através da razão humana, regula a vida e a acção humana, e portanto a convivência social.*

<sup>146</sup> DIAS, Augusto Silva. *Delicta in Se» e «Delicta Mere Prohibita»: Uma análise das Descontinuidades do Ilícito Penal Moderno à Luz da Reconstrução de uma Distinção Clássica*, pág.62

<sup>147</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada, pág.63, segundo São Tomás de Aquino, estas leis eram elaboradas no sentido de promoverem a paz e a justiça, só cumprindo a sua finalidade se estivessem em conformidade, com as duas espécies de leis anteriores.

*eterna não pode errar, mas a razão humana sim. Por isso, a vontade que está de acordo com a razão humana nem sempre é recta, nem sempre está de acordo com a razão humana”*<sup>148</sup>

Como já referimos, o objectivo do Jusnaturalismo era a construção de uma ética racional, separada definitivamente da teologia, e fundamentada numa análise e numa crítica racional, na universalidade dos princípios da conduta humana.

Nessa época, foi muito importante a doutrina de Hugo Grócio, jurista holandês, humanista, que embora conservasse algumas linhas de continuidade da doutrina escolástica, sendo por isso designado de “epígono da escolástica”, foi um dos fundadores do Jusnaturalismo, que ligou a instância jurídica à instância da razão e excluiu a figura de Deus, da ideia do direito natural.<sup>149</sup> Grócio vai deduzir o direito, a partir das regras morais inscritas na razão do homem, que é a sua natureza.<sup>150</sup> Para Grócio, a razão era a faculdade de compreender as verdades fundamentais da vida social.

Afirmando este autor que a *“justiça possui fundamento de razão, de maneira tão inamovível, que ela existiria mesmo que, por absurdo, Deus não existisse”*<sup>151</sup>

Samuel Pufendorf, foi outro nome de destaque da Escola de Direito Natural, considerava que a doutrina tomista, nada esclarecia acerca da questão ética fundamental, de onde reside o porquê de uma acção, ser boa ou má. Para Pufendorf a resposta de que o é, quando e porque o é *“em si pela natureza”*<sup>152</sup> era enunciar uma pura evidência, demonstrada através da comprovação racional. Para este autor, não há mal nem bem em si, mas apenas, em relação com um sujeito, cujas acções podem ser boas e más, e esse sujeito é o homem enquanto natureza racional a partir da qual se funda a lei natural.<sup>153</sup>

Christian Thomasius, na sua crítica à teoria escolástica qualificou como errada *“a doutrina dos princípios inatos do bem e do mal dados através da consciência, pois se a consciência é um juízo próprio do entendimento de cada um sobre o bem e o mal, resultam tantas noções de*

---

<sup>148</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada, pág.90

<sup>149</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada, pág.90

<sup>150</sup> Conforme MONCADA, Luís Cabral de. *Filosofia Do Direito e do Estado*, págs.162 e 163. O direito para Grócio define-se e vale independentemente de qualquer experiência e realidade empírico, isto é, segundo Grócio o direito *“antecede toda a vontade humana”* e é um conjunto de regras, em que a fonte última das regras jurídicas, é a *recta razão*, isto é, a lei natural moral. Sendo que a razão não é serva da Revelação, constituindo antes uma fonte autónoma do conhecimento do justo. Neste sentido Grócio dizia: *“assim como Deus não pode evitar que dois e dois sejam quatro, também não pode fazer que o justo deixe de ser justo ou o direito, direito”*

<sup>151</sup> GROCIO, HUGO. *De jure belli ac Pacis, Libri Tres*, apud Luís Cabral de Moncada, obra citada, p. 162.

<sup>152</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in Se» e «Delicta Mere Prohibita»*: obra citada, pág.92

<sup>153</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada, pág.92

*bem e mal e, portanto tantas normas de acção, quanto os indivíduos que as formulam”*<sup>154</sup> A filosofia do Direito, com a contribuição de Thomasius perde, assim, completamente a sua vinculação com a teologia, uma vinculação que, de uma maneira ou de outra, havia sido mantida por Grocio e Pufendorf.

O século XVIII marcou uma profunda mudança no pensamento, quer a nível cultural, político, quer a nível do direito penal da sociedade em geral. Este novo ideário filosófico-político, proclamou um papel de prioridade do indivíduo, em relação ao Estado, em que existe a preconização de um conjunto de direitos que por natureza, pertencem a cada indivíduo, e em que o Estado tem o papel, apenas de reconhecer formalmente esses direitos, e de proceder à consagração da razão humana, como fonte e critério único da verdade e da justiça<sup>155</sup>

Esta nova filosofia política teve grandes reflexos no direito criminal, mais concretamente: em relação à arbitrariedade da justiça criminal, à instrumentalização política do direito de punir, à ausência de quaisquer garantias de defesa do arguido e em relação à crueldade das penas.<sup>156</sup>

Propôs-se assim um novo direito penal, cuja base fossem os seguintes princípios: contratualismo, utilitarismo, legalismo e secularização. Este novo direito penal, na linha de Rousseau, possuía como premissa a igualdade de todos os indivíduos, acabando assim com a estratificação social até aí existente, o fundamento do direito de punir, ao contrário do até aí existente, que se encontrava concentrado sob o controlo do poder real, passava agora a ser delegado no Estado, na medida em que, se reconhecesse como necessário à defesa da liberdade e dos direitos individuais, dos cidadãos. O critério de determinação dos delitos e das penas tinha de ser, o da restrita defesa da comunidade.<sup>157</sup>

Dá-se assim uma separação entre crime e pecado, passando o conceito de crime a basear-se na necessária lesão de um direito subjectivo, do indivíduo ou da comunidade, deixavam-se de punir condutas, por serem apenas moralmente reprováveis ou contrárias à religião, para se

---

<sup>154</sup> THOMASIIUS, Christian. *Fundamenta Juris Naturae*, Livro I, capítulo IV, §XV e ss. apud DIAS, Augusto Silva, obra citada, págs.93 e 94. Para este jurista, as divisões escolásticas da consciência, configuravam-se igualmente erradas, pois cada pessoa considerava que a sua consciência é recta. Contudo na prática quotidiana verificava-se que “*a consciência que coincide com o juízo da maioria da sociedade e dos que têm poder sobre os outros é a consciência recta*” O mesmo acontece relativamente à consciência errónea “*nenhuma pessoa que erra, enquanto perdura o erro, o reconhece, até que o contrário se demonstra evidente. Mas quando se demonstra, o erro desaparece e a regra torna-se ao mesmo tempo inútil*”. Thomasius considerava que a regra da consciência errónea, era um instrumento de manipulação nas mãos do clero.

<sup>155</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de. *Condicionalidade sócio-cultural do direito penal* obra citada pág. 49.

<sup>156</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada págs. 49 e 51.

<sup>157</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de. *Condicionalidade sócio-cultural do direito penal* obra citada pág. 51.

passarem a punir condutas, que causassem dano directamente a uma pessoa em concreto, ou a um bem pertencente à comunidade.<sup>158</sup>

Para que, pudesse existir uma plena defesa da liberdade e da igualdade de todos os cidadãos, os crimes e as respectivas penas, deveriam estar prévia e esclarecidamente previstos na lei, de modo a que o juiz, apenas se submetesse a uma rígida interpretação desta. Aparece assim, o princípio da legalidade, com uma função de garantia dos direitos naturais do cidadão, face ao Estado. Com a autonomia do poder político, em relação ao poder religioso, proceder-se-ia á exclusão dos delitos de natureza religiosa.<sup>159</sup> Os penalistas que mais contribuíram para esta evolução foram: Bentham, Beccaria, Feuerbach, Filangeri, Melo Freire.

Foi Feuerbach, que no início do século XIX, concebeu a primeira tentativa de um “*conceito material de crime, transcendente e crítico*”<sup>160</sup> em relação ao direito penal vigente, tendo este autor definido como crime “*a violação de um direito subjectivo do cidadão ou do próprio Estado*”<sup>161</sup> A sua teoria, fundava-se no contrato social, segundo o qual os homens decidem organizar-se em sociedade e confiar a preservação da nova ordem criada ao Estado, e em que este que somente poderia intervir penalmente, quando ocorresse um delito que lesasse um direito dos cidadãos.<sup>162</sup> O objecto do crime para este autor, consistia nos direitos subjectivos enquanto instrumentos concretizadores da liberdade pessoal.

Feuerbach distanciou-se de uma forma clara, do direito penal teocrático e do absolutismo esclarecido, Feuerbach nega ao Estado a legitimidade de recorrer a sanções para promover fins de carácter moralista ou religioso.<sup>163</sup> Os seus ideais político-criminais patentearam-se no Código Penal da Baviera de 1813, cuja autoria lhe pertence. Ao levar ao extremo o ideário do individualismo liberal, Feuerbach distanciou-se de outros individualistas, como Hommel ou

---

<sup>158</sup> Conforme CUNHA, Conceição. “*Constituição e crime*”: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização pág.29, apud SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág. 186.

<sup>159</sup> Conforme CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, obra citada pág. 51.

<sup>160</sup> In ANDRADE, Manuel Costa. *Consentimento e Acordo em Direito Penal: (Contributo para a fundamentação de um paradigma dualista)*, pág.43

<sup>161</sup> FEUERBACH, Ludwig Andreas. Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts §19 apud ANDRADE, Manuel Costa, obra citada, pág. 43

<sup>162</sup> FEUERBACH, Ludwig Andreas. Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts §21 apud ANDRADE, Manuel Costa, *Consentimento e Acordo em Direito Penal* obra citada, pág. 43. Nas palavras de Feuerbach, este define como princípio supremo do direito penal que: “*toda a pena legalmente cominada e aplicada no Estado é a consequência jurídica duma lei fundada na necessidade de preservação dos direitos alheios e que ameaça a violação de um direito com um mal sensível*”, mais concretamente é punido “*quem viola a liberdade garantida pelo contrato estadual e protegida pelas leis penais comete um crime. Em sentido amplo, crime é, assim, a ofensa sancionada por uma lei penal, uma acção que contraria o direito de outrem.*”

<sup>163</sup> Conforme ANDRADE, Manuel Costa, obra citada, pág. 46, nota de rodapé n.º 15, alínea c).

Beccaria, salientando “igualmente a vertente objectiva, reconheciam um significado autónomo à danosidade social, qua tale.”<sup>164</sup>

Becaria definia como base do direito de punir do Estado, o facto deste resultar da soma de todas as parcelas de liberdade, de que os indivíduos abdicavam, em troca de um bem maior, que seria a segurança e a liberdade, de se viver em sociedade os quais deveriam “a necessidade de defender o depósito da salvação pública das usurpações particularese tanto mais justas são as penas quanto mais sagrada e inviolável é a segurança e maior a liberdade que o soberano dá aos súditos” ser garantidos pelo Estado enquanto legítimo depositário e administrador de tais liberdades.<sup>165</sup> A lei surgiria, como critério imprescindível, para que houvesse a união dos homens e dessas parcelas de liberdade para que se pudesse usufruir da segurança.<sup>166</sup>

Com a publicação em 1834, por Johann Michael Franz Birnbaum do seu artigo *Über das Erfordernis eines Rechtsverletzung zum Begriff des Verbrechens*, iniciou-se o percurso doutrinal e político-criminal do conceito de bem jurídico, dando-se lugar a um novo paradigma geral de compreensão do crime, do seu objecto e da respectiva lesão, assim como do conteúdo moral da ilicitude.<sup>167</sup>

Birnbaum manifestou a sua relutância, quanto à adopção da violação de direitos, como critério material do delito, desde logo, devido ao carácter equivoco e pouco concreto daquela teoria, pois na opinião deste autor não se podiam lesar direitos, mas os bens sujeitos a esses direitos, a orientação fundamentalmente legislativa desse modelo, descurando as necessidades do aplicador do direito, assim como a análise do direito positivo que demonstrava a existência de normas que não se reconduziam sistematicamente a um direito subjectivo. A protecção jurídico-penal referente a delitos relativos, só poderia ser justificada se a religião e a moralidade, fossem entendidas como bens comuns que pertenciam à sociedade.<sup>168</sup>

A doutrina parece unânime, em atribuir a Birnbaum a origem da expressão “bem jurídico”, introduzindo um bem material, no lugar do direito subjectivo anteriormente protegido, não obstante a ausência de referência expressa ao termo “bem jurídico”.<sup>169170</sup>

---

<sup>164</sup> Conforme ANDRADE, Manuel Costa, obra citada, pág. 50

<sup>165</sup> BECCARIA, Cesare Bonesana, Marchesi di. *Dos delitos e das penas* tradução por Nelson Jahr Garcia, pág. 28. Disponível em: (<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/delitosB.pdf>) consultado em 31 de Janeiro de 2015

<sup>166</sup> Conforme BECCARIA, Cesare Bonesana, Marchesi di, *Dos delitos e das penas* tradução obra citada, pág.28.

<sup>167</sup> Conforme ANDRADE, Manuel Costa, *Consentimento e Acordo em Direito Penal* obra citada, pág. 51

<sup>168</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Crimes Fiscais* obra citada, pág. 189

<sup>169</sup> Conforme ANDRADE, Manuel Costa, *Consentimento e Acordo em Direito Penal* obra citada, pág. 52

Com a introdução do termo bem jurídico, deixaram de ser os direitos subjectivos, a estarem no centro da discussão suscitada pelo crime. Até então, eram essencialmente os homens e as suas relações, que eram reconhecidos pelo Direito como direitos, a partir daqui são os bens, que passam a ter o papel central na noção de crime, bens que apesar de pertencerem ao homem, implicando assim a persistência de uma relação com este, contudo não se prejudica o destaque do carácter concreto, objectivo e positivo.<sup>171</sup>

Com o advento do positivismo, cresceu a intervenção do Estado e a possibilidade de arbitrariedade pelo legislador, que poderia criminalizar tudo o que entendesse relevante. Essa visão positivista, iniciou uma nova fase do direito penal, baseado em um racionalismo sem qualquer capacidade crítica, tomando a norma como fonte exclusiva do bem jurídico e exigindo absoluta coerência entre ambos. O Estado e o direito, deixaram de ser instrumentos de tutela da pessoa e da liberdade, como acontecia iluminismo, para se transformarem num fim, em si mesmos. Havia assim um claro desprezo, em relação aos referenciais individuais e uma conseqüente exaltação da referência sistémico-social. Assim, cresceu a intervenção do Estado e a possibilidade de arbitrariedade pelo legislador, que poderia criminalizar tudo o que entendesse relevante.

Karl Binding, um dos expoentes máximo da concepção positivista<sup>172</sup> de bem jurídico, estabeleceu uma relação entre as normas e os bens jurídicos, uma vez que as agressões aos direitos subjectivos, somente se originariam mediante a agressão aos bens jurídicos e seriam inconcebíveis sem estes. Sendo o bem jurídico, concebido como um estado, valorado pelo

---

<sup>170</sup>Conforme ANDRADE, Manuel Costa, obra citada, pág. 52 e DIAS, Jorge Figueiredo. *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I, pág.115. A crítica à teoria de Birnbaum, consistia em saber se esta realmente, se teria afastado dos ideais iluministas, abandonando a função garantista limitadora do *ius puniendi*, ou teria mantido a mesma linha liberal iluminista. A melhor conclusão é a de Costa Andrade, no sentido de que, na obra de Birnbaum entrecruzam-se e combinam-se as influências das principais correntes de pensamento jurídico. A concepção de Birnbaum, em suma, certamente poderia ser sintetizada como uma concepção de compromisso, influenciada ainda pelo iluminismo, mas também, já pelo hegelianismo, pela escola histórica e pelo positivismo moderado de Mittermayer. Não abandonando completamente, o individualismo, o jusracionalismo e a vertente crítica, abre as portas ao positivismo. Figueiredo Dias e Costa Andrade consideram, que o bem jurídico segundo Birnbaum assumia um conteúdo individualista, identificando-se o bem jurídico com os interesses fundamentais do indivíduo na sociedade, com destaque à vida, ao corpo, à liberdade e ao património, confundindo-se segundo estes autores o objecto da tutela criminal com o objecto da acção.

<sup>171</sup> Conforme SINA, Die Dogmengeshine, pág. 23 apud ANDRADE, Manuel Costa, obra citada, págs. 51 e 52

<sup>172</sup> O autor considera que toda norma incriminadora deve possuir um antecedente causal esse antecedente poderá ser a vontade do Estado ou da autoridade acordo com o positivismo jurídico propriamente dito ou condições de vida, como no positivismo sociológico. A noção de bem jurídico irá variar conforme essas duas vertentes. Para o positivismo jurídico, somente a lei exprime os objectivos jurídicos, porque esta abrange a vontade evidente do Estado, logo o bem jurídico reduz-se a um elemento da própria norma, que tanto pode ser sua finalidade quanto a ratio do sistema. De acordo com o posicionamento sociológico o direito tem a sua fonte não apenas na lei, mas também no costume.

Legislador, estando a decisão legislativa de proteger determinado “valor” como um dado de extrema importância, a norma seria assim criadora do bem jurídico.<sup>173</sup>

Franz Von Liszt, apesar de também estar vinculado, à tradição positivista, reagiu contrariamente ao tratamento científico formal da norma, ao considerar o bem jurídico como o ponto central da teoria do delito e como sendo o interesse juridicamente protegido, mas independente da vontade do Legislador. O interesse a partir do qual se originava o bem jurídico era anterior à norma, situava-se num momento precedente. O bem jurídico existia enquanto fenómeno, independente desvinculado da norma penal, sendo uma criação da experiência humana, e de suma relevância para o indivíduo, e para a colectividade. Assim, o fim do direito penal era somente a protecção de interesses sociais vitais.

Tais interesses humanos, os quais Liszt denomina bens jurídicos, não seriam produto do ordenamento jurídico, mas da vida, sendo, portanto, estabelecidos previamente.<sup>174</sup> Nas palavras de Von Liszt: “(...) é a vida, e não o direito, quem produz o interesse; mas só a protecção jurídica converte o interesse em bem jurídico. A liberdade individual, a inviolabilidade do domicílio, o segredo epistolar eram interesses muito antes que as cartas constitucionais os garantissem contra a intervenção arbitrária do poder público. A necessidade origina a protecção e, variando os interesses, variam também os bens jurídicos, quanto ao número e quanto ao género (...)”.<sup>175</sup> O bem jurídico assumia, neste contexto, uma postura crítica e um limite conferido entre a ciência jurídica e a política, abandonando-se o tratamento exclusivamente formal-jurídico do direito.

No início do século XX, em resultado das transformações sofridas, pela dogmática jurídico-penal, adoptou-se uma nova compreensão de bem jurídico, deixou de entender-se este, como um interesse concreto, prévio à norma e transformou-se num instrumento de interpretação, da norma. É Richard Honig, quem defende um conceito metodológico-teleológico de bem jurídico, concebido como “o fim reconhecido pelo legislador em cada uma das normas penais, expresso na fórmula mais curta”, ou como “a síntese categorial através da qual o pensamento jurídico procura verter de forma concentrada o sentido e o fim das singulares normas penais”<sup>176</sup> Segundo Richardo Honig, a finalidade do direito penal era a protecção dos

---

<sup>173</sup> MALARÉE, Hernán Hormazal. *Bien jurídico y estado social e democratico de derecho (el objeto protegido por la norma penal)*. Apud Revista Liberdades n.º 1 - maio-agosto de 2009. Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, pág. 16.

<sup>174</sup> LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Trad. José Hygino Duarte Pereira pág. 94.

<sup>175</sup> LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Trad. José Hygino Duarte Pereira pág. 94.

<sup>176</sup> HONIG, Richard. *Die Einwilligung des Verletzten*, pág. 94 apud ANDRADE, Manuel Costa, *Consentimento e Acordo* obra citada, pág. 42. Nas palavras de Honig “como resulta da estrutura do actual direito penal material e formal, o Estado só

valores sociais, os quais constituíam o objetivo de protecção do delito. Porém, Honig alegava que esses valores sociais, não existiam de forma autónoma, pois não eram nada mais, do que uma escolha do Estado.

Por influência da Escola de Baden, não se perspectivava o bem jurídico, como legitimação do Direito Penal, como um limite garantístico do *ius puniendi*, mas como critério metodológico da interpretação, nesse contexto, o bem jurídico era expresso, através de um valor objectivo, que se identificava com uma finalidade a da norma, dela retirando a sua condição de existência.<sup>177</sup> Essa fase foi marcada, pelo desenvolvimento da concepção metodológica ou teológico-metodológica, do bem jurídico.

Na lição de Jorge de Figueiredo Dias, essa concepção transformou os bens jurídicos em “*meras fórmulas interpretativas dos tipos legais de crime*”, e essa atribuição “*ao bem jurídico de uma função puramente hermenêutica significaria sempre, deste modo, o seu esvaziamento de conteúdo e a sua transformação num conceito legal-formal que nada adianta face à fórmula conhecida (e respeitável) da interpretação teleológica da norma.*”<sup>178</sup>

Segundo a doutrina, houve momentos históricos, como este, em que o conceito de bem jurídico foi totalmente menosprezado. Tal como aconteceu na escola positivista em que o delito foi concebido, como desobediência à norma e sintoma de periculosidade individual, ou seja como probabilidade de um delinquentes ou criminoso praticar novos crimes, na fase neokantista, o bem jurídico foi interpretado como valor cultural, de cunho ético-social.

Podemos dizer que, com esta interpretação de bem jurídico, esvaziou-se completamente o conteúdo de bem jurídico como valor, restando assim uma noção de bem jurídico, subjectivada e espiritualizada, passando a ser constituído pela violação de um dever, ou pelo desvalor de uma intenção interior, pelo ruptura da lealdade do sujeito ou, ainda pela violação de um valor cultural, confundindo-se, inclusive com a ratio da norma. Estando sujeita à criação discricionária do legislador, perdeu todo o seu carácter essencial limitador do *ius puniendi* estatal, tendo sido aproveitado para servir ideais totalitários da época.<sup>179</sup>

---

*eleva à categoria de objecto da respectiva tutela as condições indispensáveis à preservação e funcionamento da vida comunitária. Ou, noutros termos que contribuam para a manutenção e desenvolvimento da comunidade. Mesmo nas hipóteses em que a tutela jurídica aproveita, em primeira linha, ao indivíduo. Não é a sua vontade que é determinante para a carência de tutela jurídica, mas tão só fundamentalmente a vontade da comunidade expressa na lei penal.”*

<sup>177</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal : Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*, ver pág. 32

<sup>178</sup> In DIAS, Jorge de Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal. Sobre os Fundamentos da Doutrina Penal sobre a Doutrina Geral do Crime*, págs. 45 e 46

<sup>179</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal* obra citada págs. 33 e 34

A Escola de Kiel foi seguidora, do nacional-socialismo pretendendo afastar-se de toda a tradição dogmática conceptualista, argumentava que as classificações conceptuais eram uma abstracção artificial alheia às relações vitais naturais. A teoria da lesão do bem jurídico seria fantasiosa, uma vez que esta não corresponderia, a muitos dos tipos previstos na Parte Especial do Código Penal.<sup>180</sup>Influenciada pelo pensamento comunitarista dos anos 30, que submetia a autonomia e a individualidade do Homem, à primazia da concepção de povo, que se baseava não numa soma de indivíduos que conviviam juntos, mas em vínculos de sangue e de nação. Perspectivava o Direito, como expressão do saudável sentimento do povo, substituindo o bem jurídico, como pilar fundamental do Direito Penal, pela contrariedade aparente ao dever jurídico.<sup>181</sup>

A recuperação do conceito de bem jurídico, só teve início após a Segunda Guerra Mundial, como pretendeu o Projecto Alternativo de Código Penal de 1966, apresentado por um grupo de penalistas alemães e suíços, contemplava-se o princípio da exclusiva protecção dos bens jurídicos, funcionando este como fundamento e limite do Direito Penal.

Contudo, uma discussão permanecia sobre o significado do desvalor da acção e do resultado no ilícito penal. Junto à lesão do bem jurídico, aparecia ainda a violação de uma norma de conduta, que censurava uma determinada conduta, que se encontrava funcionalmente ligada à protecção daqueles bens jurídicos, postos em perigo devido ao comportamento ilícito.<sup>182</sup>

Segundo Klaus Günther, a concentração no desvalor da acção, intensificou-se com o aparecimento do conceito de risco, nas sociedades industriais modernas. O resultado apareceu assim, como a prossecução adequada ou inadequada de um risco fomentado, por uma conduta censurada. O dever originário, complementar, geral e negativo de omitir interferências, em direitos alheios elevou-se à categoria de um dever geral de cuidado, que possuía elementos positivos e negativos, e cuja relação de corroboração com os bens jurídicos ainda não estava esclarecida.<sup>183</sup>

Podemos concluir, que existe uma enorme controvérsia doutrinária relativamente ao conceito de bem jurídico, havendo apenas concordância de que não existe um conceito material preciso. Não obstante, a premissa quase genérica de que o crime necessariamente lesa ou

---

<sup>180</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos, obra citada pág. 34

<sup>181</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos, obra citada pág. 34

<sup>182</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 193

<sup>183</sup> NTHER, Klaus. *De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber, Un «cambio de paradigma» en el Derecho Penal* pág. 501 apud SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 193

ameaça lesar bens jurídicos, alguns entendem, que eles seriam valores culturais, outros valores ético-culturais, bens vitais, interesses, entre outras definições. Conforme, verificamos ao analisarmos a evolução histórica do conceito de bem jurídico caminhou-se desde, uma concepção de direito subjectivo violado (Feuerbach), transformando-se em bem radicado no mundo da realidade (Birnbaum), chegando até a ser aquilo que fosse eleito e protegido pela norma (concepção positivista), pouco se concluindo definitivamente na procura de um conceito único adequado.

Nesta perspectiva, a noção de bem jurídico que mais nos apraz é a de Figueiredo Dias conceitua bem jurídico como “*a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e, por isso, juridicamente reconhecido como valioso.*”<sup>184</sup>

## **2.2 - A NECESSIDADE POLÍTICO-CRIMINAL DA INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA ECONÓMICA**

Numa época marcada por um movimento de descriminalização, em que o Direito Penal só deveria intervir, quando se verificassem lesões insuportáveis, das condições comunitárias essenciais ao livre desenvolvimento e realização da personalidade de cada homem, evidenciam-se processos de neocriminalização.<sup>185</sup>

Contudo, a identificação de novas necessidades colectivas, advindas de transformações sociais, económicas, culturais, assim como de outras, reclamam um alargamento do conceito de bem jurídico de forma a serem abrangidas, por este específico sistema de controlo social.

O direito económico foi um dos domínios, em que esta necessidade de intervenção penal se mais se fez sentir. O bem jurídico no direito penal económico possui como função aplicar ordem e limites no sistema e construir de forma coerente, o critério de estruturação legislativa. Ao cumprir esta função, deve ter-se em conta que o direito penal económico é um dos sectores, onde é mais difícil, definir o conceito de bem jurídico, pois este abrange uma diversidade de interesses, imbuídos de uma relação dialéctica que oscila entre a união e a

---

<sup>184</sup> Conforme DIAS, Jorge Figueiredo. *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais*, obra citada, pág. 114.

<sup>185</sup> DIAS, Jorge Figueiredo. *Direito Penal, Parte Geral, obra citada*, ver pág. 131, § 41.

oposição entre interesses individuais e de grupo, e entre interesses difusos e interesses referentes à comunidade enquanto unidade.<sup>186</sup>

Depois de um período económico, de enorme progresso industrial, potenciado pelo desenvolvimento técnico e científico, com a Primeira Guerra Mundial, tudo se alterou com, o aumento do desemprego e da miséria, reconhecendo-se o falhanço, a nível económico da eficácia natural, do mercado reclamou-se uma maior intervenção do Estado, num movimento de regulação na sociedade, nomeadamente ao nível económico, abandonando um substrato de *laissez-faire, laissez-passer*.

Silva Dias considera que, com a entrada em vigor do Estado Social, proteccionista e intervencionista, surgem exigências funcionais, quer do sistema económico, quer do sistema político-administrativo. Provoca-se também uma alteração a nível do Direito, este torna-se um instrumento de reforma e de correcção das desigualdades económico-sociais, adquirindo em volume e complexidade, o que perde em estabilidade e coerência. “*Com efeito, à medida que se vai quebrando a rigidez, a sistemacidade e a formalidade racionalista, a matéria jurídica vai adquirindo, em seu lugar flexibilidade, assistemacidade e materialidade. Flexibilidade para melhor se adaptar à matéria regulada, vaga e mutável por definição; assistemacidade porque, tendo a intervenção jurídica um sentido positivo, regulador, ela não só não obedece aos padrões de racionalidade como se não compadece com a pretensão de perenidade dos Códigos clássicos; materialidade dado que, como Weber, notou, o Direito tende a ser usado como meio através do qual o Estado realiza finalidades de condução e estabilização social.*”

187

O Direito Penal Económico encontra-se essencialmente ligado às alterações sociais e económicas desta época, o que lhe concedeu um carácter instável e dinâmico.<sup>188</sup> Segundo Eb. Schimdt a intervenção do Estado, na vida económica expôs dois espaços de interesses autónomos, de um lado o espaço de “*interesses vitais económico-materiais*”, que nos surgem primeiramente como interesses do Estado, na manutenção da sua capacidade de intervenção necessária à prossecução das suas tarefas e interesses, que se podem identificar com o interesse na salvaguarda e manutenção criada pelo próprio Estado, para a economia, no seu conjunto, ou nos seus ramos específicos; ou secundariamente, como interesses dos cidadãos, individualmente considerados, numa intervenção racional e adequada à sua preservação nos

<sup>186</sup> Conforme PEDRAZZI, Cesare. *El bien jurídico en los delitos económicos*, apud SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 193

<sup>187</sup> DIAS, Augusto Silva. *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita*, obra citada pág. 220.

<sup>188</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 195

bens de consumo e no desenvolvimento de uma actividade idêntica à sua vontade de realização profissional e económica. Noutro plano está o espaço dos “*interesses administrativos*” que, em consequência das tarefas do Estado na vida económica, resultam das relações entre as autoridades administrativas e os cidadãos individuais.<sup>189</sup>

Como refere Costa Andrade, o aparecimento deste direito penal de ordem, não se ficou a dever, apenas às exigências de índole pragmática, à sua maior flexibilidade e capacidade de resposta às necessidades de um intervencionismo em constante transformação, ficou igualmente a dever-se, à viragem registada no plano dogmático, com a acentuação da ideia de violação de dever à custa da ideia de lesão de bem jurídico como fundamento da ilicitude jurídico-penal, reforçando-se a componente ática do direito penal, “*extremando-o a campos de antinormatividade de menor carga ética*”<sup>190</sup>

Para Figueiredo Dias, mostrando-se as penas como medidas coactivas, com um enorme grau de efectividade, houve uma tendência para de as fazer intervir sempre que se julgasse necessário dotar os imperativos de uma especial força de vigência, mesmo quando essa violação se situasse em zonas cada vez mais alargadas da ordem jurídica. “*O legislador foi-se deixando seduzir*” pela ideia prejudicial mas difícil de evitar de colocar as sanções criminais ao serviço dos mais diversos fins da política criminal.<sup>191</sup>

Até algumas décadas atrás, o Direito Penal Económico era entendido como uma reduzida parte do direito penal, que reforçava com a intimidação penal, o direito económico administrativo, consistia portanto num segmento do direito penal administrativo, que com a Segunda Guerra Mundial e o surgimento da figura das contra-ordenações passaria a ser aliviado de uma parte do seu conteúdo, e prosseguiria sob a designação de Direito secundário, compreendido em sentido material.<sup>192</sup> Apesar da autonomia legal e dogmática, a delimitação do objecto do direito penal económico, ainda não conseguiu consolidação doutrinal, esta encontra-se manifestamente dependente, da superação das dificuldades de definição e caracterização dos bens jurídicos, tutelados pelo próprio direito económico, ramo do Direito que se caracteriza pela sua mobilidade.

---

<sup>189</sup> SCHIMDT, Eb. *Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht* apud ANDRADE, Manuel Costa. *Contributo para o conceito de contra-ordenação ( a experiência alemã)*, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. I, pág. 94.

<sup>190</sup> ANDRADE, Manuel Costa, *Contributo para o conceito de contra-ordenação ( a experiência alemã)*, obra citada pág. 92.

<sup>191</sup> DIAS, Jorge Figueiredo. *Para uma dogmática do Direito Penal Secundário: Um contributo para a reforma do Direito Penal Económico e Social Português*. in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. I, pág. 37.

<sup>192</sup> DIAS, Augusto Silva. *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita*, obra citada pág. 222.

Dado o dinamismo caracterizador deste ramo de Direito, existe dificuldade em perceber quais os bens jurídicos que este visa proteger. Por vezes o papel do bem jurídico, para determinadas construções dogmáticas, chega a ser meramente secundário enquanto critério definidor do Direito Penal Económico.<sup>193</sup> A dignidade penal destes bens, encontra-se afastada de uma essência axiológica, baseando-se antes numa consolidação histórica e social, influenciada directamente por uma orientação político-económica e resultando na maioria das vezes de uma enumeração normativo-formal efectuada pelo legislador.<sup>194</sup>

Quanto ao titular estes bens, consideram-se muitas das vezes afastados de uma referência individual, fazendo com que alguns autores, os qualifiquem como supra-individuais, por alusão expressa à sua instrumentalidade, relativamente ao indivíduo, por sua vez outros entendem que estes são autónomos enquanto bens jurídicos colectivos ou sociais. A própria construção da incriminação releva frequentemente o privilegiar do perigo da conduta, face à lesão efectiva do bem jurídico.<sup>195</sup>

Desde a referência da criminalidade económica, à tipologia do agente feita por Sutherland como sendo a “*criminalidade de colarinho branco*”, caracterização que não possui qualquer rigor científico, passando pelas concepções de Clinard e Quimmy, que ligam este tipo de criminalidade, a certas profissões ou como o crime, praticado no domínio da empresa. A insuficiência e a inadequação desta definição, são perceptíveis ao partir-se de uma perspectiva jurídico-penal.<sup>196</sup>

Existe também, quem limite o Direito Penal Económico, por uma definição formal ligada a aspectos substantivos e de táticas criminalísticas, que resultam das dificuldades, na descoberta e julgamento das infracções, exigindo por isso um processo especializado e determinados, conhecimentos dos diversos órgãos formais de controlo, negando-se qualquer outra nota caracterizadora do crime contra a economia, esta concepção teria apenas um significado meramente criminalístico sendo por isso uma concepção errada.<sup>197</sup>

---

<sup>193</sup> SOUSA, José de Alfredo. *Direito Penal Fiscal – uma prospectiva*, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, pág. 155.

<sup>194</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais* obra citada, pág. 197

<sup>195</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 198

<sup>196</sup> Conforme SOUSA, José de Alfredo, obra citada, pág. 155. CORREIA, Eduardo. Introdução ao Direito Penal Económico. in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. I, págs. 295 e 296. DIAS, Jorge Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa. *Problemática Geral das Infracções contra a Economia Nacional*. in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. I, págs. 332 e 333.

<sup>197</sup> Conforme SOUSA, José de Alfredo, *Direito Penal Fiscal – uma prospectiva* obra citada, pág. 155. CORREIA, Eduardo, obra citada págs. 295 e 296. DIAS, Jorge Figueiredo Dias, ANDRADE, Manuel da Costa *Problemática Geral das Infracções* obra citada, págs. 332 e 333.

A doutrina, tem procurado encontrar um critério de caracterização dos delitos económicos, nos quadros da ilicitude material, referenciada pela violação de bens jurídicos supra-individuais.<sup>198</sup> Existem diversas concepções doutrinárias de princípio sobre o Direito Penal Económico.

Para alguns autores foi a partir da natureza colectiva ou supra-individual dos bens jurídicos, que se procurou definir materialmente o crime contra a economia, nomeadamente Klaus Tiedeman, para esta concepção enquanto o crime contra o património, atinge bens jurídicos inscritos na esfera de livre disponibilidade dos seus portadores concretos, em relação aos crimes contra a economia, este atinge interesses que o legislador, converte em supra-individuais, sendo por isso indisponíveis.<sup>199</sup>

Para outros doutrinadores deve-se partir não do bem jurídico tutelado mas da definição de Direito Económico desde que esta se definisse evidentemente e em termos de tutela de valores fundamentais duma colectividade organizada, valores que devido à sua importância o próprio Estado fosse o portador e o promotor. *“Define-se assim Direito Económico como o direito da direcção da Economia pelo Estado, como o conjunto das normas através das quais se traduz juridicamente a intervenção do Estado na economia- direcção e promoção (v.g. por meio de subvenções) No recurso ao direito penal para tutela destes mesmos valores se traduziria o Direito Penal Económico, como defesa penal da «economia nacional no seu conjunto ou das suas instituições fundamentais.”*<sup>200</sup>

Existe ainda uma outra parte da doutrina, que adopta uma postura mais crítica, concebendo o Direito Penal Económico, como domínio onde se pode encontrar um vasto conjunto de *delicta mere prohibita*, cuja pertinência reside na mera proibição. E onde o bem jurídico-penal se confunde com a ratio da norma incriminadora, num quase retrocesso a uma teoria metodológica do objecto da tutela penal. Devendo acrescentar-se que uma doutrina deste género *“banaliza o conceito de bem jurídico quando este é indispensável para a construção do crime do ponto de vista das garantias formais e substanciais. Acaba-se pois, por favorecer*

---

<sup>198</sup> Conforme SOUSA, José de Alfredo, obra citada, pág. 155. CORREIA, Eduardo, obra citada págs. 295 e 296. DIAS, Jorge Figueiredo Dias, ANDRADE, Manuel da Costa obra citada, págs. 332 e 333.

<sup>199</sup> COSTA, José de Faria, ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre a concepção e os princípios do Direito Penal Económico: Notas a propósito do Colóquio Preparatório da AIDP*. in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. I, pág. 350

<sup>200</sup> DIAS, Jorge Figueiredo Dias, ANDRADE, Manuel da Costa. *Problemática Geral das Infracções*, obra citada, pág. 336.

*a proliferação de objectos fictícios de tutela, que permitam opções de incriminação hipertrófica.*”<sup>201</sup>

No último quartel do século transacto, transformações sociais provocadas pelo progresso da sociedade pós-industrial e dos processos de globalização, reflectiram-se numa redefinição do papel do Estado e numa reorganização da matéria jurídica em geral e da jurídico-penal em particular. Com o aumento da privatização e desregulação da economia que provocaram uma redução significativa nas formas clássicas de intervenção do Estado, como por exemplo a produção de bens e serviços e a assistência social, em prol da assunção de tarefas mais abstractas e indirectas de regulação social. O Estado transforma-se, num “*Estado regulador*”, assumindo uma “*função preventivo-policia de supervisão e de inspecção*” esta visava fundamentalmente assegurar o cumprimento de normas que regulam sectores da actividade social e económica, funcionando, nesta veste, o “Estado regulador” como “Estado-prevenção”.<sup>202</sup>

Para Hirsch, foram três, os domínios em que estas transformações sociais e políticas, afectaram o Direito Penal. O primeiro foi, este passar a ser constituído por tipos incriminadores, relacionados como novas situações de risco geradas pela acção humana nos domínios técnico, científico e económico. Estas situações foram apelidadas, pelos penalistas de Frankfurt, como “Direito Penal do Risco”. O segundo domínio tinha por objecto condutas, que até então eram sancionadas pelo Direito das Contra-ordenações, e que por via de uma nova valoração, adquiriram outra visibilidade social, que lhes assegurou a progressão à categoria de crime e em determinados casos a tipificação no Código Penal. Estas acções situam-se materialmente entre o ilícito penal e o ilícito contra-ordenacional.

O terceiro domínio englobava um aumento significativo da criminalização, que provocou quer uma antecipação, quer um agravamento da punibilidade, como por exemplo a delinquência associada à toxicodependência.<sup>203</sup>

### **2.3 - O DIREITO PENAL NA SOCIEDADE DE RISCO**

O Estado de Direito Social possui como objectivo a prossecução de uma justiça distributiva a qual assenta na cobrança de impostos, não só para fazer face às despesas próprias do Estado e

<sup>201</sup> MOCCIA, Sérgio. *De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos liberales.*, apud SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 200

<sup>202</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada pág. 222.

<sup>203</sup> HIRSCH. *mpfung* *tsformen?* apud DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada págs. 223 a 225

de outras entidades públicas, como assegurar a repartição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades, de acordo com a capacidade contributiva individual. Uma vez que os delitos fiscais visam a tutela de um bem jurídico, de cariz colectivo e dada a importância que os impostos assumem para o Estado e para a comunidade. É importante analisarmos a questão da sociedade de risco, pois é através desta realidade que a doutrina se consciencializou que o direito penal deve assumir uma função não só de protecção de bens individuais, mas também de protecção de interesses, marcadamente colectivos, dada a sua importância para a sociedade.

A sociedade pós-industrial trouxe consigo um novo tipo de riscos supra-individuais e incontrolláveis, que possuíam uma natureza muito diferenciada dos riscos do passado, que eram tidos como calculáveis e evitáveis. Contudo, este novo tipo de riscos não excluía os anteriores, coexistindo ambos.<sup>204</sup>

A ideia de sociedade de risco surge com o sociólogo Ulrich Beck, em 1986, cujas reflexões pretenderam esclarecer algumas das questões da modernidade. Sendo esta, uma época marcada pela produção social de uma enorme riqueza, justifica-se que venha acompanhada por uma produção de novos e maiores riscos, que solicitem a interferência penal em novas áreas como a economia.

As novas tecnologias, aliadas ao desenvolvimento de diversas áreas do saber humano, produzem novas situações, que exigem uma maior protecção e segurança dos indivíduos, exemplos desses novos riscos, são questões relacionadas com as armas nucleares, a criminalidade organizada, a degradação do meio ambiente, o terrorismo<sup>205</sup> entre outros e que afectam indistintamente toda a sociedade de uma forma genérica.

Para Augusto Silva Dias, estes novos riscos diferenciam-se dos anteriores por cinco características essenciais, em primeiro, porque embora eles resultem de acções humanas, surgem de um modo involuntário e irreflectido, ou seja não resultam de acções intencionais, e é sobretudo pela expansividade e dramaticidade dos seus efeitos, que obriga as sociedades contemporâneas a reflectirem sobre eles. Em segundo lugar, estes novos riscos, ao contrário dos antecedentes, não são delimitáveis, quer temporalmente, quer espacialmente, são por isso transfronteiriços e transgeracionais. Como terceira característica destes novos riscos, é a sua

---

<sup>204</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada págs. 226 e 227 nota de rodapé n.º 532.

<sup>205</sup> STELLA, Frederico. *Giustizia e Modernità. La Protezione dell'inocente e la Tutela delle Vittime*, apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 201.

imprevisibilidade e incalculabilidade. Não se podem prever mecanismos de cálculo, de cobertura e de compensação monetária, não podendo por isso, existirem seguros privados ou sistemas de assistência promovidos pelo Estado, para compensar estes riscos. A quarta característica deriva das transformações, que estes novos riscos provocam ao nível da compreensão da acção, pois tornam inadequadas as categorias éticas e jurídicas tradicionais, de atribuição de responsabilidade. Como ultima característica temos a dificuldade de percepção pública, destes novos riscos.<sup>206</sup>

Como resultado da amplitude destes problemas, a sociedade acaba por viver uma intensa fase de insegurança, e a uma maior sensibilidade da sociedade aos riscos potenciados pelas constantes transformações que operam nesta, culminando na expansão das incriminações, levando a sociedade a clamar por uma maior rigidez de controlo, no intuito de reduzir as margens dos riscos, através de decisões punitivas, pedindo a intervenção do Direito Penal. Contudo apesar da expansão das áreas já contempladas pela sua actuação, com a existência de novos riscos existe a necessidade de preservação, dos bens jurídicos de cada indivíduo, que se encontra condicionada pela realização de condutas positivas e de controlo dos riscos por terceiros, iniciando-se, no âmbito da esfera jurídico-penal, um verdadeiro conflito sociológico, concebendo muitas controvérsias acerca da legitimidade desta protecção.<sup>207</sup>

Devido à sua imprevisibilidade e ao grau de magnitude que os riscos atuais e futuros podem atingir, faz com que exista uma dicotomia se deve pedir-se ao Direito Penal que limite os poderes do Estado na intervenção na sociedade, porque esta é a melhor forma de protecção dos direitos dos cidadãos; ou deve pedir-se que este, aumente os poderes do Estado, em nome da protecção, provindos destes novos riscos sociais.

Neste contexto, o Direito penal, passa a tutelar bens jurídicos supra-individuais, através quer da utilização de leis penais em branco, e de conceitos indeterminados, quer através tipificações de perigo, concreto e abstracto.<sup>208 209</sup>

---

<sup>206</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada págs. 229 a 231

<sup>207</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 203.

<sup>208</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada pág. 238.

<sup>209</sup> HASSEMER, Albretch. Kenzeichen und Krissen pág. 381 e ss., e STRATENWERTH, Zukunftssicherung mit den Mitteln? Pág. 683, apud DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada págs. 240 a 242. Defendem que estas últimas tipificações de perigo devem-se cingir apenas à protecção de bens jurídicos individuais e concretos. Na opinião destes autores, a incriminação destes novos comportamentos deixa de ter, como referência bens jurídicos, concretos e ligados à liberdade e aos direitos individuais. Tornando-se a referência de tutela cada vez mais complexa e multifacetada, caracterizando-se a maioria dos delitos do Direito Penal Moderno por não possuírem vítima ou ser uma vítima difusa. Este aumento de abstracção da tutela, leva a que se quebre uma relação necessária e funcional com a protecção de bens jurídicos concretos. Este distanciamento leva a que se questione se o conceito de bem jurídico deve ser o critério de legitimidade e de orientação desta nova criminalização, além de se colocar em causa o conceito de Direito Penal enquanto ordenamento de

Susana Aires de Sousa questiona se poderá o direito penal, em resposta às exigências impostas pela pós-modernidade e a sociedade de risco, continuar a cumprir a sua função de protecção subsidiária de bens jurídicos-penais, ou, ao responder a essas exigências, acaba por se revelar como um direito penal funcionalmente orientado, administrativizado e afastado da tutela de bens jurídicos?<sup>210</sup>

Estas questões, cuja solução se demonstra problemática, conduzem a diferentes propostas da doutrina.

### 2.3.1 - A teoria monista-pessoal dos bens jurídicos

Numa perspectiva puramente monista e antropocêntrica do bem jurídico, objecto da tutela penal encontramos referência à Escola de Frankfurt, que questiona a legitimidade de um direito penal do risco e é composta por autores como Hassemer, Naucke, Albrecht, além de outros de pareceres coincidentes como Prittwitz e Herzog.<sup>211</sup>

Para os Autores da Escola de Frankfurt, a perspectiva de tutela de novos direitos colectivos, postos a descoberto pelas novas ameaças da sociedade do risco, não são compatíveis com os princípios do direito penal, designadamente com as regras da causalidade, da culpabilidade e da responsabilidade. Para esta concepção de referência pessoal e antropocêntrica do bem jurídico, deve-se reconhecer uma única função ao Direito Penal que se cinge à protecção de interesses individuais concretos.<sup>212</sup>

Figueiredo Dias entende que *“a ideia subjacente a esta tese nutre-se do reconhecimento de que a função do Direito de criador de normas de orientação social e de comportamento individual é indispensável à conservação e desenvolvimento de qualquer sociedade, do presente ou do futuro, e que para ela não existe alternativa. Mas também da convicção de que é impossível ao direito penal desempenhar qualquer papel na contenção de fenómenos globais e de massa. Impossibilidade que derivaria da especificidade dos seus meios de actuação (as penas e as medidas de segurança) e dos seus modelos de aferição da responsabilidade, tendentes à individualização da responsabilidade e zeladores até ao limite*

---

protecção subsidiária de bens jurídicos. Por último e na sequência do que já foi referido, consideram que existe uma deslocação do centro de gravidade do ilícito penal da lesão ou da específica colocação em perigo, ponderáveis apenas quando se trata de bens jurídicos materializáveis e preciosos, para o perigo abstracto ou presumido, quando o ponto de referência da tutela são também bens jurídicos daquela espécie, ou para um dano quando os objectos protegidos são supra-individuais, ou para um dano meramente disfuncional, quando o que se salvaguarda são puras funções sistémicas.<sup>209</sup>

<sup>210</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 204.

<sup>211</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 205.

<sup>212</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 205.

*de direitos das pessoas que se afirmam perante o Estado e, se necessário, contra o Estado.*”<sup>213</sup>

Assim, ao reconhecer-se que na protecção contra os novos riscos da sociedade pós-industrial, se visa tutelar interesses com um cariz colectivo, estes deveriam ser, necessariamente entregues a outros ramos de direito ou até a formas de tutela não jurídicas, não podendo estes almejar ficar sob a égide do direito punitivo.<sup>214</sup>

A razão subjacente a uma concepção deste género, convergir-se-ia no facto de se considerar que o Direito Penal do risco conduziria a um excessivo alargamento do âmbito da sua tutela, o que faria com que este ramo de direito perdesse as suas características liberais, caindo numa orientação exclusivamente preventiva, isenta de limites garantísticos, e abandonasse a sua função básica de protecção das esferas pessoais de liberdade, o que faria com que este acabasse por padecer às mãos do direito administrativo.<sup>215</sup>

O emprego do Direito Penal, para minimizar os perigos científicos e tecnológicos, teria um carácter exclusivamente simbólico, uma vez que faria com que a sociedade se agarrasse a um falso sentimento de segurança<sup>216</sup>, além disso conduziria à falência deste ramo de direito, pois a permanente interferência do Direito nas relações sociais, voltar-se-ia de uma forma destrutiva contra ele mesmo.<sup>217</sup>

Como já referimos, o novo Direito Penal da sociedade do risco, passa a tutelar bens jurídicos supra-individuais, através quer da utilização de leis penais em branco e de conceitos indeterminados, quer através tipificações de perigo, concreto e abstracto.

Quanto ao bem jurídico, o recurso a um direito penal de segurança e prevenção, e como tal funcionalizado, poria em causa o princípio fundamental da protecção exclusiva de bens jurídicos, assim como o princípio da subsidiariedade. Segundo Albretch o que fundamenta o Direito Penal do Risco, é o facto de o sistema social substituir agora o status da pessoa, caracterizando-se por uma evolução que se concretiza no abandono do bem jurídico

---

<sup>213</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, pág.48 Disponível em: (<http://www.defensesociale.org/02/9.pdf> - consultado a 20 de Fevereiro de 2015)

<sup>214</sup> PÉREZ, Carlos Martínez-Buján.. *Algunas reflexiones sobre la moderna Teoría del "Big Crunch" en la seleccion de bienes juridicopenales (Especial referencia al ámbito Económico)*. Disponível em: (<http://ruc.udc.es/bitstream/2183/2216/1/AD-7-61.pdf> -consultado a 20 de Fevereiro de 2015)

<sup>215</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 205.

<sup>216</sup> STELLA, Federico. *Giustizia e Modernità. La Protezione dell'inocente e la Tutela delle Vittime* pág. 427, apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 206.

<sup>217</sup> HERZOG, Felix. *Algunos riesgos del Derecho Penal del riesgo* pág. 57, apud SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 206.

individual, para uma clara concepção de protecção do sistema, como o que acontece no Direito Penal Económico.<sup>218</sup>

Defendendo um direito penal mínimo, a Escola de Frankfurt reconhece à categoria dogmática de bem jurídico, a função de assegurar que todos os fenómenos sociais patológicos que sejam incapazes de lesar ou pôr em perigo objectos dignos de serem autênticos bens jurídicos, ficariam de fora da normatividade penal, se o Direito Penal se reduzisse ao seu núcleo essencial, estariam excluídos deste, certas classes de crimes: os económicos, os tributários, os ambientais.<sup>219</sup>

Silva Sánchez, ciente da necessidade de tutela das novas realidades e bens jurídicos evidenciados e ameaçados pela modernidade, luta por uma tutela diferenciada em relação aos delitos clássicos. O Autor defende um direito penal nuclear e um direito penal periférico, numa concepção em que no centro encontraríamos o direito penal de justiça, voltado para a protecção de bens jurídicos individuais, cujos comportamentos delituosos seriam sancionáveis com as penas clássicas, *maxime* a pena privativa de liberdade.<sup>220</sup> Na zona periférica o direito penal acolheria, um âmbito e objecto de tutela de bens jurídicos colectivos, em que os delitos não seriam sancionáveis com as penas clássicas. Desta forma, dotar-se-ia o direito punitivo, nesta zona periférica de maior flexibilidade, uma vez que aos delitos atentatórios destes bens jurídicos seriam aplicáveis penas alternativas que não a pena privativa de liberdade.<sup>221</sup>

Nesta posição Silva Sánchez, defende então que, em ambas as situações nos encontraríamos dentro do direito penal, mas de um lado o direito penal nuclear, com as garantias próprias do direito penal, e do outro, um direito penal periférico, assumindo maior flexibilização quanto aos critérios de imputação e garantia.<sup>222</sup> Não negando a expansão do direito penal, o Autor coloca, a configuração dogmática em *velocidades* distintas, ao assumir a flexibilização dos modelos de imputação do direito penal periférico, aos quais não são aplicáveis penas privativas de liberdade este acaba por aproximar estas sanções das sanções administrativas.<sup>223</sup>

Contudo Silva Sánchez considera que quando os bens jurídicos colectivos, se encontrassem perante ameaças sérias, situações de assumida emergência seria possível dotar os delitos

---

<sup>218</sup> ALBRETCH, Peter-Alexis. *El derecho penal en la intervención de la política populista* págs. 474 e 475, apud SOUSA, Susana Aires de, obra citada págs. 206 e 207

<sup>219</sup> MARINUCCI, Giorgio. DOLCINI, Emilio. *Diritto Penale Mínimo e Nuove Forme di Criminalità* pág. 809 apud SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 207

<sup>220</sup> SANCHEZ, Jesús-María Silva, *La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, págs. 156 e 157

<sup>221</sup> Conforme SANCHEZ, Jesús-María Silva, obra citada págs. 159 e 160

<sup>222</sup> Conforme SANCHEZ, Jesús-María Silva, obra citada págs. 159 e 160

<sup>223</sup> Conforme SANCHEZ, Jesús-María Silva, *La expansion del Derecho Penal*. obra citada págs. 161 e 162

tributários, enquanto exemplares desta segunda velocidade, no campo do direito penal periférico, podendo ser aplicadas penas privativas de liberdade. O Autor defende assim, que em situações de emergência e de especial ameaça ao bem jurídico é possível, ainda que mantendo a flexibilização característica do direito penal periférico, poderia aplicar-se penas privativas de liberdade.<sup>224</sup>

### 2.3.2 - A concepção dualista de bens jurídico-penais

Os defensores desta teoria reconhecem que face aos problemas da modernidade, existe a necessidade de expandir a matéria penal, desde que essa extensão se encontre, delimitada aos limites impostos pelas matrizes referenciais do direito penal.<sup>225</sup>

No entanto, consideram que existem perigos dessa intervenção, contudo ao contrário da concepção anterior, consideram que a teoria penal do risco não conduz necessariamente à dissolução do bem jurídico e à sua substituição por uma protecção de perigos indeterminados, antes conduz ao aparecimento de bens jurídicos pessoais e patrimoniais por vezes com particularidades novas. Estes, apesar de extensos e vagos nos limites, permitem a identificação de um núcleo essencial, continuando a facultar um padrão crítico ao legislador, para que este possa eleger as condutas puníveis.<sup>226</sup>

Contudo, o reconhecimento de novos bens jurídicos, fundamenta-se no princípio da respectiva protecção subsidiária e na categoria do dano, só assim haverá a ofensividade típica dos comportamentos produtores de riscos.

Apenas existirá dano para o bem jurídico, quando se atinjam pessoas ou interesses pessoais, para que possa revelar-se o dano e a ofensividade relativamente a um bem jurídico com dignidade penal e não a mera tutela de funções, todavia é necessário que os novos bens jurídicos sejam providos de um referente pessoal.<sup>227</sup>

Entre nós, Silva Dias, aproxima-se desta concepção, este autor recusa uma teoria que em relação ao ilícito típico, defina o bem jurídico de uma forma neutral e formal. Silva Dias concebe esta figura dogmática, como um objecto de valor que expressa o reconhecimento intersubjectivo e cuja protecção a sociedade considera fundamental para a concretização individual e social de cada cidadão interveniente.<sup>228</sup> Assim, o bem jurídico deve ter

---

<sup>224</sup> Conforme SANCHEZ, Jesús-María Silva, obra citada págs. 161 e 162

<sup>225</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 210.

<sup>226</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 210.

<sup>227</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 210.

<sup>228</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 211.

necessariamente um referente pessoal, por via da qual se constitui uma estrutura relacional e uma dimensão antropocêntrica. Apesar de distintos os dois aspectos estão internamente ligados, através da atribuição da titularidade dos bens aos sujeitos comunitários, considerados umas vezes na sua individualidade, outras na sua sociabilidade.<sup>229</sup>

Apenas merece o qualificativo de bem, o objecto que seja considerado como valioso, de uma forma consensual por toda a comunidade, o referente pessoal implícito estabelece uma estrutura relacional daquele bem, que nos permite diferenciar estes bens que são pertencentes à sociedade civil, dos bens colectivos onde não existe o referente pessoal e pertencem ao Estado. Só são capazes de reunir o consenso legitimador, os objectos que possuam valor útil, de tal modo que a sua lesão possa ser considerada, em termos de valoração como perda ou dano.<sup>230</sup>

Silva Dias constrói uma concepção pessoal-dualista, nesse aspecto o autor perspectiva que se encontram os bens jurídicos clássicos e, a par destes, podem encontrar-se outros, de natureza supra-individual. No entendimento deste autor “*não há bens jurídico-penais sem titulares, e esses titulares não podem ser senão pessoas, encarados umas vezes na sua individualidade, outras na sua sociabilidade, sendo que a tutela de uns não tem de ser funcionalizada à tutela de outros.*”<sup>231</sup>

O referente pessoal, juntamente com as características da divisibilidade e consumibilidade atinentes ao bem, permite diferenciar uns bens colectivos de outros. Enquanto o ambiente e a qualidade e genuidade dos produtos absorvíveis pelo organismo humano, são susceptíveis de fruição individual e consumíveis, na medida em que a sua fruição, ao mesmo tempo individual e massificada, implica desgaste ou dissipação, o mesmo não acontece com a segurança do Estado, uma vez que esta não é fruível, e consumível individualmente, que a sua titularidade, não pode ser atribuída às pessoas individualmente ou socialmente consideradas.<sup>232</sup> Silva Dias defende um conceito de dano jurídico-penal, que consiste na perda ou diminuição do valor de utilidade, de um bem para o seu titular, o efeito da conduta, sobre o bem jurídico, expressa-se na afectação grave da relação entre o seu titular e o objecto, uma vez que a preservação desta relação serve a satisfação de necessidades humanas, a sua quebra modifica a vida do titular de boa para má. A posição jurídico-social do titular do bem sofre

---

<sup>229</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada pág. 765.

<sup>230</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 211.

<sup>231</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada pág.765.

<sup>232</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada págs.765 a 767

uma degradação, a vítima tanto pode ser individual como pluri-individual, ou ainda como indeterminada ou difusa.<sup>233</sup>

Este conceito de dano, vale tanto para os bens jurídicos individuais, como para bens supra-individuais, desde que estes mantenham um referente pessoal. Sendo que, em bens jurídicos supra-individuais como o ambiente, o dano ganha uma dimensão intersubjectiva, não só no sentido de que é produzido, no quadro de uma relação entre pessoas, mas também no sentido de que o objecto atingido pertence a toda a comunidade, a qual tem a faculdade de fruição, mas também a responsabilidade, pela conservação dos componentes, que compõe aquele objecto.<sup>234</sup>

### 2.3.3 - Teoria dos bens jurídico-penais instrumentais

Assumindo como referência, a noção de bem jurídico-penal, como o conjunto de valores necessários à convivência em sociedade e à livre realização da pessoa, existem autores que defendem que ao lado de valores essenciais como a vida e a integridade física, a liberdade, é possível identificar outros “*valores meios*”, que seriam verdadeiros suportes daqueles valores essenciais. Estes bens jurídicos instrumentais, teriam como domínio de eleição o seu posicionamento no direito de mera ordenação-social, contudo devido ao seu valor instrumental na protecção de valores essenciais, à vida humana faria com que estes assumam relevância penal, constituindo uma espécie de técnica de tutela antecipada dos “*valores-fins*” essenciais.<sup>235</sup>

Os sectores por excelência destes bens jurídico instrumentais, seriam os sectores económico e da ordem pública. No âmbito do Direito Penal Económico, Tiedemann propôs a categoria do bem jurídico intermédio mediatizado, reconhecia a esta categoria total autonomia face aos bens individuais, assim como, a capacidade de proporcionar de uma forma idêntica, aqueles, a danosidade essencial ao juízo penal.

nemann e Roxin. Ao elencar as modalidades de perigo abstracto, estes autores já haviam apontado como exemplo de crimes, que tutelam bens jurídicos intermédios espiritualizados, a falsificação de documentos que tutela a segurança do tráfico jurídico, a falsificação de testemunhos que protege a busca pela verdade judicial, e a corrupção, que

---

<sup>233</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, *Delicta in se e Delicta Mere Prohibita* obra citada págs.807 e 808 .

<sup>234</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva, obra citada pág. 809

<sup>235</sup> MOCCIA, SERGIO. *De la tutela de bienes a la tutela de funciones. Entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales*, págs. 118 e 119, apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 215.

permite que se estabeleça confiança no desempenho do cargo. A lesão destes bens jurídicos inclui um desvalor próprio, capaz de suportar um juízo de lesão.<sup>236</sup>

Em relação aos crimes fiscais, existem também autores que formulam uma teoria semelhante, ao considerar que o interesse na completa e propícia compreensão dos impostos, representa o bem final, enquanto o exercício escrupuloso da função tributária pela autoridade fiscal, baseada nos deveres do contribuinte ter uma actuação verdadeira e com a máxima transparência fiscal, seria o bem instrumental imediatamente lesado pelas condutas típicas. Por sua vez, o património do Estado é que seria o bem final protegido pelas normas penais.<sup>237</sup> Sendo assim, o bem final teria uma natureza substancial, ao passo que o bem intermédio, teria uma salientada natureza de ordenação social.<sup>238</sup>

Almeida Costa, expõe uma teoria muito próxima desta concepção, ao analisar o bem jurídico no crime de corrupção e nos crimes de moeda falsa. Tomando por base o paralelismo feito por Stern, em que diferencia os bens que possuem valor próprio, dos bens que possuem um valor depreendido.<sup>239</sup>

Este autor explica que, a união os valores instrumentais, com os bens jurídicos fundamentais a que servem de base, faria expandir sobre aqueles a mais-valia destes, a sua correspondente defesa acaba por confundir-se com a protecção dos “*bens fins*” conquistando uma verdadeira relevância jurídico-criminal. Os bens instrumentais não integram um fim em si mesmo, representam antes um fim-meio, cujo sentido se esgota no estabelecimento de uma protecção mediata, ou se se preferir, se uma protecção avançada em relação à defesa de outros bens jurídicos fundamentais. A sua protecção acaba assim, por se confundir com a ressalva dos valores, a que servem de “*instrumento*” justificando-se assim a sua assimilação pelo Direito Penal e a correspondente qualificação como bens jurídico-criminais.<sup>240</sup>

Os delitos, que atentem contra a tutela penal da soberania do Estado, da defesa e subsistência do Estado de Direito, assim como a protecção da esfera da Autoridade Pública, não representam meros crimes de perigo, embora revistam a natureza de valores instrumentais,

---

<sup>236</sup> ROXIN, Claus. *Derecho Penal*, págs. 410 e 411 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 215 e 216.

<sup>237</sup> SALCUNI, Giandemenico. *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità del nuovo diritto penale tributario* págs. 132 e ss, 411 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 216.

<sup>238</sup> BRICOLA. *Teoria General del Reato* apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 216.

<sup>239</sup> COSTA, Almeida. *Sobre o crime de Corrupção. Breve retrospectiva histórica.*

*Corrupção e concussão. Autonomia “típica” das corrupções “activa” e “passiva”. Análise dogmática destes dois delitos* pág. 81 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 217.

<sup>240</sup> COSTA, Almeida. *Sobre o crime de Corrupção. Breve retrospectiva histórico* obra citada pág. 91 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 217.

aquelas entidades, por serem consideradas indispensáveis à manutenção da sociedade, encontram-se revestidas de uma densidade penal própria que integram bens jurídico-criminais autónomas. Considerando Almeida Costa, que ao contrário do que acontece nos crimes, onde se inclui uma observação caracterizadora, da conduta do agente, o «perigo» converte-se no elemento fundamentador e integrante do próprio bem jurídico.

#### 2.3.4 - Teoria dos bens jurídicos colectivos

Enquanto os novos riscos tendem a criar perigos difusos, colectivos e supra-individuais, o tradicional bem jurídico, de cunho liberal parece não responder mais às actuais necessidades de tutela dos bens jurídicos colectivos. A sociedade de risco e tecnológica veio expor um novo conjunto de interesses, supra-individuais, sociais ou colectivos, que caberá ao direito penal secundário tutelar.

Segundo Figueiredo Dias “*o direito penal serve a tutela subsidiária, a par de bens jurídicos individuais, de bens jurídicos colectivos*”.<sup>241</sup> O autor recusa várias concepções de bem jurídico. Nomeadamente, a concepção exasperadamente antropocêntrica dos bens jurídicos colectivos, para esta concepção só se pode falar com rigor de bem jurídico “*quando estejam em causa interesses reais, tangíveis e, por consequência, também actuais do indivíduo*”.<sup>242</sup>

Igualmente se rejeita uma “*concepção antropocêntrica moderada do bem jurídico colectivo, que conduziria a afirmar a sua existência apenas se e na medida em que a razão da tutela pudesse ainda ser reconduzida à protecção de bens jurídicos individuais*”. Exigindo-se segundo esta teoria que “*os bens jurídicos colectivos a tutelar se encontrassem de qualquer modo dotados de um «referente pessoal», possuíssem um «núcleo personalizável», fossem unicamente «dedutíveis» a partir de bens jurídicos individuais*”.<sup>243</sup>

O que evidencia ser injustificável nesta limitação, podendo vir afectar a existência de uma tutela penal das gerações futuras, é o facto de continuar a considerar-se os bens jurídicos colectivos como autênticos «derivados» de bens jurídicos individuais, perspectivando-se a protecção penal colectiva como uma protecção antecipada dos bens jurídicos individuais, em particular os da vida, da saúde e do património de pessoas singulares e concretas.<sup>244</sup> Teses deste género, demonstram-se incompatíveis com o reconhecimento de verdadeiros bens

---

<sup>241</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.51

<sup>242</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág. 51

<sup>243</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.52

<sup>244</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.52

jurídicos colectivos, os quais devem ser antes aceites, como autênticos bens jurídicos universais, transpessoais ou supra-individuais.

Para Figueiredo Dias a verdadeira característica do bem jurídico colectivo ou universal, reside em ele poder ser gozado por todos e por cada um, sem que ninguém deva ficar excluído desse gozo: nesta possibilidade de gozo reside o legítimo interesse individual na integridade do bem jurídico colectivo. Para este autor, os bens jurídicos colectivos devem gozar, face aos bens jurídicos individuais, de uma verdadeira autonomia, que não seja afectada mesmo que se conclua que não existem bens jurídicos colectivos, que não possuem um qualquer suporte em legítimos interesses individuais.<sup>245</sup> Ainda no entendimento de Figueiredo Dias, “*ao direito penal não poderá reconhecer-se a mínima capacidade de contenção dos mega-riscos que ameaçam as gerações futuras se, do mesmo passo, se persistir em manter o dogma da individualização da responsabilidade penal.*”<sup>246</sup>

Relativamente à estrutura típica que, devem assumir os delitos contra bens jurídicos colectivos. Para que a protecção penal de bens jurídicos colectivos seja legítima e minimamente eficaz, supõe que o ilícito material dos crimes respectivos, cometidos por pessoas individuais ou por entes colectivos, seja visto como existindo na verificação de condutas que, em si mesmas consideradas ou em associação a condutas ocorridas em quantidade inumerável e com uma frequência devastadora, lesam ou põem em sério perigo aqueles bens jurídicos.<sup>247</sup>

Significando isto que, a multiplicidade de condutas perigosas para as condições fundamentais de vida das gerações futuras, pela complexidade que podem chegar a assumir e pela constante modificação a que estão submetidas, devido à constante evolução tecnológica, leva a que os “*delitos colectivos, como quer que em definitivo tipicamente se construam, se encontrem submetidos a uma cláusula de acessoriedade administrativa*”.<sup>248</sup>

Uma importante dificuldade para esta matéria e cuja gravidade em sede de legitimação das condições da vida social presente, e ainda as da vida futura tornam instante e inquestionável. É a de se saber, a distância entre condutas em si mesmas insignificantes, e lesões certas ou prováveis do bem jurídico colectivo, os autores de tais condutas e o resultado lesivo não importa se é sob a forma de resultado de lesão ou de perigo. “*É a própria referência da*

---

<sup>245</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras, obra citada* pág.52 e 53

<sup>246</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras, obra citada* pág. 53.

<sup>247</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras, obra citada* pág.55

<sup>248</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras, obra citada* pág.55

*conduta ao bem jurídico protegido que se torna questionável; e, por via disso, são princípios democráticos e constitucionais unanimemente aceites como devendo presidir à imputação penal, objectiva e subjectiva, que parecem abeirar o colapso.*”<sup>249</sup>

Segundo Figueiredo Dias “*é ao legislador ordinário e só a ele que, dentro dos referidos parâmetros jurídico-constitucionais, pertence ponderar e decidir a questão político-legislativa de saber se, para uma tutela dos bens jurídicos colectivos (ou de certos deles) minimamente eficaz, se torna necessário punir comportamentos em razão da sua provável acumulação e quais deles devem ser puníveis. Esta é a decisão verdadeiramente difícil e que tem de ser cuidadosamente ponderada, nomeadamente em função das aquisições parcelares definitivas que vão sendo feitas pela Ciência.*”<sup>250</sup>

#### **2.4 - A TEORIA DO DIREITO PENAL DO COMPORTAMENTO**

Neste novo paradigma de uma sociedade de risco, Stratenwerth enfatiza que cabe ao direito penal a tutela das gerações futuras, perante os riscos globais da actual sociedade, afastando-se do direito penal do evento, para se colocar no âmbito da regulação do comportamento, em que são penalizadas puras relações de vida como tais.

O Autor propõe que a protecção do futuro, seja assegurada através de uma tutela penal de «normas de comportamento», assumindo que os novos riscos não se referem a danos, mas sim a cenários de incerteza, que potenciam a antecipação da tutela penal à censura de comportamentos que desencadeiam essas ameaças, afastando-se dos crimes de dano para se situarem ao nível da técnica dos crimes de perigo.

Considera Stratenwerth, que o clássico direito penal, que tem por objecto de protecção os interesses da sociedade actual, não possui qualquer projecção de protecção relativamente às gerações futuras. Considerando o autor, um regresso à protecção de interesses individuais, implicaria renunciar à pena como sanção mais pesada, existente no nosso ordenamento, que deve salvaguardar não só os interesses vitais dos indivíduos, mas de toda a humanidade.<sup>251</sup>

---

<sup>249</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.56

<sup>250</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.58

<sup>251</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada pág. 223.

A crise da civilização técnica demonstrou que o Homem deve ser visto como elemento de uma conexão com a vida, devendo ser compreendido enquanto membro integrante da Natureza.<sup>252</sup> O Autor contesta a categoria de bem jurídico, e mais propriamente a sua função, relativamente aos crimes ocorridos no futuro. O conceito de bem jurídico encontra-se unido à ideia de interesses individuais concretos, esta ideia mostra-se imperfeita, quando estamos perante, por exemplo, crimes ambientais: *“as águas naturais não são protegidas pelas substâncias que as compõem, mas pela importância vital que têm para os organismos vivos, isto não é correcto a protecção devia incidir sobre a função das águas naturais na economia da Natureza.”*<sup>253</sup>

A solução adequada segundo Stratenwerth, será fundamentar-se em valores ou limites, neste sentido as sanções penais, devem punir os comportamentos que transgridam as normas, que estabelecem esses limites. Para que exista uma protecção eficaz, de potenciais vítimas do futuro, esta deve ser prosseguida também pelo Direito Penal, e esta protecção deve consistir não no recurso à estrutura típica, do crime de perigo abstracto, referida à defesa de bens jurídicos concretos, mas por via de normas que garantam o controlo do comportamento, como por exemplo as normas-limites.<sup>254</sup>

Para Stratenwerth deve abandonar-se a ideia de bem jurídico, substituindo esta, pela protecção directa de relações ou contextos de vida, baseando-se em normas comuns culturais sujeitas a evolução.<sup>255 256</sup>

---

<sup>252</sup> Stratenwerth. *Zukunftssicherung mit den Mitteln des Strafrechts*, pág. 691 apud SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 224.

<sup>253</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 224.

<sup>254</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, obra citada pág. 224.

<sup>255</sup> Stratenwerth. *Zukunftssicherung mit den Mitteln des Strafrechts*, pág. 691 apud SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 224.

<sup>256</sup> Para DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*, obra citada pág.58. É desta posição que o autor se aproxima, isto denota-se quando este refere que : *“a tutela jurídico-penal das gerações futuras passa pela assunção de um direito penal do comportamento em que são penalizadas e punidas puras relações da vida como tais. Dizendo-o, porém, não desejo – como espero ter podido deixar claro – apresentar esta concepção como uma alternativa ao direito penal do bem jurídico. Bem ao contrário, quero significar que a punição imediata de certa espécie de comportamentos como tais é feita em nome da tutela de bens jurídicos colectivos e só nesta medida se encontra legitimada. Deste modo julgando manter-me ainda fiel ao paradigma jurídico-penal iluminista que nos acompanha e que confio que possa continuar a ser fonte de desenvolvimentos e de progressos mesmo no seio da «sociedade do risco»; e que possa por isso continuar a assumir o seu papel na insubstituível (se bem que parcial) função tutelar também dos interesses das gerações futuras.”*

### III - O BEM JURÍDICO TUTELADO PELO CRIME DE FRAUDE FISCAL

---

Depois de analisada no capítulo anterior, a definição de bem jurídico bem como o seu contributo para a elaboração do conceito material de crime, impõe-se agora identificar e delimitar conceptualmente o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal, assim como as condutas fiscais proibidas e punidas que devem estar ao serviço da protecção de um bem jurídico.

Segundo Silva Dias, o movimento de eticização que ocorreu no âmbito do sistema fiscal, não estabelece o objecto da protecção penal no âmbito das incriminações fiscais, apesar de constituir o fundamento da intervenção penal nesta área. Trata-se de um plano decisivo, que invoca a uma integração de regras de justiça nas estruturas de consciência social, apesar de nada referir *“acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas das normas fiscais”*<sup>257</sup> Desde logo poderemos concluir que, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, não se confunde com o fundamento ético da intervenção penal. Como destaca Susana Aires de Sousa *“Se este constitui a ratio essendi daquelas normas incriminadoras, aquele há-de cumprir as funções que lhe são reconhecidas no plano dogmático, designadamente a de padrão crítico da incriminação.”*<sup>258</sup>

Como refere Alfredo José de Sousa, encontrando-se estas duas realidades interligadas, o critério a que o legislador recorreu *“para eleger, dentre as acções ou omissões violadoras de obrigações fiscais, aquelas cuja criminalização postula a cominação de penas de prisão terá necessariamente de passar pela ressonância ética dos bens a proteger, pela gravidade objectiva e subjectiva de tais comportamentos e pela lesão ou perigo de lesão dos valores a preservar.”*<sup>259</sup>

Enquanto no Direito Penal de Justiça ou clássico é possível determinar nitidamente o bem jurídico, sendo esta uma realidade ontológica e normativamente preexistente, no Direito Penal Secundário maioritariamente, só através da consideração do comportamento proibido, é que conseguimos identificar com clareza o bem jurídico tutelado, sendo do ponto de vista do

---

<sup>257</sup> DIAS, Augusto Silva. *O Novo Direito Fiscal Não Aduaneiro*, obra citada pág.263

<sup>258</sup> SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 266

<sup>259</sup> SOUSA, Alfredo José de. *Direito Penal Fiscal-uma prospectiva*, obra citada pág.100

intérprete e aplicador do direito a determinação do bem jurídico, geralmente posterior em relação à conformação legal-positiva da incriminação.<sup>260</sup> Na tentativa de determinação do bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais, a doutrina portuguesa e estrangeira têm-se dividido em dois modelos, nomeadamente os modelos: funcionalista e patrimonialista.

### 3.1 – MODELO FUNCIONALISTA

Este modelo aglutina um número elevado de teorias, muito distintas entre si, tendo apenas em comum, o facto de recusarem uma mera configuração patrimonial, do bem jurídico tutelado e fazerem uma grande associação daquele, às funções que são atribuídas ao imposto.

#### 3.1.1 - O crime fiscal enquanto ofensa à função tributária

Parte da doutrina entende que o bem jurídico tutelado é a função tributária, compreendida como a actividade da administração, relacionada com a gestão das receitas fiscais obtidas através de certo procedimento fiscal.<sup>261</sup>

De acordo com esta concepção, para identificarmos o bem jurídico-penal protegido, devemos questionar-nos acerca do objecto de regulação das normas, cuja transgressão a incriminação pretende impedir. Fernando Pérez Royo entende que as normas tributárias, controlam a actividade da administração, com vista à actividade do interesse público, “*que consiste na realização da repartição da carga tributária de acordo com o desenho previsto de forma geral e abstracta nas diversas leis que integram o sistema tributário, e, em última análise, de acordo com os princípios que, segundo o mandato constitucional, devem informar o dito sistema tributário.*” Para o exercício desta actividade, o ordenamento jurídico concede à

---

<sup>260</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções) in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II, pág. 418. *político-criminais que o legislador tem à disposição. No mesmo sentido DIAS, Augusto Silva O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro*, obra citada., pág. 63 entende que “*A respeito do fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal e diferentemente do que sucede nos chamados «crimes clássicos», não se apresenta à partida um (ou vários) bens jurídicos de contornos definidos, concretamente apreensível que funcione como constituens da estrutura do ilícito e vincule a uma certa direcção de tutela. Ao invés, o objecto da protecção é um «constituto», uma resultante de objetivos e estratégias de política criminal previamente traçados. O legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação de convivência. Por outras palavras, o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um prius, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um posterius, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição. Com este sentido pode dizer-se que os crimes tributários têm uma natureza artificial*”. SOUSA, Susana Aires de .*Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais.*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, pág. 315, discorda deste entendimento. Segundo esta autora para que o bem jurídico possa cumprir a sua função crítica não pode ser definido como resultado posterior à configuração do ilícito, mas tem de pré-existir e presidir à incriminação fiscal.

<sup>261</sup> ROYO, Fernando Pérez. Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria, pág. 64 e ss SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pág. 267

administração um leque de poderes, direitos e deveres, que no seu conjunto incorporam a chamada função tributária.<sup>262</sup>

Para os defensores desta teoria, a Administração Tributária pretende satisfazer o interesse público, que não se reconduzirá à mera obtenção de receitas, mas também à satisfação das necessidades sociais, entendidas como funções atribuídas constitucionalmente ao Estado e que dependem do financiamento alcançado através dos impostos, e a redistribuição da riqueza. Não devemos compreender o imposto como um mero atributo natural e uma prerrogativa estadual. Necessariamente, o imposto assume uma natureza legal, pois é o legislador que, norteado pelas normas constitucionais, define o procedimento e as regras tributárias.<sup>263</sup>

Sendo de reconhecer um carácter dinâmico e flexível à relação jurídico-tributária, os autores Micheli e Maffezoni adeptos das «teorias dinâmicas do imposto», expõem o fenómeno tributário, ponderando o aspecto dinâmico da norma jurídica e rompendo com a supremacia da obrigação tributária, enquanto núcleo daquele fenómeno. O sujeito passivo da relação tributária está forçado a cumprir um conjunto de deveres providos de pressupostos próprios e autónomos, efectuados através do procedimento tributário, a partir dos quais tem origem para o ente público, o direito subjectivo às prestações coactivas tributárias.<sup>264</sup>

Podemos verificar que segundo esta concepção, a relação entre a administração e o contribuinte deixa de ser de meros credor e devedor, e passa a entender-se que o contribuinte é titular de um dever legal, imposto pelo ordenamento jurídico e a administração é titular de uma função pública, encaminhada a proteger o cumprimento do referido dever.<sup>265</sup> Para esta teoria, o bem jurídico materialmente protegido é o património da Fazenda Pública, mas uma vez que esta teoria rejeita uma tese patrimonialista de bem jurídico, considera que subjacente ao património está um bem jurídico imaterial, que se traduz na função do tributo que consiste na realização de fins públicos, com vista á existência de uma justiça social.

---

<sup>262</sup> ROYO, Fernando Pérez. Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria, pág. 64 e ss SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada, pá 267 e 268. Neste sentido MONTE, Mário Ferreira *Legitimación del Derecho Penal Tributario? En Particular el Ejemplo del delito de Facturas Falsas desde el Derecho Portugués*, Tesis Doctoral, Pamplona, 2003, pág. 179 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 268, nota 600, Este autor defende que o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais “*deve ser, pelo menos de forma imaterial e a título principal, a função do tributo traduzida na realização das finalidades públicas*”.

<sup>263</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 268.

<sup>264</sup> MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, pág. 88, MAFFEZONI, Frederico, *Profi de una teoria giuridica generale dell'imposta*, pág. 62 e ss apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 268.

<sup>265</sup> Conforme ROYO, Fernando Pérez, *El pago de la deuda tributaria* págs. 274 e 275 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 269.

Apesar de esta teoria ter a capacidade de demonstrar a importância e a necessidade de normas tributárias justas e que sejam correctamente aplicadas, não se encontra isenta de algumas críticas, primeiramente por se considerar que a função tributária e inclusivamente a função dos tributos não são consideradas um bem jurídico, mas um instrumento ou um meio para a obtenção de algo, que pode consistir no financiamento das despesas públicas necessárias, para que o Estado desempenhe as funções que lhe estão atribuídas constitucionalmente, permitindo a convivência em sociedade, procurando salvaguardar que o indivíduo consiga viver dentro do limiar da dignidade, desenvolver a sua personalidade, mas que se consiga também redistribuir a riqueza.<sup>266</sup>

Outras críticas se apontam a esta teoria, nomeadamente o facto de se evidenciar alguma confusão entre *a ratio legis*, da incriminação e o conceito de bem jurídico, analisando este, enquanto categoria dogmática, que executa a função crítica e transcendente à incriminação. O facto de considerarem que o bem jurídico tutelado, corresponderia à observância das normas tributárias e o Direito Penal teria por função garantir a vigência dessas mesmas normas, impossibilitando-se a necessária concretização do bem jurídico tutelado. E por fim, julgarem que o interesse público subjacente à observância das normas tributárias, não é distinto do respeito por qualquer outra norma, do ordenamento jurídico.<sup>267</sup>

### **3.1.2 - O crime fiscal enquanto ofensa ao poder tributário**

Para esta teoria, o bem jurídico tutelado é o poder reconhecido à administração tributária e o conjunto de faculdades que o seu exercício implica. Ou seja, consiste no poder de impor tributos, a favor de entes públicos consistindo numa vertente económica do poder político do Estado.<sup>268</sup> Uma teoria muito semelhante era defendida por autores italianos que, no âmbito da interpretação do artigo 4 da Legge 516/82, compreendiam que o objecto da protecção penal, considerado num sentido estático consistia nos deveres de colaboração, expressado através das várias obrigações contabilísticas e documentais que recaiam sobre o contribuinte, todavia se este fosse analisado sob uma perspectiva dinâmica identificava-se o bem jurídico tutelado como “*o poder de tributar reportado aos vários momentos do procedimento fiscal ou tributário, que resultam individualizados no confronto entre as condutas puníveis e os*

---

<sup>266</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.101.

<sup>267</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 270.

<sup>268</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 271.

resultados das mesmas, definidos em cada uma das hipóteses criminosas”.<sup>269</sup> Uma tal compreensão de bem jurídico, preservado pelas normas incriminadoras italianas, emergia de uma criminalização pelo legislador de factos puramente preparatórios e antecipatórios de qualquer lesão patrimonial, levando a doutrina a caracterizar este género de normas incriminatórias, como autênticos crimes formais.<sup>270</sup>

Relativamente à concepção que vê o poder tributário, como o bem jurídico tutelado, para Delogu é inaceitável quer do ponto de vista penal, quer sob uma óptica tributária. O erro decorre pelo facto, de se entender o poder tributário, como uma prioridade da relação, que se institui entre a entidade tributária e o contribuinte, descurando que é a norma fiscal que regula o conflito de interesses entre aqueles sujeitos. Já do ponto de vista penal, esta teoria torna-se numa teoria formalística, que identifica a conduta delituosa, como uma espécie de desobediência dos contribuintes à vontade da Administração Fiscal<sup>271</sup>. Pérez Royo também crítica esta teoria, ao considerar “o ataque ao poder tributário como objecto de protecção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objecto destes delitos como o objecto genérico de todo o direito penal que é a protecção do ordenamento jurídico, do direito objetivo”.<sup>272</sup>

### 3.1.3 - O crime fiscal enquanto ofensa ao sistema económico

Existe uma determinada corrente doutrinária, que defende a inclusão dos crimes fiscais, no âmbito dos delitos económicos.<sup>273 274</sup> Contudo, existe uma enorme complexidade em encontrar um critério capaz de indicar as características específicas destes tipos de delitos. A opção de recorrer ao bem jurídico, enquanto critério tem originado divergências na doutrina, nomeadamente em saber se se deve considerar um conceito amplo de economia nacional e de ordem pública económica ou se, pelo contrário, deve considerar-se um conjunto de bens jurídicos supra-individuais, com relevância económica.<sup>275</sup>

---

<sup>269</sup> Conforme LEMME, FABRIZIO. *La Frode Fiscale. Profili sistematici delle disposizioni penali dell' art. 4. Legge 516/82*, pág. 128, *apud* SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 271.

<sup>270</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 270 e 271.

<sup>271</sup> DELOGU, Tullio. *L'Ogetto Giuridico dei Reati Fiscali*, pág. 411 *apud* SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 272.

<sup>272</sup> Conforme ROYO, Fernando Pérez. *Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria*, pág. 62 SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 272.

<sup>273</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 272.

<sup>274</sup> SOUSA, Alfredo José de. *Direito Penal Fiscal-uma prospectiva*, obra citada pág.151. O autor considera que existem relações entre o direito económico e o direito fiscal, mais precisamente o imposto integra um instrumento a utilizar pelo Estado na execução das suas obrigações na Economia. O imposto consiste assim num meio de recolher receitas indispensáveis ao funcionamento do Estado.

<sup>275</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 272 e 273.

Segundo a primeira daquelas orientações, o bem jurídico protegido pelas normas fiscais penais é o sistema económico considerado autonomamente.<sup>276</sup> Porém, alguns autores tecem considerações críticas a esta teoria, pondo em destaque o elevado grau de abstracção do bem jurídico-penal.<sup>277</sup>

A maioria da doutrina contempla os crimes fiscais “*como delitos pluri-ofensivos cujo bem jurídico se prende imediatamente com a actividade financeira do Estado e mediatamente com a ordem económica e a própria colectividade.*”<sup>278</sup> Considera-se que, a lesão patrimonial instigada pelo delito fiscal, prejudica a boa intervenção pública na economia, impossibilitando a obtenção de vários fins de carácter económico e social, que o Estado pretende prosseguir com a recolha dos tributos. Neste seguimento, o delito fiscal é entendido como um puro delito económico, em sentido amplo, traduzindo-se no género de infracção, que quando afecta um bem jurídico patrimonial individual, lesa ou põe em perigo, num segundo instante, a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo dos bens e serviços, em sentido estrito. Em síntese, o delito económico consiste numa infracção que lesa ou põe em perigo, a ordem económica entendida como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia de um país.<sup>279</sup>

Esta teoria, tem sido alvo de críticas, podendo citar-se Susana Aires de Sousa, segundo a qual, mesmo que se considerasse como bem jurídico, um conceito de sistema económico em sentido estrito, este continua a apresentar-se como um bem jurídico “*demasiadamente genérico, abstracto e vago do sistema fiscal para que possa cumprir as funções reconhecidas ao bem jurídico-penal.*”<sup>280</sup> Tendo esta concepção, tendência para confundir os princípios que inspiram a constituição económica, e que formam o modelo económico com a categoria dogmática de bem jurídico-penal.<sup>281</sup>

### 3.1.4 - O crime fiscal enquanto ofensa ao sistema fiscal

Existem autores, que identificam como bem jurídico protegido nos crimes fiscais, o sistema fiscal. Entende-se como sistema fiscal “*o conjunto de contribuições e impostos instituídos num dado espaço territorial com vista à prossecução de determinados fins.*”<sup>282</sup> O sistema

---

<sup>276</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 273.

<sup>277</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 273.

<sup>278</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 273.

<sup>279</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 274.

<sup>280</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 274.

<sup>281</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 274.

<sup>282</sup> SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*, obra citada pág. 339. Este conceito exclui as taxas, é necessário distinguir sistema fiscal de sistema tributário, este último possui um alcance superior, envolvendo todos os tributos estabelecidos num determinado espaço, abrangendo assim também as taxas.

económico, por sua vez, representa mais do que uma mera justaposição de impostos, estabelecendo o sistema fiscal uma relação de interacção com a realidade económica, social e política. Além disso, os sistemas fiscais, sempre foram utilizados para alcançar objectivos, exteriores, ao normal funcionamento da despesa pública, procurando influenciar aspectos da realidade envolvente.

No que respeita à influência, do sistema fiscal na realidade económica, deve ter-se em atenção o facto de o imposto poder traduzir-se, em modificações nas escolhas dos agentes económicos, determinando níveis de equilíbrio diferentes, a que estes se sujeitariam no livre jogo de mercados. Aliás, a História demonstra a recorrente utilização do imposto, com objectivos económicos, como por exemplo o recurso aos direitos aduaneiros na época mercantilista ou aos benefícios fiscais na actualidade.<sup>283</sup> A existência de um sistema fiscal, só terá um sentido pleno, enquanto este for considerado um instrumento, destinado à prossecução de determinados objectivos sociais. Os impostos só são aceitáveis, se constituírem meios para alcançar objectivos de interesse colectivo, primeiramente o de financiamento das despesas públicas, como corolário desta função financeira, é então atribuída, uma outra função ao sistema fiscal, a de repartir os encargos públicos pelos cidadãos, de acordo com critérios justos, permitindo uma repartição íntegra dos rendimentos e da riqueza, assim como a diminuição das desigualdades sociais.<sup>284</sup> O sistema fiscal é também um instrumento, com relevância política, sendo utilizado pelo governo e pelos partidos políticos, que procuram moldá-lo às suas convicções.

Segundo esta concepção, o bem jurídico protegido, é o correcto funcionamento do sistema fiscal, enquanto ordenação racional com finalidades fiscais e extrafiscais, assim como dos objectivos económicos, sociais e políticos prosseguidos através dele, sendo necessária a intervenção do direito penal, para rectificar situações de disfunção provocadas por certas atitudes criminosas.

Delogu, um dos principais defensores desta corrente, entende que “(...) *não obstante o seu carácter fragmentário, o sistema fiscal é o bem ou o interesse que se sustenta nas normas vigentes nas instituições num determinado momento histórico; e também porque no seu conjunto tem em vista um resultado único e global: procurar o máximo de receitas para o*

---

<sup>283</sup> Conforme SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*, obra citada pág. 343.

<sup>284</sup> Conforme SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*, obra citada pág. 350 e 351.

*estado com o mínimo de sacrifício para os contribuintes*<sup>285</sup>. O fim comum, a todos os crimes fiscais, é segundo o autor, garantir o perfeito funcionamento do sistema fiscal, enquanto um todo, consistindo este na visão do autor, um bem jurídico genérico a todas as incriminações fiscais. Contudo, Delogu reconhece, que existe a necessidade de se identificar um bem jurídico específico, para cada incriminação. Coincidindo esses bens, com a lesão ou colocação em perigo de cada um dos variados impostos, previstos na lei.<sup>286</sup> Em sentido semelhante, Tipke sustenta que o §370 Abgabenordnung visa salvaguardar o património do contribuinte honesto, de forma, a que este não fique onerado com o pagamento de uma carga tributária mais pesada, em virtude do financiamento, das despesas públicas, carecer de um maior volume de receitas, que poderia ter sido evitado, caso os montantes objecto de fraude fiscal, fossem realmente pagos.<sup>287</sup>

Na doutrina nacional, esta teoria é defendida por André Teixeira dos Santos, segundo este, o objecto alvo de protecção no crime de fraude fiscal, é o sistema fiscal concretizado na contribuição, que possui uma dimensão económica, que excede a sua finalidade como recurso estatal patrimonial, que consiste no conceito de Fazenda Pública dinâmica assente na financiamento dos fins, do Estado e na redistribuição da riqueza.<sup>288</sup>

Também na jurisprudência nacional, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, do relator Carlos Espírito Santos, de 13 de Julho de 2010, entendeu que na fraude fiscal o bem jurídico em causa é o sistema fiscal que: *“visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, e a tributação do património pessoal ou real deve concorrer para a igualdade entre os cidadãos, conforme consagrado nos arts. 103º, n.º 1, e 104º, n.º 3 da CRP, pelo que é da maior evidência, quer no plano teórico quer no plano prático, que o lançamento dos impostos, mostrando-se a coberto da tutela da lei ordinária, sustentada pela lei fundamental, reclama para a sua cobrança um regime punitivo deferido ao Estado, sem o qual aquela superior e pública finalidade se mostraria seriamente comprometida.*”<sup>289</sup>

Esta teoria também se encontra sujeita a críticas, primeiramente considera-se o bem jurídico demasiadamente genérico, e abstracto para cumprir as funções que lhe são reconhecidas.

---

<sup>285</sup> DELOGU, Tullio. *L'Ogetto Giuridico dei Reati Fiscali*, pág. 428 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 276.

<sup>286</sup> DELOGU, Tullio. *L'Ogetto Giuridico dei Reati Fiscali*, pág. 432 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 276.

<sup>287</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes*, pág. 132 apud SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.124

<sup>288</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.124.

<sup>289</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Considerando alguns autores adeptos desta teoria, que se necessita de bens jurídicos específicos referentes a cada uma das incriminações fiscais. Considera-se que esta teoria também falha, ao considerar que o sistema fiscal é caracterizado, pela coerência e pela unidade, para alguns autores os sistemas fiscais são moldados por inúmeras decisões isoladas, que impossibilitam, na prática, o nível de coerência e unidade que se reconhece teoricamente a este sistema. Por último o próprio conceito de sistema fiscal é alvo de divergência, questionando se este abrange somente os impostos e tributos de natureza jurídica idêntica, ou se incluem também outras figuras tributárias como os tributos bilaterais, as taxas.<sup>290</sup>

### **3.2 – MODELO PATRIMONIALISTA**

De acordo com este modelo, o bem jurídico protegido nos crimes fiscais tem um carácter patrimonial e corresponde à intenção da Fazenda Pública, de obter integralmente as receitas fiscais.<sup>291</sup>

#### **3.2.1 - Teoria patrimonial pura**

Esta teoria tem implícito um entendimento marcadamente privatístico da relação fiscal, concebendo o imposto como o preço, que o contribuinte paga pelos bens e serviços públicos, prestados pelo Estado.

Subjacente a esta teoria, está o princípio de que cada contribuinte deve pagar o imposto, de acordo com o benefício que retira do bem público, sendo que este critério não pode ser utilizado como base da tributação, já que é praticamente inexecutável traduzir pecuniariamente a utilidade que se retira do uso de bens públicos puros. Este critério também não é válido, na medida, em que existem beneficiários de bens públicos, sobre os quais não deve recair, qualquer obrigação de contribuição, como no caso dos usufrutuários do bem público, proveniente da redistribuição de rendimento, não faz sentido que os beneficiários deste bem e que se vêem por ele compensados, sejam depois chamados a contribuir. Além disso, uma teoria deste tipo, implica atribuir à relação tributária, uma natureza privada e contratualista, o que põe obrigatoriamente em causa, a intervenção do direito penal neste âmbito, já que os mecanismos de direito privado serão suficientes para tutelar os interesses do credor.<sup>292</sup>

---

<sup>290</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 277.

<sup>291</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 277.

<sup>292</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 278.

### 3.2.2 - Teoria patrimonial não pura

O fundamento e critério do pagamento de impostos, reside no princípio da capacidade contributiva, ou seja a capacidade de pagar mais ou menos impostos, depende do maior ou menor rendimento, ou da maior ou menor riqueza do contribuinte, só assim é que se cumpre o princípio da igualdade e da justiça fiscal. É hoje plenamente aceite o carácter público, da relação jurídica tributária, já que o imposto surge *ex legis* e não *ex voluntate*. Actualmente, a corrente doutrinária maioritária é a que entende que o crime fiscal lesa ou põe em perigo, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções a que o Estado está obrigado.<sup>293</sup> Não é o património individual que é lesado, mas sim o erário público, entendido este, numa concepção ampla que coincide, com o conjunto de bens patrimoniais necessários à realização dos fins públicos.<sup>294</sup>

Na doutrina portuguesa, tem esta posição Miguel João de Almeida Costa e entende que “*O património fiscal é o bem jurídico protegido pelas infracções tributárias. Para o proteger eficazmente, o legislador por um lado recorreu a formas antecipadas de tutela e, por outro atribuiu à reposição da verdade um valor decisivo para a suspensão e para a dispensa de pena. No entanto, não é a verdade o bem jurídico protegido, nem a sua ruptura o facto eticamente desvalioso que justifica a criminalização*”.<sup>295</sup>

Na jurisprudência, segue esta orientação o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, do relator Jorge Dias, de 2 de Outubro de 2013, tendo este tribunal o seguinte entendimento: “*O crime de fraude fiscal é um crime comum, na medida em que pode ser praticado por qualquer pessoa e é um crime de perigo em que o bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social*”<sup>296</sup>

---

<sup>293</sup>Na doutrina portuguesa, mesmo durante a vigência do RJIFNA, defendiam esta posição MONIZ, Helena *Facturas falsas – burla ou simulação fiscal? (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1993 - Anotação, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, pág. 359. Esta autora afirmava que “O bem jurídico-criminal que em última instância é protegido pelo direito penal fiscal, no que respeita ao tipo legal de crime de fraude fiscal, é o do património do estado, utilizando para o efeito uma noção ampla de património, constituindo crime contra o património toda a actividade ilícita, penalmente relevante, que viole direitos com valor económico, avaliáveis em dinheiro, cuja titularidade pertence a determinada pessoa. Assim, quando é apenas o património do Estado que é violado com a actividade ilícita, o agente só deverá ser punido por essa violação.”; CARVALHO, Américo Taipa, CUNHA, José M. Damião da. *Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?* In: VAZ, Manuel Afonso, LOPES, José Azeredo (coordenação), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, pág. 860, que sustentam que “entendemos que o crime de fraude fiscal, previsto no art. 23.º do RJIFNA, é um crime formal de perigo, sendo o bem jurídico tutelado o património fiscal do Estado. § Precisamente, quando se diz que, diferentemente do que se passa no crime de abuso de confiança fiscal (art. 24.º), na fraude fiscal há uma tutela avançada ou antecipada do património fiscal, está-se, implicitamente, a afirmar que é este o bem jurídico directamente protegido por este tipo legal de crime”.*

<sup>294</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., págs. 278 e 279.

<sup>295</sup> COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*”, in *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, págs. 214 e 215.

<sup>296</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

A teoria patrimonial não pura, tem recebido críticas, por parte de alguns autores, pois consideram que o montante da vantagem ilegítima, obtida pelo contribuinte, comparado com a totalidade das receitas fiscais, possui uma natureza insignificante, não se justificando a sua incriminação. Entendem os críticos desta concepção patrimonialista, não existir nenhuma necessidade, que justifique a criação de incriminações fiscais que tutelem o património do Estado, já que esse património encontra protecção penal nos delitos previstos no Código Penal. Acrescentam os críticos desta teoria, que o critério patrimonial impõe limites à tipicidade penal, que se traduzirá em consequências pouco satisfatórias, do ponto de vista político-criminal, uma vez que, com este critério iria deixar-se de fora da protecção penal, as condutas faltosas desobedientes, ou sem qualquer intenção de enriquecimento.<sup>297</sup> André Teixeira dos Santos refere que não se percebe, como é que a norma penal permite, se o bem jurídico tutelado for o património do Erário público, que a vantagem patrimonial potencialmente obtida não revele tanto para a incriminação, como para a medida da pena. Além disso, entende o autor que o tipo não tem em consideração, a globalidade dos actos do contribuinte, ao longo dos tempos, limitando-se a dar relevância aos valores equivalentes, ao período reflectido em cada declaração a apresentar.<sup>298</sup> Outro reparo a esta teoria é a *“incapacidade do conceito de património cumprir de modo satisfatório a função de interpretação crítica do tipo, pois o erário público compreende um conjunto muito vasto de elementos patrimoniais: tributos (bilaterais e unilaterais); receitas patrimoniais; produtos de operações relacionadas com a dívida pública, outros recursos.”*<sup>299</sup>

### 3.3 - MODELO MISTO

Existem alguns autores, que autonomizam um modelo misto, que consiste na congregação de elementos integrantes dos modelos anteriores, sustentados em assegurar a protecção penal, tanto aos valores da verdade e da transparência, como aos interesses patrimoniais-fiscais.<sup>300</sup>

Entende Susana Aires de Sousa, que um modelo deste tipo estaria conjecturado pelo legislador, na tipificação do crime de Fraude Fiscal, no artigo 23.º do RJFNA, na sua versão originária, na medida em que o dano patrimonial, se apresentava estranho ao tipo, mas a ele se

---

<sup>297</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 280.

<sup>298</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.110. Segundo o autor isto conduziria a que um indivíduo que obtivesse uma vantagem patrimonial muito elevada, simplesmente a repartisse por diversos períodos declarativos, desde que a vantagem patrimonial referente a cada tributo ou a cada período declarativo não atingisse o limiar mínimo estabelecido legalmente para o crime de fraude, não cometesse qualquer crime.

<sup>299</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 281.

<sup>300</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 69.

unia através da mediação de um específico elemento subjectivo, que se concretizava na “*intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*”.<sup>301</sup>

Já Figueiredo Dias e Costa Andrade, entendem que, no âmbito do RJIFNA, já com as alterações do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, o legislador português, apesar de se inspirar no direito alemão, onde vigorava um modelo nitidamente patrimonialista, que coloca a tónica da infracção no dano causado à Administração, através de manobras enganosas do contribuinte, optou por um modelo misto, desde logo porque “*a lei penal fiscal portuguesa não inscreve o dano patrimonial entre os pressupostos objectivos da factualidade típica. Nem sob a forma de inflicção de um prejuízo ao Fisco, como redução do imposto liquidado ou obtenção de um reembolso, nem na forma da obtenção de um benefício indevido*” Todavia, estes autores admitem que “*Tudo se conjuga, assim, em abono da tese segundo a qual, são a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal – e não o património fiscal como tal – que configura o bem jurídico directa e primacialmente protegido pela incriminação da Fraude fiscal.*”<sup>302</sup>

Alguns autores, entendem que o que releva na fraude fiscal não é tanto o lucro cessante do Estado, mas antes a conduta particularmente reprovável do contribuinte que se coloca em posição de ludibriar, a acção fiscalizadora da Administração Fiscal. Entendem que, as alterações do RGIT levam a concluir que a fraude fiscal não integra no tipo a violação do dever de pagar o imposto, mas antes a violação de outros deveres tributários, que podemos denominar em sentido amplo de deveres acessórios de cooperação, estes deveres pertencendo ao contribuinte, ou a terceiros que estabeleçam relação com ele demonstram-se indispensáveis à obtenção da verdade tributária.<sup>303</sup>

Entende esta corrente doutrinária que, apesar de se atribuir relevo aos deveres de colaboração, isto não significa que se considere o crime de fraude fiscal, como um crime tipicamente formal ou de desobediência, alheio a qualquer referente pessoal e imune aos princípios da ofensividade e da culpa.<sup>304</sup>

Na doutrina portuguesa defende este modelo Nuno Pombo, que entende que o legislador optou por um regime que concilia, quanto ao interesse a proteger pela norma incriminadora, as duas grandes alternativas que referimos, “*estruturando o ilícito na base da ofensa às*

<sup>301</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 69.

<sup>302</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções), obra citada pág. 422 e ss,

<sup>303</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, pág. 284

<sup>304</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, pág. 285.

*receitas fiscais do Estado e em torno da violação dos deveres de colaboração. Se é certo que releva a violação de deveres que impedem sobre o contribuinte, violação tanto mais grave quanto é conhecido que cada vez mais os tributos assentam em experiências próximas, pelo menos em termos práticos de autoliquidação, não é menos verdade que o resultado pretendido, devidamente quantificado, por vezes até por escalões, não se encontra afastado.”*<sup>305</sup> Mesmo que se defenda que, na fraude fiscal existe uma protecção antecipada do património fiscal, entende o autor que não se pode sustentar que ele é o bem jurídico directamente tutelado por esta incriminação legal.<sup>306</sup> Entende o autor que o desvalor da acção é absolutamente primacial, “*sendo que o juízo desse desvalor não perde de vista o património do Estado, mas nunca em termos concretos considerados, o que o coloca a salvo da tentação de converter as incriminações fiscais em simples capachos numa função meramente administrativa.*”<sup>307</sup>.

Nuno Pombo conclui que ao seguir o modelo misto, não se pretende submeter os deveres de colaboração a uma função subalterna instrumental, em face da vertente patrimonial da relação tributária; porém também não pretende considerá-los como o bem jurídico tutelado pela incriminação, pois nem o património fiscal, nem os deveres de colaboração cumprem, isoladamente, esse desiderato. Prefere entender que o legislador consagrou um sistema, que alguns autores reclamam ser o próprio de um Estado Fiscal, justamente por se conceber o crime tributário como a adequada reacção à violação do dever de cidadania de pagar impostos, e não como delito puramente patrimonial ou de desobediência.<sup>308</sup>

Augusto Silva Dias, ainda no âmbito do RJIFNA, entende que o legislador nacional, tinha preferido optar por um modelo misto na configuração do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, enveredando por uma solução intermédia. que consistia na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal.<sup>309</sup> Para este autor, o ilícito penal fiscal obedecia ao seguinte modelo: “*o bem jurídico tutelado é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas*

---

<sup>305</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal obra citada*, págs. 285 e 286.

<sup>306</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal obra citada*, pág. 286.

<sup>307</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal obra citada*, pág. 287.

<sup>308</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal obra citada*, págs. 290 e 291.

<sup>309</sup> Conforme. DIAS, Augusto Silva, Crimes e contra-ordenações fiscais, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II pág. 445.

*fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social.*”<sup>310</sup>. Contudo a instrumentalidade dos deveres de colaboração, relativamente ao dever geral de pagar impostos, explica que integrem o ilícito penal fiscal apenas os deveres ligados à obrigação tributária principal, e que a violação de deveres acessórios ou preparatórios tenham sido considerados pelo legislador fundamento de ilícito contra-ordenacional.<sup>311</sup>

Na jurisprudência nacional, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, da relatora Isabel Silva, de 12 de Março de 2014, adota esta posição ao afirmar que *“É conhecido o evoluir do diferente posicionamento, quer na doutrina quer na jurisprudência, sobre o bem jurídico perseguido pelas infracções tributárias, para uns configurado como crime de dano (o dano patrimonial causado ao Estado), para outros crime de perigo (a protecção da verdade e transparência fiscais que se exige dos cidadãos perante a Administração Fiscal) e, por fim, a posição daqueles que consideram a solução de compromisso entre essas duas teorias (...). Estamos com aqueles que consideram que o bem jurídico é complexo, protegendo-se não só o património como também a relação de confiança materializada nos deveres de colaboração/informação., na medida em que estes são instrumentais para a correcta e eficaz percepção dos tributos.*”<sup>312</sup>

### **3.4 - OUTRAS CONCEPÇÕES**

#### **3.4.1 - O crime fiscal enquanto ofensa aos deveres de: colaboração, verdade e transparência**

Os defensores desta concepção defendem que a relação jurídico-tributária estabelecida entre a Administração Fiscal e o contribuinte é feita através de uma estreita colaboração deste para com aquela.<sup>313</sup> Elaboram-se, assim, os delitos fiscais atendendo aos deveres de colaboração dos contribuintes para com a Administração Fiscal, exigindo-se que este leve ao conhecimento da Administração Fiscal todas as informações que lhe sejam devidas. Esta ideia surge no seguimento do entendimento de que *“A nova política fiscal exigiu, por um lado, uma intensificação dos deveres de informação por parte do contribuinte ou de terceiros; por outro lado, um alargamento dos poderes de investigação da Administração. E assim o contribuinte passou a estar sujeito a uma multiplicidade de deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal propriamente dita (deveres de ter escrita organizada de possuir registos e*

---

<sup>310</sup> Conforme. DIAS, Augusto Silva, Crimes e contra-ordenações fiscais, obra citada pág. 448.

<sup>311</sup> Conforme. DIAS, Augusto Silva, Crimes e contra-ordenações fiscais, obra citada pág. 448.

<sup>312</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>313</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 281.

*documentação comprovativos das declarações, de fornecer esclarecimentos complementares, de se sujeitar a exames e vistorias. Assim também se reconheceu à Administração o direito de exigir informações a terceiros, de proceder a exames, de se socorrer de pareceres de peritos”*.<sup>314</sup> Como destaca Eliana Gersão, “*o acento tónico da actividade delituosa não está na evasão, mas sim na falta de colaboração com a administração*”, ou seja, no não cumprimento dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, legalmente impostos para garantir o melhor funcionamento possível do sistema tributário.<sup>315</sup> Nas palavras de Kohlmann, o bem jurídico tutelado é “*a pretensão do Estado ao cumprimento dos deveres de revelação dos factos que versem a comunicação de dados às autoridades financeiras, conforme o estabelecido nas singulares leis fiscais*”<sup>316</sup>. No parecer de Augusto Silva Dias, este entendimento concebe o bem jurídico, com base nos deveres de colaboração do contribuinte com a Administração retractando-o como “*a pretensão do fisco de contar com a colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos tributáveis e centrar a ilicitude fundamentalmente na violação de deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência na estrutura do ilícito ao desvalor da acção.*”<sup>317</sup>.

Na doutrina portuguesa, já com a entrada em vigor do RGIT, Manuel da Costa Andrade considera mais correcto o “*entendimento que define a verdade/transparência como o bem jurídico típico da Fraude fiscal. A infracção está assim tipicamente estruturada em torno de um bem jurídico que está numa relação de comunicabilidade axiológico/material, mesmo de sobreposição praticamente total com o bem jurídico de crimes como a Falsificação de documentos*”<sup>318</sup>. No mesmo sentido Isabel Marques da Silva entende que “*Pode, pois haver infracções tributárias sem que seja devido qualquer imposto e, mesmo quando este é devido, não é o seu não pagamento que constitui infracção, antes a violação de deveres tributários que impossibilitam ou dificultam à administração tributária apurar a prestação tributária devida ou proceder regularmente à respectiva cobrança, comportamentos estes socialmente mais danosos do que o mero incumprimento de uma dívida regularmente liquidada.*”<sup>319</sup>

Na jurisprudência nacional, refira-se o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, da relatora Maria do Carmo Silva Dias, de 11 de Abril de 2012, onde este entendimento foi perfilhado,

---

<sup>314</sup> GERSÃO, Eliana, *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, págs. 96 e 97

<sup>315</sup> GERSÃO, Eliana, *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, obra citada pág. 97

<sup>316</sup> KOHLMANN, Steuerstrafrecht, §370, n.º 9.4 apud <sup>316</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português, obra citada pág. 421

<sup>317</sup> Conforme. DIAS, Augusto Silva, Crimes e contra-ordenações fiscais, obra citada pág. 445.

<sup>318</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado?”*, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III, pág. 277.

<sup>319</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, pág. 58

ao considerar: “o crime de fraude fiscal consuma-se independentemente de qualquer prejuízo efectivo na esfera patrimonial do Fisco ou de qualquer enriquecimento do agente como flui da respectiva previsão legal, quando o agente com intenção de lesar patrimonialmente o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidos na relação Fisco-contribuinte, através de qualquer das modalidades previstas no art.º 103º do RGIT. Nessa medida, o valor imediatamente tutelado pela proibição é o da transparência e verdade, ao passo que, no caso do abuso de confiança fiscal se visa tutelar a confiança do fisco em relação a quem a lei impõem a obrigação de deduzir a prestação tributária. É por isso que o bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal não é, em primeira linha, o erário público”<sup>320</sup>

A teoria que defende o crime fiscal como ofensa aos deveres de colaboração, verdade e transparência, tem sido objecto de críticas no entendimento de alguns autores, esta concepção confunde o bem jurídico tutelado, que é o património fiscal do Estado, com o suporte normativo que assegura a protecção do bem jurídico.<sup>321</sup>

Isto é, confunde-se o meio através do qual se ofende o interesse protegido, com o próprio interesse tutelado, uma vez que a obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica, quando seja meio de atacar um bem jurídico.<sup>322</sup> Ao identificar como bem jurídico os deveres de colaboração do contribuinte, esta teoria terá uma dificuldade acrescida, visto que a existência e o número desses deveres varia consoante o modelo fiscal que vigora em cada país.<sup>323</sup> Além de que, esta concepção ou necessitará ser demasiado ampla se fizer coincidir o bem jurídico com a pluralidade de deveres de colaboração do contribuinte, ou demasiado restrita se identificar o objecto de tutela apenas com o dever de declarar com verdade os factos fiscais.<sup>324</sup> Refira-se que, actualmente, os deveres de colaboração e lealdade com a Administração Fiscal ainda não atingiram de per si o nível da dignidade penal da colectividade, nem plasmaram um interesse de natureza constitucional.<sup>325</sup> Por fim, uma teoria assim compreendida acaba por configurar os delitos tributários como delitos de desobediência.<sup>326</sup>

---

<sup>320</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>321</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 283.

<sup>322</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 283.

<sup>323</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394, pág. 49

<sup>324</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 284.

<sup>325</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.110

<sup>326</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 284.

### 3.4.2 - O crime fiscal enquanto ofensa à função social dos impostos

Para os fundadores desta teoria, o bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais consiste no cumprimento das várias funções sociais imputadas ao imposto, designadamente o desenvolvimento da vida comunitária, a realização das actividades executadas pelo Estado com vista ao interesse colectivo e a repartição justa dos impostos de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão.<sup>327</sup>

Dos autores, defensores desta teoria assume relevância a proposta de Salditt, que foi influenciado pelos princípios de Tipke, autor que como já referimos anteriormente defendia que o §370 Abgabenordnung visa salvaguardar o património do contribuinte honesto de forma, a que este não ficasse onerado com o pagamento de uma carga tributária mais pesada, que poderia ter sido evitado caso os montantes objecto de fraude fiscal fossem realmente pagos.<sup>328</sup> Para Salditt esta norma penal protege não os dinheiros públicos, mas sim uma repartição igualitária e justa de impostos, também a fraude fiscal será penalmente punível porque através desta incriminação coloca-se em causa a ideia de justa repartição de tributação.<sup>329</sup>

A doutrina alemã tem tecido fortes críticas a esta concepção, pois entende que uma percepção que reconheça como bem jurídico protegido a função social das receitas fiscais “*consegue somente apreender reflexos de protecção inerentes ao tipo criminal enquanto meio de luta contra o fenómeno criminal da fraude dos impostos*”<sup>330</sup> Na verdade, não é apenas uma conduta individual, de fraude fiscal, que vai prejudicar o património dos contribuintes cumpridores, nem as funções estatais realizadas com os impostos. Mas apenas a consideração da globalidade dos actos fraudulentos é que consegue colocar em causa as receitas fiscais, para fazer face às tarefas públicas de que o Estado está incumbido e impor um acréscimo de tributação aos contribuintes cumpridores. A repartição justa e igualitária da carga fiscal é actualmente imposta pela maioria das Constituições, devendo ser deste modo, um dado a ter em conta pelo legislador fiscal. Uma última critica a esta concepção, consiste no facto da sua natureza ser demasiado abstracta, podendo dar azo a que se possa “*confundir o bem jurídico*

---

<sup>327</sup> HOFF, Alexander, *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*, pág. 8 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 284.

<sup>328</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes, pág. 132 apud SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág.124

<sup>329</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 284.

<sup>330</sup> BSCHMANN, Walter. HEPP. SPITALER, Armin. Kommentar zur Abgabedonung und FinanzgerichtsordnungLoseblattsammlung, pág. 30 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 285.

com os fundamentos e objectivos de uma política fiscal, nomeadamente o equilíbrio social e o desenvolvimento económico.”<sup>331</sup>

### 3.4.3 - O crime fiscal enquanto crime de desobediência

Esta teoria considera que os crimes fiscais teriam uma função de protecção puramente formal das normas tributárias. No entendimento de alguns autores, consideram que neste género de incriminações não se protegeriam bens jurídicos, mas apenas a ordem do direito positivo fiscal, na sua configuração rapidamente modificável, distinguindo-se assim o ilícito fiscal, do ilícito criminal fundamentado em valores ético-sociais, que asseguram um fundamento ético mínimo à incriminação, às infracções fiscais faltaria este fundamento ético-social, correspondendo a este tipo de incriminações, apenas uma sanção por desobediência fiscal.<sup>332</sup>

Tendo esta concepção como referente a relação jurídico-tributária enquanto mera relação especial de poder, onde o Estado soberano impõe o tributo, entendido como um poder abstracto que provém da supremacia que o Estado tem sobre todos aqueles que se encontram no seu território, e o contribuinte obedece.<sup>333</sup>

Desta maneira, os crimes fiscais, sendo eticamente indiferentes, “*seriam puros delitos formais aos quais não corresponderia qualquer conduta socialmente reprovável*”<sup>334</sup> tendo, então uma natureza nitidamente administrativa.

Esta concepção que entende o crime fiscal, como um crime de desobediência, julga-se que está actualmente superada, já que se passou a reconhecer ao imposto, uma função que vai além da mera aquisição de receitas fiscais. A doutrina considera que o ordenamento tributário perdeu o cariz de neutralidade ética que no passado o caracterizava, possuindo, presentemente, limites e fundamentos constitucionais que lhe retiram qualquer arbitrariedade. Por fim, entende-se que nem todos os actos de desobediência, à lei fiscal são reprovados penalmente. A descrição típica de certos comportamentos mostra que o ilícito não está ligado a uma desobediência puramente fiscal, mas sim à protecção de um concreto bem jurídico, sendo que é este que constitui o referente do ilícito e o paradigma da conduta a incriminar.<sup>335</sup>

---

<sup>331</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., págs. 285 e 286.

<sup>332</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 286.

<sup>333</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., págs. 286 e 287.

<sup>334</sup> GOMEZ, Ignacio Ayala. *El delito de defraudación tributaria*, pág. 30 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 286.

<sup>335</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 287.

### 3.5 - POSIÇÃO ADOPTADA

Iremos agora reflectir sobre qual o bem jurídico protegido nos crimes fiscais, como já analisamos anteriormente não é possível obter um conceito positivo de bem jurídico que funcione como fórmula para se reconhecer automaticamente, aquilo que é punível e excluir aquilo que carece de punibilidade.<sup>336</sup> Contudo, apesar do bem jurídico não facultar a conduta que tem de ser incriminada, indica-nos, em conjunto com os princípios do Direito Penal da fragmentariedade, da subsidiariedade e da *ultima ratio* e com as finalidades das penas, o que pode ser legitimamente tutelado. O bem jurídico protegido pelas normas criminais fiscais há-de ser expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e sustentadas pelas normas constitucionais.<sup>337</sup>

Existe uma certeza quanto à dignidade penal de determinadas condutas com relevância fiscal, por se tratar de comportamentos detentores de uma forte danosidade social.

Assim, a conformação do ilícito fiscal e das condutas que não-de entrar na esfera penal devem sujeitar-se antes a uma selecção criteriosa dos princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e de *ultima ratio* e ao exame crítico do bem jurídico tutelado. Sendo que este tem de pré-existir e orientar materialmente as incriminações fiscais.<sup>338</sup>

Entendemos que o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais é de cariz patrimonialista. Contudo, devemos precisar o conceito de património estadual, visto este ter um carácter demasiado vasto e vago. Para Sousa Franco o património do Estado na sua interpretação ampla “*é constituído pelos bens susceptíveis de satisfazerem necessidades económicas que o Estado é titular e pelas responsabilidades que sobre eles impedem: ele tem sempre um activo (bens) e um passivo (responsabilidades)*”<sup>339</sup> O activo patrimonial é constituído por todos os bens (materiais e imateriais, direitos sobre bens ou de crédito) de que o Estado seja titular e susceptíveis de avaliação pecuniária; o passivo patrimonial abrange as situações passivas que impendem sobre o Estado e cujo conteúdo seja susceptível de avaliação pecuniária. Esta vasta noção de património estadual pode ter uma delimitação subjectiva, uma vez que todas as entidades públicas, desde que possuam personalidade

---

<sup>336</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 288.

<sup>337</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais.*, obra citada pág. 311

<sup>338</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais.*, obra citada pág. 315

<sup>339</sup> FRANCO, António L. Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, pág. 303 apud SOUSA, Susana Aires de. *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais.*, obra citada pág. 317

jurídica podem dispor de património próprio, e múltiplas delimitações objectivas, nomeadamente o património real, património financeiro, património geral, patrimónios especiais, património mobiliário e património imobiliário.<sup>340</sup> O conceito de património do Estado revela-se demasiado complexo e fragmentado, devendo por isso como já referimos proceder a uma concretização deste conceito de modo a que este possa ser objecto de tutela pelas incriminações fiscais.

No nosso entender a melhor solução é a defendida por Susana Aires de Sousa que considera que o objecto de protecção das infracções fiscais de natureza penal “*coincide com o património fiscal do Estado, rectius, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido.*”<sup>341</sup>. No seu entender o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais coincide com a obtenção das receitas fiscais.

Podemos concluir que nos encontramos perante um bem jurídico de natureza colectiva, ou seja que pertence a todos os indivíduos da comunidade, sendo a sua administração adequada feita através do Estado, para que este possa prosseguir os objectivos económicos e sociais fundamentais para a sociedade. A natureza colectiva e supra-individual do bem deriva do facto de a sua utilidade poder ser usufruída por todos sem que ninguém deva ser excluído desta fruição. Ou seja ninguém pode ser excluído dos benefícios que derivam das receitas fiscais, contudo não devemos esquecer que estes recursos são limitados e vão sendo consumidos ao longo do ano fiscal. Sendo a própria sociedade na sua universalidade que vai absorvendo durante o ano as receitas fiscais, e, não sendo possível em regra, determinar o consumo que cada indivíduo tem daquele bem, para que a fruição das receitas seja passível de ser individualizada. Porém, cada indivíduo sabe que o benefício que retira é autónomo da sua contribuição, para aquele bem. Atentando às circunstâncias de não haver possibilidade de excluir ninguém do benefício deste bem, e da distância quantitativa entre a contribuição para esse bem e o montante global das receitas fiscais, cada indivíduo sabe que a sua não contribuição não coloca em causa a produção do bem, colocando-se, deste forma, numa posição em que pode tirar proveitos do bem sem contribuir para o mesmo. Justificando-se

---

<sup>340</sup> FRANCO, António L. Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, pág. 305 e 306 apud SOUSA, Susana Aires de. *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais.*, obra citada pág. 317

<sup>341</sup> SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais.*, obra citada, pág. 299.

assim a criminalização desta conduta, devendo no entanto atender-se aos princípios e garantias do direito penal.<sup>342</sup>

Ao entendermos que o bem protegido pelos crimes fiscais é o conjunto das receitas fiscais que integram o activo do património fiscal do Estado, averiguamos que a conduta defraudatória de cada indivíduo diminui as receitas fiscais ou mostra-se idónea a tal. Considerando Susana Aires de Sousa que “*Tal como a conduta lesiva do património de um multimilionário não deixa de poder constituir um crime de furto, ou um crime de burla, ou um crime de abuso de confiança, também o não pagamento fraudulento ou a redução indevida de impostos não deixa de constituir um acto lesivo do património fiscal.*”<sup>343</sup>. Contudo deve salvaguardar-se que em respeito pelo princípio de dignidade penal, não terá sentido punir-se condutas que tenham um valor diminuto.

Este entendimento encontra-se reforçado por várias opções tomadas pelo legislador no RGIT, nomeadamente no que diz respeito ao instituto da dispensa e atenuação especial da pena<sup>344</sup>, pois como podemos observar este encontra-se condicionado pelo pagamento da “*prestação tributária e demais acréscimos legais*” e pela restituição dos “*benefícios injustificadamente obtidos*”. Esta opção legislativa indica-nos que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários é o património fiscal, só assim se fundamenta a relevância dada ao pagamento da prestação tributária e à restituição dos benefícios injustificadamente obtidos, conjuntamente com a reposição da verdade, sobre a situação tributária para que possa funcionar o instituto da dispensa de pena. Este requisito, da reposição da verdade sobre a situação tributária, pode ser compreendido por alguma doutrina, como um fundamento que nos leve a concluir que o bem jurídico protegido é a verdade, colaboração e lealdade fiscal. Contudo, ao fazer-se uma análise global do diploma, podemos averiguar que no artigo 14.º do RGIT<sup>345</sup>, que estipula sobre a suspensão da execução da pena de prisão, não se exige este requisito, mas apenas que

---

<sup>342</sup> SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., págs. 299, 300.

<sup>343</sup> SOUSA, Susana Aires de, obra citada., pág. 301.

<sup>344</sup> O artigo 22.º do RGIT estabelece quanto ao instituto da Dispensa e atenuação especial da pena o seguinte: “1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção. 2 - A pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

<sup>345</sup> Estabelece o artigo 14.º do RGIT acerca da Suspensão da execução da pena de prisão: “1 - A suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. 2 - Na falta do pagamento das quantias referidas no número anterior, o tribunal pode: a) Exigir garantias de cumprimento; Prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; c) Revogar a suspensão da pena de prisão.

se proceda ao pagamento da prestação tributária e à devolução de benefícios indevidamente obtidos. Através deste preceito, o legislador manifesta a sua preferência, pela orientação patrimonial do bem jurídico, já que estabelece como requisito exclusivo da suspensão da execução da pena de prisão a devolução da prestação tributária, que se incumpriu e o dos benefícios indevidamente obtidos.

Estabelece o art.º 44.º, n.º 1 do RGIT, que se o processo for por crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei, a possibilidade de dispensa da pena, o Ministério Público, ouvida a Administração Tributária ou a Segurança Social e com a concordância do Juiz de Instrução, pode decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos da dispensa de pena. Podemos concluir que o arquivamento do processo tem como pressupostos a reposição da verdade sobre a situação tributária, a prestação tributária e os demais acréscimo legais, tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos.

## **IV- ENQUADRAMENTO LEGAL DO CRIME DE FRAUDE FISCAL**

---

### ***4.1 - AS CONDUTAS TÍPICAS DO CRIME DE FRAUDE FISCAL***

Analisado qual o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, iremos agora concentrar-nos num tipo específico de crime: a fraude fiscal começando assim por analisar as condutas típicas deste tipo de crime.

A redacção originária do artigo 23.º do RJFNA<sup>346</sup> consagrava que seria punido pela prática de fraude fiscal quem adoptasse alguma das condutas aí tipificadas “*com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*”. Na opinião de alguma doutrina o elemento subjectivo “com a intenção de obter (...) vantagem patrimonial indevida” conferia segundo alguma doutrina, a atribuição à fraude da natureza de crime de resultado cortado.

Neste sentido, Figueiredo Dias e Costa Andrade consideram que a fraude fiscal surge com um estatuto dogmático ambivalente, considerando que ela é tipicamente um crime de

---

<sup>346</sup> O artigo 23 do RJFNA estabelecia no seu n.º1 que: Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida: a) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável; ou b) Celebrar negócio jurídico simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, dirigidos a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado, será punido com multa até 1000 dias

falsidade, sendo que ao mesmo tempo materialmente surge como um crime contra o património fiscal. Compreendendo-se assim que o resultado lesivo não integre aqui a factualidade típica da infracção, não integrando este um pressuposto da sua consumação. Fala-se assim de crimes de resultado cortado, quando o agente pretende obter um resultado, que há-de ter presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar de facto para que a infracção se consume, originando-se uma incongruência entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo, uma vez que o preenchimento do tipo subjectivo reclama a verificação cumulativa de mais elementos, do que o preenchimento do tipo objectivo.<sup>347</sup>

O Decreto-Lei número 394/93, de 24 de Novembro, veio alterar a redacção do artigo 23.º do RJIFNA, passando a descrição típica a ser a de que “*constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.*”

A eliminação do elemento específico “*com intenção*” originou alguma discordância, por parte da doutrina quanto à classificação da fraude fiscal.

Figueiredo Dias e Costa Andrade mantiveram o mesmo entendimento de que se tratava de um crime de resultado cortado. Considerando que a referência à atitude interna do agente co-determinante do desvalor da acção e esclarecedora da área de tutela típica, se manteve tendo sido apenas substituída a expressão “*com intenção*”, pela expressão “*que visem*”. Continuando estes autores a defender que o bem jurídico protegido consistia na verdade ou transparência jurídica, e não no património fiscal, emergindo a fraude tipicamente como um crime de falsidade, mantiveram-se assim válidos os argumentos invocados anteriormente referente á qualificação. Acrescentando apenas um argumento de coerência sistémica, que se encontrava disposto no artigo 26.º do RJIFNA, o qual previa como condição da concessão do benefício do arquivamento do processo e da isenção de pena, a reposição pelo agente da verdade sobre a situação fiscal. Este preceito consistia numa forma de eliminar a danosidade social da conduta típica e de indicar indirectamente o bem jurídico tutelado.<sup>348</sup>

---

<sup>347</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português, obra citada págs. 422 e 423

<sup>348</sup> Conforme DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português, obra citada págs. 425 e 426. ANDRADE, Manuel da Costa, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?” obra citada, pág. 259 e 276, este autor volvidos dez anos da feitura do texto anterior continua a defender sob a epígrafe de “Também a raposa muda de pêlo mas não muda de natureza” concretizando através da expressão *Enquanto o legislador de 1990 forma a infracção sob o modelo canónico “quem fizesse x com intenção de Y*

Entendimento diferente possui Silva Dias, que considera que a interpretação daqueles autores além de ser forçada, não traduz com clareza a configuração típica da fraude fiscal, aproximando-a estruturalmente das contra-ordenações, cujo fundamento de ilicitude assenta e se esgota na violação de deveres de colaboração acessórios. A construção ou a doutrina criticada não incorporou o princípio da subsidiariedade ou da *“ultima ratio”* do Direito Penal. Considera por sua vez que o argumento do artigo 26.º do RJIFNA apresenta-se como um fundamento fraco e reversível, pois aquele artigo estabelece, como segunda condição para o arquivamento o pagamento efectivo do imposto em dívida e eventuais empréstimos legais e a restituição dos benefícios que tenham sido injustificadamente obtidos. Para o autor o que se visa com aquele artigo é que a dívida fiscal seja saldada e que se compense a lesão patrimonial efectuada. A isenção da pena tem como fundamento considerações de política criminal, de promover o retorno do agente à legalidade, através da reposição da verdade sobre a sua situação fiscal e a restabelecimento do equilíbrio tributário com a cobrança da receita fiscal em dívida.<sup>349</sup>

Quanto à introdução do elemento *“que visem”* Silva Dias considera que se operou uma mudança no sentido de uma verdadeira objectivação do tipo de ilícito da fraude fiscal, ao referir-se não ao agente, como na redacção anterior, mas à conduta. Este elemento objectivo designa uma aptidão ou a tendência das acções descritas no número 2, para a não liquidação, não entrega ou não pagamento de um imposto, ou a para a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais. Com esta acentuação da idoneidade para influenciar qualquer das acções anteriormente descritas, o legislador terá pretendido afastar da tipicidade as condutas de ocultação ou alteração de dados, que não tenham qualquer influência no cálculo do imposto.<sup>350</sup> Já quanto à expressão *“susceptíveis de causar”* para Silva Dias, esta surge como qualidade descritiva do carácter perigoso, das condutas do número 1, com efeito ela qualifica cada uma das operações descritas no número 1 e não as condutas previstas no número 2. Na sua opinião, esta susceptibilidade conserva o mesmo sentido, da expressão *“dirigidos a”* continuando válido o argumento de que para que o tipo de fraude esteja consumado *“não é necessária a ocorrência efectiva de uma diminuição de receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal, bastando a comprovação de que as condutas*

---

*comete fraude fiscal”, o legislador de 1993 optou, para dizer o mesmo pela redacção “constitui fraude fiscal a acção x que vise y.” Técnica que o legislador de 2001 se manteve apegado.”*

<sup>349</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada págs. 53 e 54

<sup>350</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 55

*comportam um risco típico, uma possibilidade séria da produção de tais eventos*<sup>351</sup>, o autor conclui desta forma, que estamos um crime de perigo concreto, em que o legislador em vez de utilizar o termo “perigo” como faz habitualmente nas incriminações de perigo concreto no Código Penal, preferiu usar uma expressão que “*tem inequivocamente o sentido da descrição de um processo de perigo*”<sup>352</sup>. Quanto ao momento da realização do perigo, atenta que, regra geral é o momento da liquidação definitiva, no imposto em causa, se esta for realizada pela Administração Fiscal, ou no caso da autoliquidação, quando o contribuinte entrega a declaração.

Quanto à solução seguida pelo legislador no RGIT, como já referimos anteriormente o bem jurídico protegido centra-se na obtenção das receitas tributárias, ou seja este encontra-se imbuído de uma forte componente patrimonial.

O legislador estabeleceu no artigo 103.º do RGIT alíneas a), b) e c) os procedimentos que são objecto de reprovação jurídico-penal, visando tais condutas a não liquidação, a não entrega ou o pagamento de prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas.

Quanto ao efeito que a conduta do agente possui sobre o bem jurídico, enquanto objecto de protecção da norma, podemos classificar a estrutura típica como sendo de dano, se o legislador conjecturou, para a concretização do tipo incriminador, que existe uma efectiva lesão do bem jurídico. Este será um crime de perigo quando para a realização do tipo basta a mera colocação em perigo do bem jurídico. Ora como podemos observar, para que se preencha o crime de fraude fiscal o legislador não exigiu que as condutas, estabelecidas na norma, realizassem um dano ou lesão sobre o bem jurídico. Deste modo foi reconhecida a pertinência penal das condutas ilícitas, previstas no artigo 103.º que visem: a não liquidação a não entrega ou o pagamento de prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas.

Para Susana Aires de Sousa, esta norma permite-nos retirar duas considerações de natureza acentuadamente formal, uma primeira que diz respeito à lei, querer abranger condutas que se demonstram aptas a causar uma diminuição das receitas tributárias, na opinião da autora, através da redacção da norma poderíamos ser levados a concluir que esta adequação valeria

---

<sup>351</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 55

<sup>352</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 55

apenas para o segmento legal “*outras vantagens patrimoniais*” estando assim excluídas as condutas referidas anteriormente na norma legal nomeadamente as que visem “*a não liquidação, entrega ou o pagamento de prestação tributária ou obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos*”. No entanto, entende a autora que esta não terá sido a intenção do legislador, na lei quis prever-se condutas que visassem a obtenção de vantagens patrimoniais através do prejuízo de receitas fiscais. Podendo concluir-se que a vantagem patrimonial do agente o denominador comum intrínseco às condutas previstas. A segunda consideração retirada por Susana Aires de Sousa, da redacção da norma, tem a com a alusão à prestação tributária e às receitas tributárias, considerando que através do RGIT, se criaram crimes tributários comuns e crimes especiais, nos quais se incluem os crimes fiscais. Assim, como a doutrina financista reconhece às normas tributárias um âmbito mais vasto, do que às normas fiscais, considera a autora que tinha sido melhor opção legislativa utilizar o qualificativo “*fiscal*” em vez de “*tributário*”.<sup>353</sup>

Susana Aires de Sousa entende que a incriminação tipificada no artigo 103.º do RGIT corresponderá ao nível da estrutura típica a um crime de perigo, uma vez que não se requiere para a concretização do tipo, a existência de um efectivo prejuízo para as receitas fiscais e a consequente lesão do património do Estado, necessitando-se apenas que se coloque em perigo o bem jurídico.<sup>354</sup>

Contudo, a caracterização e qualificação desta norma incriminadora de perigo, não se revela simples. Uma vez que o perigo não integra um elemento do tipo, como acontece nos crimes de perigo concreto, também não se pode afirmar que o perigo esteja presente simplesmente enquanto motivo da proibição, como deveria acontecer se se tratasse de um crime de perigo abstracto. O legislador além de ter previsto, condutas que segundo as regras da experiência se revelam como particularmente perigosas, para as receitas tributárias, como as que constam do artigo 103.º n.º 1<sup>355</sup> alíneas a), b), c) e embora não impondo que posteriormente se verifique um perigo concreto, explicitou no tipo legal a necessidade de essas condutas se demonstrarem aptas a diminuir as receitas fiscais.<sup>356</sup>

---

<sup>353</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, Os Crimes Fiscais, págs. 71 e 72

<sup>354</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 73

<sup>355</sup> A fraude fiscal pode ter lugar por: 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.

<sup>356</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 73

Tanto para Susana Aires de Sousa<sup>357</sup>, como para Miguel Almeida Costa<sup>358</sup> esta inclusão no desenho típico normativo, da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias, bem como o prescindir da verificação *ex post* de perigo concreto para o bem jurídico, leva estes autores a concluir que estaremos perante um crime de aptidão, ou seja, exige-se que o julgador avalie se a conduta no momento da sua prática, se mostrava apta à diminuição dessas receitas.

Os crimes de aptidão reúnem características próprias, que os dotam de alguma autonomia, nomeadamente: nesta qualificação de crimes o perigo converte-se em parte integrante do tipo, não sendo apenas um mero motivo de incriminação, como sucede nos crimes de perigo abstracto.

Todavia a realização típica desta categoria de crimes, não exige a produção efectiva de um resultado de perigo concreto *ex post* como nos crimes de perigo concreto, o fundamento do ilícito é a aptidão da conduta, verificável *ex ante*, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico.<sup>359</sup>

Para Susana Aires de Sousa os contornos específicos da fraude fiscal tornam concebível a sua classificação como crime de aptidão. No entender desta autora, o legislador quis deixar evidente que considera como elemento típico deste crime a aptidão das condutas para diminuir as receitas tributárias, ao utilizar a expressão “susceptíveis de causarem”, a lei pressupõe o carácter perigoso das condutas, traduzido no seu carácter idóneo, ou seja numa séria probabilidade, de acordo com as leis da experiência, de aquelas condutas determinarem a diminuição das receitas fiscais. Contudo, como já referimos anteriormente, o julgador não tem de averiguar se a conduta posteriormente colocou efectivamente em perigo as receitas tributárias e concludentemente o património do Estado, deve averiguar antes, se aquela conduta no momento da sua prática, se mostrou apta a diminuir tais receitas.<sup>360</sup>

Susana Aires de Sousa dá como exemplo uma conduta que seja de tal modo grosseira, que se manifesta inadequada a diminuir as receitas tributárias, embora tenha sido essa a intenção do agente, todavia não se encontra preenchido o tipo objectivo de ilícito de fraude fiscal, uma vez que tal conduta revelou inaptidão para lesar ou pôr em perigo o bem jurídico. Contudo o legislador ao destacar a especial idoneidade, afasta da tipicidade as condutas de ocultação,

---

<sup>357</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada, pág. 73

<sup>358</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 217

<sup>359</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, pág. 75

<sup>360</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 76

alteração de dados ou valores ou de celebração de negócios simulados que não possuam qualquer intervenção no cálculo do imposto.<sup>361</sup>

Costa Andrade não concorda com a tese do crime de aptidão de Susana Aires de Sousa, tendo dúvidas de que esta o tenha feito da forma mais linear e convincente, isto é baseada na leitura mais indicada da norma incriminatória. Para Costa Andrade o crime de aptidão exige a efectiva e comprovada concretização de um verdadeiro momento objectivo, portador de um potencial perigo, o perigo pode ser abstracto mas a sua fonte deve ser concreta. Na opinião do autor é o que dificilmente se pode encontrar na interpretação de Susana Aires de Sousa, na medida em que se identifica a aptidão para originar perigo com a susceptibilidade para causar a diminuição das receitas tributárias e reporta esta susceptibilidade às diferentes situações (não liquidação, não entrega, não pagamento) que as condutas típicas (ocultação, alteração, simulação) são aptas a causar, e como tais podem ou não originar. A relação entre as condutas típicas e as situações portadoras de perigo é uma relação de mera aptidão e não de concreta e efectiva vinculação. O que significa que, o preenchimento da factualidade típica não se encontra dependente da efectiva e concreta ocorrência de qualquer das situações passíveis de causarem uma diminuição das receitas tributárias.<sup>362</sup>

Costa Andrade entende que existe uma leitura alternativa da incriminação de fraude fiscal, que permite a sua qualificação sem obstáculos como crime de aptidão. Isto pressuposto o bem fundado da interpretação do incisivo “*que visem*” em termos objectivos, ou seja no sentido de idoneidade para originar as situações tipificadas. No entender do autor bastará apenas que em rigorosa fidelidade e consonância com o teor verbal do preceito se leia: “*constituem fraude fiscal as condutas típicas (ocultação, alteração, simulação) idóneas a produzir não liquidação, não pagamento, não entrega ou não obtenção indevida de reembolsos, benefícios ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias.*” Esta leitura, descontado o dolo, que esgota o tipo subjectivo, reduz a factualidade típica a dois momentos autónomos a) conduta típica, b) idoneidade objectiva para causar qualquer uma das situações (não liquidação...ou outra vantagem patrimonial passível de causar a diminuição das receitas). Existe assim uma significativa diminuição da complexidade possível, devido à associação da susceptibilidade para causar a redução das receitas

---

<sup>361</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, obra citada pág. 77

<sup>362</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?” obra citada, pág. 273 a 275

tributárias, às outras possíveis e não nomeadas, vantagens patrimoniais que as condutas típicas podem provocar.<sup>363</sup>

Miguel Almeida Costa subscreve a ideia, de que a obtenção das vantagens patrimoniais enunciadas no tipo é naturalmente idónea a causar danos ao Estado. Contudo, somente o interesse na obtenção de receitas, e não quaisquer outros interesses patrimoniais do Estado, constitui objecto de tutela do crime de fraude fiscal. Embora aceite que esta última solução privilegiaria a simplicidade, e nessa medida a ubiquidade da norma incriminatória da fraude fiscal, reconhecendo ainda que o étimo e a letra da lei permitam aquela leitura.

Contudo, o facto é que a realidade práctico-jurídica apresenta situações em que a obtenção de uma vantagem patrimonial, por parte do contribuinte, apesar de implicar uma redução do património estático do Estado, não possui uma correspondente diminuição das suas receitas fiscais é o caso das facturas falsas que trataremos mais adiante.<sup>364</sup>

Na senda de Susana Aires de Sousa e Miguel João de Almeida Costa, entendemos que o crime de fraude fiscal se configura como um crime de aptidão.

O legislador optou por traçar como objectivo que deve presidir à concreta actividade criminosa, ou seja, só estaremos perante um crime de fraude fiscal se for visada (plano subjectivo)<sup>365</sup> a obtenção indevida de qualquer vantagem patrimonial apta a causar diminuição das receitas fiscais. Para Nuno Pombo este elemento do tipo criminal é o que estabelece a ligação, entre os puros elementos objectivos, integrantes do facto ilícito típico e o elemento subjectivo por excelência, a culpa.<sup>366</sup>

O artigo 103.º, número 1 alíneas a), b) e c) estabelece quais as condutas ilegítimas que este tipo criminal pretende visar, nomeadamente a não liquidação, a entrega ou pagamento da prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias. Na opinião de Nuno Pombo não existem quaisquer dúvidas, quanto à natureza meramente exemplificativa, do elenco do número 1 do artigo 103.º do RGIT, uma

---

<sup>363</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?” obra citada, pág. 275

<sup>364</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 218.

<sup>365</sup> No que diz respeito ao plano subjectivo os efeitos pretendidos, pelo agente e materializados através de uma das alíneas do artigo 103º n.º1 do RGIT, tanto pode dizer respeito a impostos directos sobre o rendimento como o IRS e o IRC, como a impostos indirectos como o IVA.

<sup>366</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada págs. 66 e 67.

vez que o legislador utiliza a expressão “*ou outras vantagens patrimoniais*”<sup>367</sup>. Para Susana Aires de Sousa a referência no tipo legal que a fraude fiscal pode ter lugar através das condutas tipificadas nas alíneas seguintes poderia induzir-nos na ideia de que o legislador teria optado por um elenco exemplificativo, contudo esta conclusão parece ser invalidada pelo próprio legislador ao estabelecer no número 1 daquela norma, que constitui fraude fiscal as condutas tipificadas naquele artigo. Para a autora esta é a compreensão mais compatível com o princípio da legalidade criminal, todavia existem razões de coerência e clareza que deviam ter orientado o legislador no sentido de estabelecer na parte final, daquele número, que a fraude fiscal tem lugar através das condutas previstas, nas alíneas que o constituem. Podemos assim concluir na senda desta autora que a fraude fiscal só pode ter lugar quando se preenche uma das alíneas do número do artigo 103.º.<sup>368</sup>

A infracção fiscal, sendo uma acção humana atribuível directamente à vontade do agente, violadora de uma ou mais normas penais fiscais, tanto pode consistir numa acção como numa omissão, conforme se materialize no desrespeito de uma norma ordenadora de uma determinada conduta, ou de uma norma proibitiva, ou seja serão crimes comissivos os cometidos por meio de acção e crimes omissivos, os que sejam levados a cabo através de omissão.

Quanto às condutas tipificadas no artigo 103.º do RGIT estas tanto podem revestir a forma de acção, como de omissão. A concretização da conduta por acção manifesta-se através da alteração de factos, que devam constar dos livros de contabilidade ou de escrituração, ou das declarações apresentadas (alínea a)). Dá-se também esta conduta, aquando da celebração de um contrato simulado (alínea c)). Por sua vez a violação, reveste a natureza de omissão, quando o agente oculta factos ou valores, que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas (alínea a)), ou não declara factos ou valores, que devem ser revelados à Administração Tributária.

Esta última forma de procedimento omissivo, não constava da versão originária do RJIFNA, tendo sido acrescentado neste diploma em 1993, pelo Decreto-Lei número 394/93, de 24 de Novembro, a alínea b) do número 2, do artigo 23.º, que veio clarificar que a falta de apresentação de declarações relativos a factos ou valores não declarados em violação da lei fiscal, pode constituir fraude fiscal<sup>369</sup>, no entanto mostra-se necessário que ao nível do tipo

---

<sup>367</sup> Conforme POMBO, Nuno, obra citada pág.67 nota de rodapé número 149

<sup>368</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 79

<sup>369</sup> GOMES, Nuno de Sá. “*Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*”, obra citada, pág.237

objectivo a ausência de declaração desses factos ou valores, se demonstre apta a diminuir as receitas tributárias e ao nível subjectivo, o agente tenha revelado essa mesma aptidão.<sup>370</sup>

Existe dificuldade em determinar, se as declarações referentes ao cumprimento de obrigações acessórias do sujeito passivo ou de terceiros, como por exemplo as declarações de início ou de cessação de actividade, se encontram ou não incluídas nas declarações tipificadas nas alíneas a) e b) do artigo 103.º do RGIT.<sup>371</sup> O mesmo problema interpretativo já existia aquando da redacção em vigor do RJIFNA, havendo divergência na doutrina, quanto à sua solução, Silva Dias considera que estão excluídas dessas declarações, as que são objecto de obrigação acessória do sujeito passivo ou de terceiros, na opinião do autor, os deveres de colaboração, cuja violação integra o desvalor da acção dos crimes fiscais dizem respeito à obrigação tributária principal, assim sendo a violação de deveres de colaboração preparatórios ou acessórios poderão eventualmente constituir uma contra-ordenação.<sup>372</sup> Opinião divergente possui Alfredo José de Sousa, para quem a alteração do RJIFNA de 1993, pretendeu abranger quaisquer declarações do sujeito passivo ou de terceiros, desde que configurassem uma ocultação ou alteração dolosa de factos ou valores, idónea a causar uma diminuição das receitas fiscais.<sup>373</sup>

Para Susana Aires de Sousa a solução deste problema revela-se relevante, devido não tanto à natureza da obrigação, ou de dever a que a declaração respeita, ser principal ou acessórios, mas sobretudo, devido à idoneidade do procedimento para diminuir as receitas tributárias do Estado, devendo sempre ter em conta que a relação jurídico fiscal é caracterizada pela sua complexidade, quer no respeitante aos titulares activos e sujeitos passivos, quer na determinação do seu conteúdo.<sup>374</sup>

Tendo em conta este último aspecto, é possível destringer as mais diversificadas obrigações ou deveres acessórios, que podem ser classificados e tipificados recorrendo aos mais diversos critérios, ao nível das obrigações ou deveres acessórios é pratica corrente distinguir as obrigações ou deveres secundários que se destinam a preparar e a assegurar o cumprimento da prestação principal das prestações complementares da prestação principal e os deveres de

---

<sup>370</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 82

<sup>371</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de obra citada, pág. 82

<sup>372</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 51

<sup>373</sup> SOUSA, Alfredo José de. *Infracções Fiscais (não aduaneiras)*, pág. 86 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 83

<sup>374</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 83

procedimento que possuem como objectivo, o normal desenvolvimento da relação de imposto e se fundamentam, no princípio da boa-fé.<sup>375</sup>

No entanto na opinião da autora, o legislador, não procurou limitar a relevância criminal, somente às declarações que concretizam a obrigação tributária principal, deve-se ter em conta que a intenção do legislador foi fazer recair o acento tónico na capacidade da conduta de diminuir as receitas tributárias. Ainda no mesmo sentido, o legislador não exclui expressamente qualquer espécie de declaração omitida ou alterada, antes inclui na alínea a) que a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar de declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável, isto pressupõe a violação de deveres ou obrigações acessórias.<sup>376</sup>

#### 42 - “MODUS OPERANDI” DO CRIME DE FRAUDE FISCAL

Quanto ao modo de execução do crime de fraude fiscal, só comete aquele crime quem ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas, o que estaria aqui em causa era o encobrimento de factos ou de informações, com vista a dificultar a acção da Administração Tributária. Devemos ter em atenção e com fundamento no princípio “*in dubio pro reo*” que os deveres contabilísticos que possam ser impostos por lei, quer em termos gerais, quer em termos abstractos, baseiam-se na contabilidade, a qual se deve reconhecer que não é uma arte exacta, no sentido de poder ser susceptível de várias interpretações, devendo o julgador reconhecer que não existe uma objectividade absoluta e neutra, devendo ponderar estas circunstâncias no momento da incriminação.

A incriminação na fraude fiscal supõe por vezes a violação de regras contabilísticas, sendo essencial demonstrar que essas violações ocorreram. Deve o julgador ou numa primeira fase a Administração Fiscal, dar como não provada a violação se tiver dúvidas sobre a inadequação do critério contabilístico utilizado. Deve-se ter em conta que nem todas as operações possivelmente executáveis estiveram em mente dos que estabeleceram as regras e os critérios contabilísticos. Com a crescente sofisticação das operações económico-financeiras, existem novas responsabilidades sobre os que as devem contabilizar, podendo causar-se divergências sobre a adequação dos critérios adoptados, levando a que a Administração Tributária dê por

<sup>375</sup> Conforme NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, pág. 235 apud SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 83

<sup>376</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, págs. 83 e 84

ilícitas as contabilizações, com as quais pura e simplesmente não concorda. Cabe ao julgador dirimir no plano objectivo estas divergências, devendo este abster-se de dar por ilícito um facto fundado numa pretensa deficiência contabilística, se não ficar intimamente convencido de que o agente poderia ter utilizado outro critério, para além do que foi por ele ignorado.

Quanto à ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária, o legislador deixa claro que se refere a apenas a ocultação de factos ou valores, todavia nem todas as ocultações ou valores assumem relevo criminal, nem mesmo aqueles que devam ser revelados à Administração Fiscal, só interessando para efeitos de punição as ocultações que se revelem motivadas pela não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias. Nuno Pombo dá como exemplo a obrigação de comunicar à Administração Fiscal eventuais alterações de domicílio. Será que esta ocultação é uma conduta típica do crime de fraude fiscal, poder-se-á dizer que sim, uma vez que tal comportamento se integra na alínea b) do número 1 do artigo 103.º do RGIT, todavia tal não significa que se possa concretizar sem mais a incriminação, é necessário que esta conduta tenha como causa determinante qualquer dos propósitos do número 1, se tal não se verificar, ou seja se falhar o necessário elemento subjectivo do crime, possa conceber-se.<sup>377</sup>

Quanto à celebração do negócio simulado a fraude fiscal pode ter lugar pela realização de negócios jurídicos simulados, tendo em conta vários critérios: quanto ao valor, quando é declarado para efeitos fiscais um quantitativo diferente, do que na realidade se verificou para menos, quando o objectivo tenha sido reduzir o IMT a pagar; quanto à natureza, quando se celebre por exemplo um contrato de compra e venda, quando a verdadeira intenção era efectuar-se uma transmissão a título gratuito, de modo a evitar-se o pagamento de impostos; quanto à interposição, a omissão ou substituição de pessoas, acontece quando se procura esconder a verdadeira identidade do comprador, de forma a não se revelar a capacidade contributiva deste e que pudesse resultar na aplicação de métodos indirectos de tributação.<sup>378</sup>

Podemos concluir que o crime de fraude fiscal, ao nível da conduta é um crime de execução vinculada, ao usar a expressão: “*a fraude fiscal pode ter lugar por...*” o legislador quis elencar os meios considerados por si, como criminalmente reprováveis, utilizados com a

---

<sup>377</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 97.

<sup>378</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 98.

finalidade de diminuir as receitas tributárias. Estaríamos perante um crime de execução livre se a norma mencionasse como autor da fraude fiscal quem agisse com o objectivo de não liquidar, entregar ou pagar a prestação tributária, ou visasse obter benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais capazes de diminuir as receitas tributárias. Esta não foi a opção do legislador pois procurou ter em conta o princípio da legalidade criminal e o princípio da segurança, numa área em que os interesses privados são limitados em nome do interesse público, podendo assim concluir que a forma como se induz em erro a Administração Fiscal, não é indiferente ao tipo.<sup>379</sup>

Para Silva Dias, a posição do legislador acarreta duas consequências, a primeira é o facto do crime de fraude fiscal, diferentemente do crime de burla previsto no Código Penal, não admite qualquer acção ardilosa, em segundo lugar é o facto de se dever excluir da conduta omissiva de ocultação os casos em que o contribuinte, não impossibilita um erro em formação, ou não afasta um erro já existente, de um funcionário das finanças, porque não existe aí qualquer manobra fraudulenta, uma vez que o dever de declarar com verdade, infringido através da ocultação, é diferente do dever de impedir um erro, em quanto o primeiro consiste no meio apto para induzir outro em erro, o segundo consiste somente no aproveitamento do auto-engano de outrem.<sup>380</sup>

#### *4.3 - O LIMIAR QUANTITATIVO NO CRIME DE FRAUDE FISCAL*

O número 2 do artigo 103.º do RGIT estabelece “Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.”

Um dos problemas iniciais suscitados através desta norma jurídica é saber se a natureza jurídica do limiar quantitativo, se considera um elemento do tipo ou é apenas uma condição objectiva de punibilidade, ou seja o que se pretende saber é se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000 euros, se já existe crime de fraude fiscal. Através de uma primeira interpretação da lei, podemos entender que se trate de uma condição objectiva de punibilidade. Ao se efectuar a comparação entre a disposição no artigo 103.º número 1, do RGIT, com o exposto no número 1 do artigo 106.º, do RGIT, referente à fraude contra a Segurança Social “ Constituem fraude contra a segurança social as condutas (...) com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem ilegítima de valor superior a €7500.”

---

<sup>379</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 86

<sup>380</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 51

Parece-nos que o elemento literal, referente ao limiar quantitativo na fraude fiscal, é uma mera condição de punibilidade, contudo é do nosso conhecimento que o elemento literal não se considera suficiente, pois não se afigura justificável que o mesmo diploma, relativamente ao mesmo fim, utilize instrumentos dogmáticos diferentes, assim devemos concluir, que em caso de dúvida o limiar quantitativo se trata de um elemento do tipo.<sup>381</sup>

Isabel Marques da Silva entende que através da comparação dos referidos artigos e fundamentalmente com base na letra da lei, tenderíamos a considerar que em relação ao crime de fraude fiscal o limiar quantitativo mínimo constitui mera condição de punibilidade, e não elemento do tipo, ao contrário no crime contra a Segurança Social ou noutros crimes aduaneiros, este elemento já é exigido.<sup>382</sup>

A determinação da vantagem patrimonial que a conduta do agente pode proporcionar é por veze difícil de quantificar, pois não resulta de uma mera operação aritmética, mas de um conjunto de factores, por exemplo nos casos de reembolso do IRC, com a modernização da técnica tributária, onde se tem vindo a aplicar métodos como a retenção na fonte e o pagamento por conta, a primeira consiste na dedução e entrega ao Estado de uma percentagem dos rendimentos do contribuinte, por entidades, que em regra são devedoras desse rendimento. Quanto aos pagamentos por conta, estes são efectuados pelo próprio contribuinte que realiza pagamentos parcelares, tendo em conta o montante do IRC pago no ano anterior, numa espécie de adiantamento do valor relativo ao imposto que vier a apurar nesse exercício. A jurisprudência tem-se pronunciado relativamente aos casos de utilização de facturas falsas, com vista a uma devolução de parte, ou da totalidade dos montantes entregues, e a conseqüente diminuição das receitas fiscais, todavia o montante patrimonial eventualmente obtido pelo contribuinte, através do reembolso indevido, ou da dedução indevida, pode não coincidir com a quantia que este deixou de pagar a título de imposto. A questão reside em

---

<sup>381</sup> Neste sentido refere-se o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, do relator Carlos Vaz Pato, de 21 de Maio de 2014 “Assim e quer se entenda que a não punibilidade dos factos de defraudação do fisco susceptíveis de causar uma “vantagem patrimonial ilegítima inferior a € 15.000” [103.º, n.º 2], corresponde a uma condição objectiva de punibilidade ou integra antes o elemento descritivo do crime de fraude fiscal, o certo é que esse perigo de prejuízo ou de diminuição das vantagens tributárias no valor de € 15.000 é sempre “o mínimo dos mínimos” que justifica, segundo o legislador, a criminalização das condutas de fraude fiscal. (...) Mas mais relevante que esta leitura sistémica da tipologia criminal é a leitura jusfundamental, partindo-se das exigências constitucionais que condicionam qualquer interpretação legislativa (...) por isso, atento os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da intervenção mínima do direito penal, que lhe confere uma natureza fragmentária, reforçado por ponderações constitucionais de proporcionalidade, sem esquecer o princípio democrático de reserva de lei.” Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>382</sup> Conforme SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, obra citada pág. 204.

saber qual destes valores é que se deve atender para calcular a vantagem patrimonial obtida, tendo em conta o explanado no artigo 103.º número 2, do RGIT.<sup>383</sup>

Ao qualificarmos o crime de fraude fiscal como um crime de aptidão, não podemos ignorar que releva para este crime, tanto o objectivo de se auferir uma vantagem patrimonial indevida, como a aptidão da conduta do agente, para que se produza o resultado pretendido, na opinião de Nuno Pombo, esta incriminação falha quando o agente pretende um benefício inferior a 15.000€, mas aufira mais do que isso, sucedendo o mesmo se este pretender uma vantagem igual ou superior aquele montante, mas adopte um procedimento que não seja apto ao seu desejo.<sup>384</sup>

Quanto à nossa posição entendemos que a resposta adequada a esta questão está estreitamente ligada com a posição defendida sobre o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. Na opinião de Figueiredo Dias nada impede o legislador de acrescentar “*critérios de “quantidade”, quando esta como se converte em qualidade, isto é, quando seja condição de relevância axiológica-social de uma conduta o facto de que ela assuma um certo limiar de gravidade objectiva*”<sup>385</sup>. Para Susana Aires de Sousa o legislador recorreu a um elemento adicional de quantidade no artigo 103.º, número 2, em que esse elemento é, “*em si mesmo, revelador de uma diferente carga axiológica daquelas condutas, pois acima daquele valor a conduta torna-se ético-socialmente relevante, capaz de constituir o substrato material da incriminação.*”<sup>386</sup>.

Como anteriormente defendido, para nós o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais é o conjunto das receitas fiscais que o Estado é titular. O legislador decidiu incluir na incriminação de fraude fiscal um elemento de quantidade que se expressa numa condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limite mínimo de ofensividade ao bem jurídico protegido. Para Susana Aires de Sousa trata-se de “*um limite negativo de incriminação, em razão do valor da vantagem patrimonial a obter mediante uma conduta capaz de diminuir as receitas tributárias, essencial para delimitar os contornos fronteiriços entre aquela norma e os ilícitos contra-ordenacionais previstos nos artigos 118.º e 119.º.*”<sup>387</sup> Como os crimes fiscais possuem uma natureza patrimonial, entende a autora que o valor patrimonial ilegítimo está, por via do bem jurídico tutelado, estreitamente relacionado com o tipo de ilícito penal.

<sup>383</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, págs. 87 e 88

<sup>384</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 77.

<sup>385</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal Português, Parte Geral*, pág.163

<sup>386</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais, pág. 265

<sup>387</sup> SOUSA, Susana Aires de obra citada, pág. 305

Por isso a aptidão da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15.000€ é um elemento constitutivo do crime de fraude fiscal.<sup>388</sup>

Nuno Pombo coloca diversas questões que se prendem com o artigo 103.º, número 3 do RGIT, que estabelece: “*Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*”, nomeadamente se cometerá o crime de fraude fiscal, quem pretenda reduzir a sua colecta relativa a um único imposto, numa quantia igual ou superior à estabelecida. Outra questão reside em saber se o agente ao realizar condutas das quais podem resultar demonstrações sujeitas a normas de incidência de diversos impostos, como por exemplo na aquisição de imóveis, se terá relevo tanto para IMT, como para o imposto de selo, ou se os 15.000€ referidos pela lei, dizem respeito a cada tipo de tributo. Outra questão tem a ver com a atribuição de responsabilidade criminal, a quem através do seu comportamento pretenda retirar vantagens patrimoniais de dois impostos distintos, sendo que o benefício obtido em cada imposto é inferior ao limiar imposto pela norma, mas no seu conjunto perfaz um valor igual ou superior a este.<sup>389</sup>

A lei considera que são considerados como fraude fiscal certos comportamentos ilícitos, 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 diminuição das receitas tributárias*” estabelecendo ainda como condição que a vantagem patrimonial ilegítima não seja inferior a 15.000€. Para o autor é nítida a intenção do legislador, em estabelecer o vínculo entre uma certa conduta e uma determinada vantagem patrimonial. Apesar de a lei se referir à vantagem patrimonial no seu singular, o legislador refere-se abstractamente não impedindo, a possibilidade dela ser constituída pela soma de diversos benefícios mesmo que diminutos, importando apenas que esses benefícios se encontrem unidos em torno de um único comportamento. A censura parece idêntica quer na situação em que a vantagem criminalmente obtida seja procedente de um único imposto, que na situação em que a vantagem criminalmente obtida seja idêntica mas advenha de dois impostos diversos.<sup>390</sup>

---

<sup>388</sup> SOUSA, Susana Aires de obra citada, pág. 305

<sup>389</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 84.

<sup>390</sup> Conforme POMBO, Nuno, obra citada pág. 85.

Contudo devemos ter em conta que a análise do artigo 103.º n.º 3 pode contrariar esta posição ao determinar que “*para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária*”. Para Nuno Pombo a ideia em que se fundamentou este artigo é que a avaliação quantitativa dos factos se deve limitar a procedimentos isolados, com esta compreensão não praticará fraude fiscal quem em dois anos consecutivos oculte factos ou valores que devam constar da sua declaração de rendimentos, ou da sua contabilidade, mesmo que a vantagem obtida no exercício de cada um desses anos tenha sido de 14.000€, o que está aqui em causa são duas condutas diversas, sendo por isso razoável que sobre cada uma daquelas acções se formule isoladamente um juízo de censura, sem esquecer que cada uma dessas acções deve atingir o limiar quantitativo estabelecido pela lei.<sup>391</sup>

Podemos concluir que além da conduta, o legislador considerou relevante a declaração que se deve apresentar á administração fiscal. Para Nuno Pombo é como se através desta que se consumasse o crime, como mais adiante iremos analisar.

Na opinião do autor, o momento relevante para a consumação do crime é o recebimento da declaração defraudada, ou o término do prazo para a sua apresentação. Então considera que é sobre esta, que devem recair os juízos de censura. Contudo como o próprio nos alerta, por vezes através do mesmo procedimento pode dar-se origem a duas declarações distintas a apresentar à administração tributária. Para Nuno Pombo isso poder-nos-ia levar a concluir que só assumiria importância cada declaração singularmente, pois cada declaração exibida contém em si mesma, um juízo de censura individualizado. Portanto se cada declaração exibida contivesse em si mesma a pretensão de obter uma vantagem patrimonial inferior a 15.000€, independentemente do número de declarações a que um único procedimento dê lugar, poderia sustentar-se que não haveria crime. Contudo para o autor esta não é a solução correcta porque se cada declaração exibida obtivesse uma vantagem patrimonial superior ao limiar estabelecido, o agente seria acusado de tantos crimes, quantas as declarações apresentadas o que contraria em termos materiais o princípio *ne bis in idem*. Caso não fosse esta a solução adoptada, estaríamos perante um regime invulgar e de injustificado formalismo, que estabeleceria uma disciplina sem critério e que não respeitaria o princípio da igualdade, pois trataria de forma diferente situações idênticas, além do sistema ser prejudicial quer para o Estado, quer para o agente, para o Estado uma vez que favoreceria o delito ao permitir que o

---

<sup>391</sup> Conforme POMBO, Nuno, obra citada pág. 86.

mesmo procedimento fosse desdobrado em várias declarações, não preenchesse o tipo, para o agente, uma vez que o castigaria acima do razoável quando se considerasse a existência de dois crimes, derivados de um só comportamento, quando se apresentasse duas declarações em que cada uma delas pretendesse obter uma vantagem igual ou superior ao limiar estabelecido pela lei.<sup>392</sup>

Tal como refere Nuno Pombo, com esta posição não se pretende menosprezar a declaração, tal nem poderia acontecer, sendo esta um elemento essencial, uma vez que na sua falta, não há crime, todavia para o apuramento do número de infracções cometidas e do cálculo da vantagem ilegítimamente obtida, visada pelo agente, devem ter-se em conta as declarações no seu conjunto, opinião da qual partilhamos.<sup>393</sup>

#### **4.4 - FRAUDE FISCAL QUALIFICADA**

O artigo 104.º do RGIT estabelece o crime de fraude fiscal qualificada, sendo este um crime especial, relativamente ao crime de fraude fiscal simples, preceituado no artigo 103.º. O artigo 104.º número 1 refere “- *Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:...*” enunciadas nas alíneas do respectivo artigo. Por sua vez o artigo 104.º número 2 fixa as duas circunstâncias modificativas agravantes, bastando a ocorrência de uma delas, para que se opere a qualificação do crime. Sendo estas: alínea a) quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de 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; alínea b) se a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000€. Por sua vez, o artigo 104.º número 3 preceitua: “*se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas*”. Esta qualificação efectua-se através da utilização por parte do legislador de um elemento quantitativo e foi acrescentado com a alteração efectivada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

---

<sup>392</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 86.

<sup>393</sup> Conforme POMBO, Nuno, obra citada pág. 87.

O crime de fraude fiscal qualificada é punível com uma pena com prisão que pode ir de um a cinco anos, admite-se a punibilidade da tentativa, devido ao artigo 23.º, número 1, do Código Penal, o qual refere: “*Salvo disposição em contrário, a tentativa só é punível se ao crime consumado respectivo corresponder pena superior a 3 anos de prisão.*” Esta aplicação justifica-se por via do artigo 3º, alínea a) do RGIT que determina que quanto aos crimes e seu processamento, são aplicáveis subsidiariamente as disposições do Código Penal.

É de referir que na vigência do RJIFNA, já com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, se mostre incompreensível, segundo Augusto Silva Dias, que só a concorrência nas alíneas c), f) do artigo 23.º, número 3 e quando se tratasse de pessoas singulares é que poderia haver o agravamento da pena de prisão entre um e cinco anos. Isto significa, que não haveria lugar a agravamento se a vantagem patrimonial pretendida, concorresse, com qualquer uma daquelas circunstâncias, ou se apesar de concorrerem todas, o agente fosse uma pessoa colectiva. Estas soluções são na opinião do autor politico-criminalmente incorrectas, uma vez que não têm em conta, quer a intensidade da lesão patrimonial, quer a circunstância de que os crimes de fraude mais avultados provêm de pessoas colectivas.<sup>394</sup>

Como já referido anteriormente, para que se proceda a uma qualificação do crime de fraude fiscal é necessário que se verifique a acumulação de uma ou mais circunstâncias estabelecidas no número 1 do artigo 104.º, sendo elas: “ 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; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; 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.”*

---

<sup>394</sup> Conforme DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada pág. 53

Em relação à alínea a) existe comparticipação quando o terceiro envolvido possua especiais deveres profissionais para efeitos de fiscalização tributária. No que concerne à alínea b) esta só se concretiza se houver a verificação de dois requisitos: - que o agente seja funcionário público, que resulta da aplicação do artigo 386.º do Código Penal; - que tenha existido por parte do funcionário público um grave abuso das suas funções.

No que concerne ao crime de fraude fiscal qualificada tem surgido uma questão, que suscita divergências a nível da jurisprudência, a de se saber se para que se consuma o referido crime basta a verificação dos números 1 e 2 do artigo 104.º, não se exigindo um determinado valor de vantagem patrimonial, ou se à semelhança do artigo 103.º número 2, o limiar quantitativo integra um elemento do tipo.

A não aplicação do limiar quantitativo, em relação ao crime de fraude fiscal qualificada é apoiada por uma faixa minoritária da jurisprudência<sup>395</sup>, os fundamentos desta posição têm-se baseado em primeiro lugar no facto do artigo 103.º, número 2, do RGIT tipificar que se aplica relativamente aos factos previstos nos números anteriores, o que parece demonstrar que o legislador não pretendeu abranger as circunstâncias previstas noutros artigos, prevalecendo o

---

<sup>395</sup> Neste sentido temos o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, do Relator Fernando Monterroso, de 18 de Maio de 2009, considerou que : “A despenalização das irregularidades imputadas aos arguidos referentes às declarações relativas aos meses de Janeiro, Fevereiro, Abril e Maio de 1999, Setembro Outubro, Novembro e Dezembro de 2000” Na argumentação da motivação, os recorrentes partem do pressuposto de que não podem ser perseguidos penalmente pelos valores relativos aos meses indicados, por as respectivas condutas “estarem despenalizadas pelo limite de € 15.000 da actual redacção dos n.ºs 2 e 3 do RGIT”. Porém (com excepção dos meses de Novembro e Dezembro de 2000), os factos não integram apenas a autoria de um crime de fraude fiscal «simples», mas de fraude fiscal «qualificada» pelo n.º 2 do art. 104 – utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes. A técnica legislativa é bem clara. Os recorrentes não praticaram apenas factos previstos em “números anteriores” do art. 103 n.º 2. Praticaram esses e mais outros, que qualificam o crime (utilizaram facturas falsas – art. 104 n.º 2). Os factos não puníveis são apenas os previstos nos “números anteriores”, não existindo nenhuma razão, literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis também abranger os factos previstos nos «artigos seguintes». São realidades de gravidades distintas. Uma coisa é a fraude consistir unicamente na comunicação da existência de um negócio simulado. Outra, bem mais grave, é forjar documentos para convencer que o negócio efectivamente existiu, tornando mais difícil a descoberta do crime. Foi apenas o primeiro comportamento que o legislador pretendeu beneficiar com a norma do art. 103 n.º 2 do RGIT. Ora, com excepção dos já referidos meses de Novembro e Dezembro de 2000, o processo criminoso implicou sempre o uso de documentos que referiam factos que o colectivo considerou inexistentes. (...) **DECISÃO:** Os juízes do Tribunal da Relação de Guimarães, concedendo provimento ao recurso, **condenam:** 1 – Cada um dos arguidos Filipe P... e José R..., por m crime de fraude fiscal p. e p. à data dos factos pelo art. 23 n.º 1, 2 al. c) e 3 als. a), e) e f) do RJFNA e actualmente pelos arts. 103 n.º 1 als. a) e c) e 104 n.º 2 do RGIT em dois anos de prisão. Suspendem a execução destas penas pelo período de dois anos sob a condição do pagamento das quantias em dívida nos termos acima indicados. 2 – A arguida Construções N..., Lda, em 500 (quinhentos ) dias de multa á razão diária de 1 (um) euro”. No mesmo sentido, é de referir o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, da Relatora Maria José Nogueira, de 7 de Março de 2012 o qual determina que ; “Não é aplicável à fraude fiscal qualificada (mormente quando a execução do crime passa pela utilização de facturas falsas, cfr. n.º 2, do artigo 104.º), o limite de € 15.000,00 (valor da vantagem patrimonial ilegítima) previsto no n.º 2, do artigo 103º, do R.G.I.T. (Regime Geral das Infracções Tributárias). (...) Mas, não desconhecendo, embora, a problemática gerada em torno da aplicação, ou não, do n.º 2, do artigo 103.º do RGIT ao crime de fraude qualificada, não queremos deixar, muito sucintamente, de dizer que perfilhamos a tese – ao que tudo indica, minoritária, mesmo à luz da doutrina conhecida - dos que defendem não ser aplicável à fraude fiscal qualificada, mormente quando a execução do crime passa pela utilização de facturas falsas – n.º 2 do artigo 104.º., o limite de € 15.000,00 previsto no citado artigo 103º. Os dados da questão estão lançados e tem sido objecto de decisões divergentes, designadamente por parte dos tribunais, aspecto do qual, aliás, o recorrente dá bem nota estar ciente. Só acrescentaremos que continuamos a adoptar o entendimento vertido no acórdão do TRG de 18.05.2009 [proc. n.º 352/02.8IDBRG.G1, Rel.Fernando Monterroso” Disponível em www.dgsi.pt

elemento literal. Em segundo lugar, para esta posição a incriminação prevista no artigo 104.º por ser mais grave do que a do tipo fundamental, do qual ela deriva, a fraude fiscal simples, ela encontra-se desagregada desta, excluindo-se deste modo a exigência requerida pelo crime de fraude<sup>396</sup> da obtenção de um valor de mínimo, de benefício patrimonial ilegítimo.

O Juiz Desembargador José Alberto Vaz Carreto, no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, do relator Joaquim Gomes, de 16 de Março de 2011, apresentou um voto vencido que vai de encontro a esta posição. Este Juiz entende que -a norma no n.º2 do artigo 103º RGIT não pode ser aplicável ao crime do n.º2 do artigo 104.º, argumentando que a natureza do crime em causa, consiste num crime de perigo e de resultado cortado, que prescinde do prejuízo efectivo, dano ou enriquecimento ilegítimo para a sua consumação, para a protecção do bem jurídico que se traduz na protecção o património fiscal do Estado relativo às receitas fiscais provenientes das prestações tributárias, deduzidas por conta da administração tributária ou recebidas em nome dela, visando o Estado a satisfação das suas necessidades financeiras e de outras entidades públicas e ainda a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, concluindo que a existência de prejuízo para o Estado ou de benefício para o agente não constitui elemento do tipo legal de fraude fiscal. Outro argumento verso sobre o facto de o crime de fraude fiscal do artigo 104.º números 1 e 2 do RGIT proteger as condutas que atentam contra a verdade e transparência exigidos na relação Fisco-contribuinte, através de qualquer das modalidades de falsificação, constituindo esta uma razão autónoma de incriminação, que se prende com as circunstâncias especiais relativas ao modo de actuação do agente e designadamente o conluio com terceiros ou funcionários públicos, ou ao uso de facturas falsas. Considera ainda o Juiz Desembargador que não parece adequado punir-se menos gravemente a actuação falsificadora no âmbito fiscal do que no âmbito geral, pois como é factor assente, a fraude fiscal praticada com recurso á falsificação de documentos está em concurso aparente com o crime de falsificação de documentos elencado no artigo 256.º do Código Penal. Por último defende que a fraude fiscal surge desligada dos factos do número 1 do artigo 104º do RGIT e é qualificada pelo simples uso da falsificação, não necessitando, ao contrário do pressuposto do número 1, da verificação cumulativa de mais de uma das circunstâncias, e tal situação configura, a nosso ver, um crime autónomo de fraude fiscal.<sup>397</sup>

---

<sup>396</sup> SOUSA, Susana Aires de, *O limiar mínimo de punição da fraude fiscal qualificada: entre duas leituras jurisprudenciais divergentes*, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 21, n.º4

<sup>397</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

A maioria, quer da doutrina, quer da jurisprudência<sup>398</sup>, defende que se deve aplicar ao crime de fraude fiscal qualificada o limiar quantitativo estabelecido no artigo 103.º, número 2 do RGIT. Ao se interpretar a letra da lei, numa posição oposta à anteriormente estabelecida, se o artigo 104.º faz referência “*aos factos previstos no artigo anterior.*” e o legislador não procedeu a uma exclusão do artigo 103.º número 2, isso significa que não teve a intenção de proceder a uma punição da fraude qualificada independentemente do valor da vantagem ilegítima. Outro argumento é o facto de se o crime qualificado integra todos os elementos do tipo base, ou do crime simples, tendo apenas a particularidade de ser executado em determinadas circunstâncias, então se o limiar quantitativo é um elemento do tipo, do crime simples, logo também integrará o crime qualificado. Apesar de o legislador pretender combater o fenómeno das facturas falsas, devido à dimensão deste flagelo, e desta ser uma circunstância qualificativa, pelo artigo 104.º, número 2, isto não leva a que se puna este facto mesmo quando o valor da vantagem patrimonial se revele inferior a 15.000€.

A nossa opinião vai no sentido quer da maioria da jurisprudência, quer da doutrina maioritária como podemos analisar, entendemos assim que o limite quantitativo do artigo 103.º, número 2

---

<sup>398</sup> A nosso ver, é este o melhor entendimento, por diversas razões: literais, sistemáticas (lógicas) e teleológicas. Em primeiro lugar, existem alguns aspectos literais a impor tal leitura, como seja a referência, no art. 104º, aos “factos previstos no artigo anterior”. Um dos factos previstos no artigo anterior é precisamente o previsto no n.º 2, segundo o qual não há punibilidade quando o montante da vantagem patrimonial ilegítima for “inferior a 15.000 €”. Se tivesse havido intenção de punir a fraude qualificada, independentemente do valor da vantagem ilegítima, a remissão deveria ter excluído o n.º 2. Outro aspecto literal decorre da expressão usada no n.º 2 do art. 104º: “fraude”. Na verdade, o n.º 2 do art. 104º começa por dizer que “a mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante (...)”. Ao falar em fraude, está certamente a referir-se a uma fraude punível, ou seja, que tenha causado uma diminuição de receitas de valor superior a 15.000 €, já que abaixo desse valor o comportamento é punível e qualificado apenas como contra-ordenação e não como “fraude” fiscal (art. 118º do RGIT). Para além desta referência aos factos previstos no art. 103º, sem excluir o n.º 2 e utilizando a expressão “fraude”, há elementos sistemáticos relevantes. A técnica legislativa de agravar a moldura penal dos crimes, através de circunstâncias qualificativas, traduz sempre uma remissão para o crime simples (género), destacando um especial modo de realização (espécie). O crime qualificado é assim, por definição, aquele que contém todos os elementos do crime simples, com a particularidade de ser cometido em determinadas circunstâncias. Finalmente, a circunstância qualificativa a que se refere o n.º 2 do art. 104º decorre do facto de o crime de fraude simples ser cometido através da “utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes”. (...) Não se vê qualquer razão especial para que o crime de fraude fiscal cometido através de facturas falsas ou documentos equivalentes deva ser punido, mesmo que a vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a € 15.000. Toda a criminalidade fiscal visa combater a fuga ao pagamento de obrigações tributárias e, por isso, o bem jurídico comum é a obtenção das receitas fiscais devidas, elevado à categoria de bem jurídico penalmente relevante, por se tratar de um bem comum da maior importância para o ordenamento da sociedade (...). Atenta a finalidade da punição (visando sempre o cumprimento de obrigações pecuniárias), não faria sentido que o prejuízo fiscal fosse irrelevante para criminalizar a conduta, mas já fosse bastante para recortar o tipo de crime qualificado pelo meio utilizado. Se fosse essa a intenção do legislador, teria criminalizado com total autonomia a conduta em causa, o que não fez neste caso. Ou seja, as razões que levaram o legislador a estabelecer, no n.º 2 do art. 103º, um limiar da punibilidade como crime, tanto se verificam quando o crime seja cometido através da utilização de facturas falsas, como quando seja cometido através da celebração de um negócio jurídico simulado, pois está sempre em causa evitar comportamentos que visem obter vantagens patrimoniais fiscalmente ilícitas. É certo que se o meio utilizado for crime autonomamente punível – falsificação ou burla, por exemplo – nada obstará à sua punição, desde que o prejuízo causado seja inferior a 15.000 €. Tal decorre, sem dúvida, do disposto no n.º 3 do art. 104º do RGIT, quando refere que não haverá punição autónoma, excepto se as condutas que integrarem o crime de fraude fiscal forem punidas mais gravemente (“os factos previstos nas alíneas d) e e) ... não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber”). Por isso, se a conduta do arguido não for punível, por força do disposto no art. 103º, 2 do RGIT, nada obsta a que a mesma seja punível se couber noutro tipo de ilícito, v.g. o crime de falsificação de documentos.” No mesmo sentido o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, da relatora Maria Luísa Abrantes, de 3 de Julho de 2012 considera que “O limite de € 15.000 é sempre exigível para a criminalização da fraude fiscal, tanto no tipo base como no tipo qualificado.

do RGIT, deve ter aplicação também na fraude fiscal qualificada. Concordamos assim, quer com o entendimento de Susana Aires de Sousa que preceitua: “*A nosso ver a resposta só pode ser no sentido da validade, no âmbito do artigo 104.º, daquele limite. A fraude qualificada só assume dignidade penal quando a vantagem patrimonial ilegítima, conseguida pelo agente em detrimento do património do Estado, for igual ou superior àquele montante.*”<sup>399</sup>. Quer com a posição adoptada por Nuno Pombo que considera: “*a melhor solução, em homenagem mais ao espírito do instituto de que aos elementos literais disponíveis, será a que advoga dever ser tomado em conta o limite de que depende a respectiva punição. A qualificação opera-se pela recepção de circunstâncias modificativas agravantes e deve traduzir-se não no alargamento das situações puníveis mas, como acontece, num endurecimento das respectivas penas.*”<sup>400</sup> Bem como, com o entendimento de Isabel Marques da Silva que refere “*valer também para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima, sendo essa exigência decorrente da própria definição do crime como de “fraude qualificada”, ou seja, como mera qualificação do crime base de fraude, exigindo pois a verificação de todos os elementos deste e ainda de circunstâncias especiais, que têm por efeito a agravação da penalidade aplicável.*”<sup>401</sup>

#### **4.5 - O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO**

O artigo 103 n.º1 do RGIT, faz menção a um resultado que consiste na “*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*” “A questão que nos cabe agora analisar é em que momento é que o crime se considera consumado. Os artigos 103.º e 104.º do RGIT, estabelecem as várias condutas do agente que constituem o crime de fraude fiscal, mas não definem o seu momento de consumação. Contudo é relevante distinguir entre os actos praticados pelo agente aqueles que são meramente, daqueles que já pertencem à execução do crime.

Outra questão importante é saber se o crime se consumado com a prática de um determinado acto de execução ou, se pelo contrário, ainda nos encontramos no âmbito da tentativa. A questão é pertinente, porque se o agente decidir rectificar a sua conduta, mas o crime já se considerar consumado, o arrependimento deste apenas terá valor como circunstância

---

<sup>399</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, Os Crimes Fiscais, págs. 118 e 119

<sup>400</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada pág. 216.

<sup>401</sup> Conforme SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, obra citada, págs. 212 e 213.

atenuante. Se o crime ainda não estiver consumado, este arrependimento do agente representará uma verdadeira desistência voluntária e, desse modo, a tentativa não será punida.

Adoptando a mesma divisão em quatro grupos de André Teixeira dos Santos, analisaremos agora as várias condutas tipificadas nas alíneas do número 1 do artigo 103.º do RGIT.

O primeiro grupo diz respeito à ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, devendo esses livros necessariamente, ser apresentados à Administração Fiscal sendo que é obrigatório que os valores ou factos omitidos constem nesses livros.

Se a conduta do agente consistir na recusa de entrega, exibição ou apresentação escritas dos livros de contabilidade ou escrituração assim como demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte que devam ser apresentados à Administração Tributária, esta não constituirá um crime de fraude fiscal, mas uma violação da obrigação prevista no artigo 113.º número 1 do RGIT, punível com contra-ordenação

A contabilidade tem objectivo dar a conhecer a real situação patrimonial do sujeito. Quando o agente omite alguns factos ou valores que deviam constar dos livros de contabilidade, existe uma informação falsa, parcial ou irreal da situação tributária do sujeito passivo. Quando ocorre esta situação podemos concluir que o agente consumou o crime de fraude fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 103.º? A resposta deve ser negativa.

Em norma, a matéria colectável é apurada com base numa declaração fiscal<sup>402</sup>, o que faz com que, os livros de contabilidade e escrituração sejam vistos como um reforço à exactidão dos factos e dos valores que constam da declaração apresentada.

---

<sup>402</sup> Os sujeitos passivos de IRS e IRC devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior. O artigo 57.º número 1 do CIRS estabelece que “os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária...” por sua vez o artigo 117.º, número 1, alínea b) do CIRC preceitua que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar “declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º”. Os contribuintes não estão obrigados a ter contabilidade organizada sempre que estiverem abrangidos pelo regime simplificado artigo. 28.º números 2 e 3 do CIRS, que refere que: “2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ílquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000. 3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.” Em relação s pessoas colectivas, aplicam-se os artigos 86-A, 123.º e 124.º do CIRC). No âmbito do IVA os sujeitos passivos devem segundo: artigo 29.º, número 1 alínea c): “enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo;” e artigo 41.º número, alínea b) enviar “até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior”. As declarações devem conter indicação do imposto devido ou do

A definição de um momento de consumação para o crime de fraude fiscal, neste caso particular, reveste-se de extrema complexidade. Se considerarmos que o momento da consumação coincide com o preenchimento desleal do livro de contabilidade, por parte do agente, de forma dolosa, isto significa que qualquer alteração feita posteriormente, no sentido de repor a veracidade, esta terá apenas valor como circunstância atenuante, uma vez que o crime já se considera consumado.

Outra alternativa é considerar que, apesar do agente ter dolosamente ocultado factos ou valores nos livros de contabilidade, o crime só se efectiva com o pedido de apresentação dos mesmos, por parte da Administração Tributária. Neste caso aplicar-se-ia o regime da tentativa, estaríamos, perante uma tentativa acabada, pois o último acto de execução que torna possível a consumação do crime já foi executado. Se o agente decidir, por sua livre vontade, corrigir os valores ou factos ocultados ou alterados, trata-se de um caso de arrependimento activo, pelo que a tentativa não será punível. Todavia conceber que a consumação do crime de fraude fiscal depende de um evento incerto, não nos parece uma solução eficaz.

A solução para este problema pode ser encontrada na letra da lei. Dispõe o artigo 103.º, número 3 do RGIT que *“Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”*. Ou seja, as condutas referidas no artigo 103.º, número 1 devem ser combinadas com o disposto no número 3 do mesmo artigo e, portanto, estas condutas não são puníveis isoladamente, mas em razão de cada declaração que possua tais condutas como suporte.

Deste modo, quando o imposto for calculado com base na declaração, a ocultação de factos ou valores nos livros de contabilidade não consiste numa fraude fiscal autónoma, mas numa circunstância agravante, pois traduz desvalor relevante da conduta do agente e a sua apresentação será importante na determinação da medida concreta da pena.

Assim sendo apesar de haver uma ocultação dos valores ou factos nos livros de contabilidade, se a declaração apresentada à Administração Fiscal, nos termos da legislação aplicável, se esta

---

crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo, salvo nos casos isentos de imposto. No que diz respeito do IMT, a liquidação do imposto é da iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, devidamente preenchida (artigo 19.º número 1 do CIMT), devendo ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, mesmo nas situações de isenção (número 3 do mesmo artigo). O conteúdo da declaração está previsto no artigo 20º e o momento da liquidação do imposto está regulado no artigo 22.º do CIMT. Relativamente ao IMI, exige-se ao sujeito passivo uma declaração para a inscrição de prédios na matriz e actualização, no prazo de 60 dias, contados a partir da ocorrência de alguns dos factos previstos no artigo 13.º número 1 do CIMI.

for correcta ou insusceptível de causar diminuição das receitas tributárias, o crime não chega a consumir-se. O que existe é a prática de actos de execução do crime que não se chega a consumir, pois houve uma desistência voluntária do agente e, como tal, a tentativa deixa de ser punível.

O segundo grupo consiste na “*ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável*”, pressupõe-se a existência de uma declaração não verdadeira, ou seja, foram ocultados ou alterados determinados factos ou valores e, como tal, a declaração apresentada não corresponde à real situação tributária do agente.

André Teixeira dos Santos defende que, nesta modalidade da conduta típica, o momento da consumação do crime está intimamente relacionado com a apresentação da declaração e, por isso, é decisivo saber-se quando é que se entende que a declaração está apresentada.

Este autor, considera que o verbo “apresentar” transmite a ideia de uma “revelação perante alguém de algo” e, portanto, é necessário que o sujeito competente, a Administração Fiscal, conheça a declaração. Entende ainda que, no caso de a declaração ser enviada por correio, “*o dever de apresentar considera-se cumprido na data do carimbo dos CTT ou na data do registo (v.g., art. 148.º, n.º 2, do CIRS)*”, mas o crime de fraude fiscal só se consuma quando a “*declaração chegar ao poder do destinatário de modo a que ele possa conhecê-la*”. Não é necessário que a declaração seja lida por um funcionário, mas tão-só que esta se encontre sob o poder da Administração.<sup>403</sup>

Para outros autores como Augusto Silva Dias, o momento temporal em que se dá a consumação do crime coincide com a perda do domínio do facto. Ou seja, a partir do momento em que se verifica a liquidação, se esta é realizada pela administração financeira, ou no caso da auto-liquidação, é quando o contribuinte entrega a declaração repartição de finanças ou a coloca no correio, perde o domínio de facto sobre a declaração e, nesse momento, o crime consuma-se.<sup>404</sup>

O nosso entendimento vai no sentido do artigo 59.º, número 3 alínea a) Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que as declarações podem ser substituídas “*Em*

---

<sup>403</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada págs. 217 e 218.

<sup>404</sup> DIAS, Augusto Silva, *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Considerações Dogmáticas e Político-Criminais*, obra citada, págs. 269 e 270

*caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega;”* ou seja mesmo que a declaração já tenha sido apresentada ou enviada por correio e o agente já tenha perdido o domínio de facto, o crime só se consuma quando o prazo para a sua apresentação estiver esgotado

Portanto, a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações, a sua entrega nas repartições de finanças ou o envio pelo correio consubstanciam actos de execução, podemos assim concluir que apesar do crime não ter sido consumado existe tentativa, nos termos do artigo 22.º números 1 e 2, do Código Penal, que preceituam:” *Há tentativa quando o agente praticar actos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este chegue a consumir-se. 2 - São actos de execução: a) Os que preencherem um elemento constitutivo de um tipo de crime; b) Os que forem idóneos a produzir o resultado típico; ou c) Os que, segundo a experiência comum e salvo circunstâncias imprevisíveis, forem de natureza a fazer esperar que se lhes sigam actos das espécies indicadas nas alíneas anteriores.*” Estamos assim perante uma tentativa acabada, isto acontece uma vez que o agente do crime executou todos os actos imprescindíveis à obtenção do resultado, sendo que, para que a consumação do crime, se efectivasse o agente só teria que deixar decorrer o prazo para entrega da declaração. Quando este dentro do prazo estabelecido pela lei entregue a declaração de substituição, com a sua real situação financeira podemos considerar que nos encontramos perante um arrependimento activo, sendo que deste não existe punição da tentativa. Se a substituição da declaração fraudulenta ocorrer após o término do prazo para a sua entrega, pode operar como circunstância atenuante.

O terceiro grupo referencia-se à ocultação de factos ou valores que não foram declarados quando o deveriam ter sido. Ao contrário do grupo anterior, neste caso ocorre uma omissão integral, já que os factos ou valores não foram declarados. Contudo, no que diz respeito ao momento da consumação do crime, na nossa opinião as situações são similares, podendo igualmente a declaração ser substituída até que se esgote o prazo para a sua apresentação. Tal como no grupo anterior se o contribuinte substituir a sua declaração mendaz por uma verdadeira, tentando impedir a consumação do crime e se esta se revelar eficiente, a tentativa deixa de ser punível.

O quarto grupo refere-se ao artigo 103.º, número 1, alínea c) do RGIT, quando haja a *“celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por*

*interposição, omissão ou substituição de pessoas*”. O momento da consumação do crime de fraude fiscal em caso de simulação tem gerado grande divergência doutrinal.

Uma primeira posição entende que o crime de fraude fiscal consuma-se no momento da celebração do negócio simulado, pois considera que a celebração do mesmo consubstancia a conduta integradora do crime de fraude fiscal. Aquando da celebração de negócio simulado quanto ao preço, tanto o vendedor como o comprador saem fiscalmente beneficiados. O vendedor porque consegue um valor inferior ou nulo de mais-valias e o comprador porque paga menos imposto sobre a transacção. É neste momento (celebração do negócio simulado) que se verificam condutas dolosas, que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária e, como tal, é a partir deste momento que o crime tem a sua consumação.

Uma segunda posição entende que não basta a celebração do negócio simulado, para que haja fraude fiscal. O momento relevante para o preenchimento do tipo e para a consumação do crime é o da comunicação à Administração Fiscal, própria da relação tributária existente com o agente. André Teixeira dos Santos considera que: *“Tanto a ratio que preside à norma incriminadora como o requisito expresso na já referida oração subordinada adjectiva do corpo do n.º 1 do art. 103.º do RGIT – «que visem...» - permitem concluir que o terceiro enganado (...) tem de ser a Administração Fiscal. Assim, esta conduta tem de ser conjugada com a possibilidade de o sujeito passivo informar, em tempo útil, a Administração Fiscal sobre o conteúdo correcto do negócio dissimulado. Só quando deixa de ocorrer essa possibilidade é que o crime se verificará*”. Conclui o autor que, só se o sujeito passivo informar de alguma forma a Administração Fiscal que o negócio corresponde à realidade, é que se consuma o crime.<sup>405</sup>

No caso dos impostos sobre o rendimento, o momento da consumação do crime é o termo do prazo para a apresentação da declaração, à Administração Fiscal podendo a mesma ser substituída, como já referimos nos termos do artigo 59.º número 3, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

---

<sup>405</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág. 219.

#### 4.6 - QUANTO À AUTORIA

O artigo 103.º do RGIT delimita os contornos do tipo criminal, como já referido é tida por ilegítima a conduta que possa considerar-se como meio de execução da fraude fiscal, a questão gerada neste tipo de criminalidade é o de se considerar um crime próprio ou comum, ou seja se este pode ser praticado por qualquer pessoa, como um crime de homicídio, ou se pelo contrário são exigidas algumas qualidades ao agente.

Para alguns autores, como Nuno Pombo<sup>406</sup> e Isabel Marques da Silva<sup>407</sup>, o exposto no artigo 103.º, número 1, do RGIT, não apresenta qualquer limitação expressa, quanto à autoria, não fazendo parecer que as condutas elencadas, só possam ser cometidas por quem possua a qualidade de contribuinte, defendendo então, que não se exige nenhuma característica específica ao agente, ou seja, este pode ser praticado por qualquer indivíduo.

Para outros autores como Susana Aires de Sousa<sup>408</sup> e André Teixeira dos Santos<sup>409</sup>, com os quais concordamos, trata-se de um crime específico, tendo em conta o disposto no artigo 103.º, número 1, alíneas a) e b), do RGIT, uma vez que o crime supõe a existência de uma declaração por parte do agente, como tal a autoria só pode recair sobre quem possui o dever da apresentar, ou seja existe um núcleo restrito de sujeitos que podem lesar o bem jurídico, levando a bom termo a execução, ou fazendo-a falhar e deste modo impedir a sua

---

<sup>406</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada, págs.56 a 61. Para este autor e no sentido da redação inicial do artigo 23.º do RJIFNA, que preceituava “*Quem com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida (...)*” Esta redação sugeria que este se tratava de um crime comum pois, como na generalidade dos crimes comuns, o legislador recorreu à clássica técnica do “*Quem*”. Nesta óptica estaria abrangido pela norma incriminadora o cometimento do crime por quem visasse alcançar uma vantagem patrimonial para si ou para outrem, não deixava de estar em causa quer a ocultação, quer a alteração de factos ou valores que devessem constar da declaração, quer a celebração de negócios simulados, com vista a uma diminuição das receitas ou a obtenção de benefícios fiscais injustificados. Embora o crime pudesse ser cometido por qualquer pessoa, exigia-se a intervenção do sujeito passivo. Com a alteração do artigo 23.º do RJIFNA e a entrada em vigor do artigo 103.º do RGIT, a lei passou a ser omissa quanto à qualidade do autor. Para Nuno Pombo este continua a ser um crime comum, na medida em que qualquer pessoa o pode praticar, contudo depende da intervenção do contribuinte, mesmo que não seja em participação. Considera ainda que o mesmo pode ser cometido pelo Técnico de Contas, sem que o agente tenha disso conhecimento, tendo em conta o nível de conhecimentos técnicos exigidos, até a reposição da verdade está mais ao alcance do Técnico de Contas, do que do contribuinte.

<sup>407</sup> Conforme SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, obra citada, pág.205. Para a autora este constitui um crime comum, na medida em que não há qualquer delimitação expressa em relação à autoria, nem parecendo que as condutas ilegítimas tipificadas devam ser cometidas “*motus proprio*” ou em participação, por quem possua a qualidade de contribuinte, ou de sujeito passivo do imposto, parecendo antes que este pode ser cometido por qualquer pessoa.

<sup>408</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, pág.98. Para a autora quanto ao crime de fraude fiscal, a delimitação do tipo de autores, dá-se apenas quando estejamos perante a vertente da omissão prevista no artigo 103.º, número 1 alíneas a) e b), a fraude fiscal quando realizada através destas condutas é um crime específico, porque só o seu autor e abrangido pela obrigação ou dever especial de declaração. Já quando a conduta é realizada através de uma ação, esta pode ser cometida por qualquer pessoa, sendo que neste caso a fraude é um crime comum.

<sup>409</sup> Conforme SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal*, obra citada pág. 272. O autor considera que o crime de fraude fiscal é um crime próprio devido à proximidade do bem jurídico protegido, resultante das obrigações fiscais, com o papel que o agente desempenha na relação tributária, o que faz com que exista um círculo limitado de sujeitos aptos a fazer com que a execução do crime prossiga até ao fim ou de o fazer falhar impedindo a sua consumação.

concretização. No que concerne à alínea b) do referido artigo, é de considerar que para que exista omissão é necessário que exista o dever de declarar, e é a pessoa sobre quem incide este dever que se considera o autor da fraude fiscal.

Em relação à alínea c) do número 1, do artigo 103.º do RGIT, para Nuno Pombo quanto à celebração de negócio jurídico simulado, este só é possível através de um acordo de vontades, para que se possa cometer o crime fiscal, por uma das duas vias de execução estabelecidas. Logo, o agente criminoso nunca pode estar sozinho, uma vez que é necessário uma declaração de terceiros, para que este corporize os seus objectivos evasivos. Apesar de poder haver uma divergência intencional entre a vontade declarada e a vontade real, com o objectivo de enganar terceiros, essa vontade deve ser comum a ambas as partes, contudo as motivações podem divergir.<sup>410</sup> Já para Susana Aires de Sousa<sup>411</sup>, quando existe a simulação de um negócio, com vista a diminuição do valor do imposto que recai sobre o agente, não lhe parece que só um deles, nomeadamente aquele que tinha o dever de declarar, o valor real à Administração Fiscal, seja autor e o outro cúmplice. É no entanto de ter em conta as diferentes consequências, que podem retirar-se da classificação do crime de fraude fiscal, como crime específico, na sua vertente, quer activa, quer omissiva, de uma classificação apenas na vertente omissiva, que acabe por diluir-se por via da aplicação a estas situações do regime previsto do artigo 28.º do Código Penal, aplicável por via do artigo 3.º do RGIT.

#### **4.7 - AS FACTURAS FALSAS**

O fenómeno das facturas falsas, indica o conjunto de documentos escritos, relativos a mercadorias ou serviços e respectivos preços, são utilizados com o objectivo de enganar o Estado-Fisco e que se podem sistematizar do ponto de vista das relações, entre o utilizador e o emitente, em três modalidades: a) as que são atribuídas pelo emitente ou utilizador a empresas inexistentes; b) as atribuídas pelo emitente ou utilizador a empresas existentes, mas que têm desconhecimento deste facto; c) as emitidas por um terceiro, em combinação com o utilizador e que este o faz, gratuitamente ou mediante o pagamento de uma determinada quantia, em que aquele as incorpora na sua contabilidade fiscal, sendo que dentro desta se destaca a espécie

---

<sup>410</sup> Conforme POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, obra citada, pág.181

<sup>411</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, págs.98 e 99

muito difundida das facturas relativas a transacções inexistentes entre duas empresas, de que o emitente e o utilizador é sócio gerente.<sup>412</sup>

Através das facturas falsas obtêm-se deduções indevidas à matéria colectável do IRC ou do IRS, de modo idêntico nos impostos indirectos conseguem-se obter deduções à prestação tributaria devida, ou reembolsos indevidos.<sup>413</sup> Com o recurso a este meio fraudulento, têm existido comportamentos muito compensadores, sólidos na simulação de gastos fiscalmente dedutíveis, que respeitam o formalismo exigido<sup>414</sup> através da documentação desses gastos<sup>415</sup>, com recurso a este género de facturas que conseguem muitas das vezes iludir a Administração Tributária, sendo esta uma possibilidade muito compensadora e com um modo de execução não muito complexo, acabou por se tornar um fenómeno que se generalizou por todo o país e abrangeu os mais diversos ramos de actividade empresarial. Têm no entanto surgido dúvidas quanto à qualificação jurídica, mais concretamente no âmbito do concurso de crimes, em que é necessário definir as fronteiras entre a fraude fiscal, a burla e a falsificação de documentos.

Se a fraude fiscal fosse entendida como um crime de resultado cortado, ou seja como um delito de falsidade, sendo a falta de verdade na comunicação de factos à Administração Fiscal, o desvalor essencialmente sancionado e comum a todas as condutas tipificadas, resultaria uma relação de especialidade entre a fraude fiscal do RGIT e a falsificação de documentos do Código Penal, *“Em termos tais que a recondução ao regime de concurso aparente - sc., a subsunção de um caso concreto na incriminação da Fraude fiscal, com exclusão da aplicação da norma incriminatória da Falsificação de documentos – não deixaria a descoberto um qualquer desvalor da acção ou um qualquer desvalor do resultado que a lei penal tenha pretendido censurar e punir a titulo de Falsificação de documentos”*<sup>416</sup>. Para Eduardo Correia e baseando-se no artigo 13.º do RJFNA, actual artigo 10.º do RGIT desde que não tenha sido violados simultaneamente interesses de terceiros, a norma do Código Penal não

---

<sup>412</sup> GOMES, Nuno de Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, obra citada pág. 239

<sup>413</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 221, este autor recorre ao IVA como um dos exemplos mais paradigmáticos deste género de impostos, este é em regra determinado pelo sujeito passivo, em que o montante do imposto é obtido pela diferença entre o valor do imposto cobrado por este aos seus clientes e o valor suportado a montante, na aquisição de bens ou serviços. O alienante mesmo que o seja só na factura deve entregar à Autoridade Tributária o valor do IVA que constar daquela, o adquirente pode deduzir o mesmo valor, com a possibilidade de reportar o eventual excesso nos períodos seguintes, ou solicitar o reembolso

<sup>414</sup> O prazo de emissão e formalismos das facturas são os que constam no artigo 36.º do Código do IVA.

<sup>415</sup> Os gastos e perdas dedutíveis em IRC são os elencados no artigo 23º do Código do IRC.

<sup>416</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. ANDRADE, Manuel Costa. *O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*, obra citada, pág., 428

teria aplicação, uma vez que a especialidade só se verifica quando os interesses que se visam proteger seja idênticos, quer nas normas fiscais, quer nas normas comuns.

Quanto à burla, tendo por base a jurisprudência, o lesado pelo crime de burla teria de ser sempre uma pessoa singular, ora nunca se englobaria aqui o Estado, para muitos autores o património do Estado, quer no Código Penal, quer no Direito Penal secundário previu tipos legais de crimes, cujo objectivo era a protecção do património do Estado, além disso no crime de burla os sujeitos encontram-se em igualdade de direitos e deveres, quer porque na existe na relação tributária lugar a idêntica boa-fé. Quanto ao facto de já existirem no Código Penal crimes especialmente dedicados à protecção do património do Estado, isto acontece sobretudo quando estes são praticados por funcionários, quer em autoria singular, quer em co-autoria, não se podendo por isso excluir o património do Estado, nos casos em que o agente não seja o funcionário, todavia com a introdução da burla tributária no RGIT criou-se um crime em que o Estado-Fisco é o sujeito passivo de um crime de burla.<sup>417</sup>

Quanto à relação entre a burla e a fraude fiscal não existe qualquer sobreposição, enquanto a primeira só se encontra preenchida quando o agente tiver causado um efectivo prejuízo patrimonial a uma pessoa singular, para a consumação da fraude, entendida neste caso como um crime de resultado cortado, não se exige a produção do resultado, basta provar que havia a intenção. O problema do concurso só se colocava, nos casos em que o agente além de ter atentado contra a verdade fiscal, com a intenção de produzir um dano ao Fisco, este dano se tenha mesmo concretizado.

No que diz respeito às facturas falsas, estas inserem-se quer no crime de fraude fiscal, quer nos pressupostos do crime de burla. Em relação à fraude fiscal, apesar de não se exigir a produção de um resultado, quando este se consumasse esta circunstância deveria ter relevo na consumação da medida da pena, qualificando este crime. Neste caso, a ocorrência do resultado tem como efeito que se estabeleça um concurso aparente entre a fraude fiscal e a burla, dada a existência do princípio da especialidade, do *princípio ne bis in idem* o que se aplicaria aqui era a fraude fiscal, também a título do *princípio in dubio pro libertate*, dado que a punição deste crime é mais favorável ao agente.

A fraude fiscal enquanto crime de perigo abstracto encontra-se numa relação de especialidade com a burla e de consumpção com a falsificação de documentos.

---

<sup>417</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 236 a 239

Quanto à burla Silva Dias considera que as diferenças quanto ao elemento subjectivo simples e quanto à antecipação do resultado do prejuízo material efectivo para a susceptibilidade, da lesão, para o perigo concreto não são suficientes para determinar o fim da relação de especialidade entre o crime de fraude e de burla.<sup>418</sup>

Quanto à falsificação de documentos, tendo a fraude fiscal enquanto crime de perigo concreto, o objectivo de proteger o bem jurídico património fiscal, na falsificação de documentos o que se tem em conta é o que atinge directamente aquela verdade, mas que apenas indirectamente pode lesar o património fiscal, encontra-se segundo esta tese numa relação de consumpção ou seja, a falsificação surge como um acto preparatório da fraude fiscal.

Por ultimo a concepção de fraude como crime de aptidão, sendo que aqui a fraude fiscal é concebida como a conduta que seja apta a diminuir as receitas fiscais, no âmbito das facturas falsas esta tem relevantes implicações. Em relação à falsificação de documentos, esta definição de fraude fiscal, traduz à semelhança da tese do perigo concreto, uma relação de consumpção em relação aquele tipo de criminalidade.<sup>419</sup>

No que concerne à burla, mesmo quando se interpreta a fraude fiscal como crime de aptidão, a conduta apenas integra o crime de burla, quando o resultado se materialize. A fraude fiscal só considera a conduta ilegítima, quando com a utilização de facturas falsas, esta demonstrar uma aptidão objectiva para diminuir as receitas fiscais, caso do IRC e do IRS com deduções indevidas à matéria colectável e no IVA com a dedução indevida de impostos supostamente pagos em operações simuladas ou por preços simulados. No entender de Susana Aires de Sousa existem situações em que apesar da utilização daqueles documentos não se preenche o crime de fraude fiscal por falta de aptidão daquela conduta para diminuir aquelas receitas, é o que sucede quando por exemplo o sujeito passivo beneficia do reembolso se encontra em

---

<sup>418</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, obra citada págs. 60 e 61. Para este autor, quando alguém altera na declaração fiscal, factos ou valores que devem ser comunicados à Administração Tributária, e o faz de forma apta a impedir a liquidação ou o pagamento do imposto, de um modo susceptível de causar diminuição das receitas fiscais, ela provoca no funcionário da Administração Fiscal um engano através da falsificação do documento que determina a pratica de actos que causam um prejuízo patrimonial ao erário público, se agir com intenção de obter para si enriquecimento ilegítimo consoma os tipos de crime de burla, falsificação de documentos e fraude fiscal. A consumação típica da fraude fiscal antecipada para o momento da colocação em perigo absorverá a tentativa de burla do Código Penal, no caso de se verificar a intenção específica desta. Solução idêntica é proposta por Figueiredo Dias e Costa Andrade, no entanto por motivações diferentes. Estes autores baseando-se na concepção geral Zielinski porque quando concorre a fraude fiscal com a tentativa de burla na protecção do Estado-Fisco representam ambas modalidades distintas de colocação em perigo do mesmo bem.

<sup>419</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 243

situação deficitária que determina que eventuais deduções indevidas da matéria colectável não alterem a ausência de responsabilidade fiscal a título de IRC, “*ou seja o presumível vendedor não entregou o IVA ao Estado, mas o sujeito passivo, que beneficia de um reembolso indevido ao utilizar a factura falsa, está isento de IVA, não sendo devida qualquer receita fiscal a título daquele imposto*”. Esta não é uma conduta apta a reduzir as receitas tributárias, não preenchendo por isso o crime de fraude fiscal.

Com uma posição divergente, temos a opinião de Miguel Almeida Costa, que considera que o denominador comum traduz numa vantagem patrimonial para o agente, todavia não é acompanhada, no lado passivo de uma correspondente diminuição das receitas fiscais, analisando o facto de que estas embora representem uma diminuição do património estático do Estado, não podem integrar o crime de fraude fiscal, porque carecem de susceptibilidade. Contudo não se deve negar a relevância penal, uma vez que eles não são menos desvaliosos e também acarretam um dano para o Estado. Para ao autor deixar estes casos permanecerem impunes seria injustificável e oposto aos propósitos de ubiquidade do sistema sancionatório tributário, sendo que eles integram e devem ser punidos a título de burla tributária cuja factualidade eles preenchem, tipifica o artigo 87.º do RGIT “*Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária (...) a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias*”.<sup>420</sup>

A nossa opinião vai no sentido da, de Miguel Almeida Costa, de que estas condutas se inserem no tipo de burla tributária.

A burla tributária, afastando-se da construção típica do Código Penal, destacou a componente do “*enriquecimento*”, que se encontra como elemento objectivo desta incriminação. A relação entre a fraude fiscal e a burla tributária é a de concurso aparente, existindo uma relação de subsidiariedade da burla em relação à fraude. Para Susana Aires de Sousa entende que: “*o legislador atribuiu à Burla Tributária o carácter de crime tributário comum aos crimes aduaneiros, fiscais (...) a aplicação desta norma incriminadora está condicionada à não aplicação da norma incriminadora de fraude fiscal*”<sup>421</sup>

---

<sup>420</sup> Conforme COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, obra citada pág. 246 a250

<sup>421</sup> Conforme SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, pág. 111

## V- OBSTÁCULOS E SOLUÇÕES NO COMBATE À FRAUDE FISCAL

---

### 5.1 - QUANTIFICAÇÃO DA FRAUDE FISCAL

A questão da fraude fiscal, embora represente apenas uma parte da criminalidade fiscal, nomeadamente aquela sobre a qual incide o foco de actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, poderá ser analisada de forma particular, uma vez que é o único tipo legal de crime relativamente ao qual existem dados, ainda que parciais, expostos anualmente nos Relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras.

Da leitura daqueles relatórios, e perante a questão se a Autoridade Tributária tem conseguido com eficácia perseguir e penalizar as condutas de quem, conscientemente, incumpra as suas obrigações fiscais sejam elas de pagamento ou meramente declarativas, isto é, se tem a Autoridade Tributária conseguido perseguir e intentar a penalização criminal de quem pratica fraude, a resposta dificilmente poderá ser positiva.

Atentando aos dados dos sucessivos relatórios e tomando como referência o primeiro, elaborado em 2006, constata-se que em 2004 foram instaurados 4 630 processos de inquérito por abuso de confiança fiscal, 1 073 por fraude fiscal e 42 processos por outras infracções criminais tributárias.

É de realçar que não existe informação diferenciada entre os processos por fraude e por fraude qualificada. Para 2005, o mesmo relatório referencia 4 828 processos por abuso de confiança fiscal, 981 por fraude fiscal e 16 por outras infracções tributárias. Houve, portanto, uma diminuição das investigações relativas à criminalidade tributária, excepção feita à investigação do abuso de confiança fiscal. Em 2006, registaram-se 4 937 processos por abuso de confiança fiscal, 990 por fraude fiscal e 18 relativos a outros crimes tributários.

Conclui-se, assim, que, entre 2004 e 2006, a esmagadora maioria de processos de investigação criminal tributária teve por objecto os crimes de abuso de confiança fiscal.<sup>422</sup>

No relatório de 2007 apesar de se ter registado uma diminuição de 4% na instauração de processos de inquérito, nesse ano, encontravam-se sob investigação 4.649 infracções por

---

<sup>422</sup> Comunicação do Ministro das Finanças no debate parlamentar sobre o Relatório da Evolução em 2006 do combate à fraude e evasões fiscais, pág. 54 e ss. Ministério das Finanças e da Administração Pública, disponível em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt) (consultado em 26 de Março de 2015)

suspeitas de abuso de confiança Fiscal, 953 por fraude fiscal e 35 por outras infracções criminais tributárias.<sup>423</sup>

Em 2008<sup>424</sup>, o relatório reflecte uma subida de 32% na instauração de processos criminais fiscais, a qual ter-se-á ficado a dever à implementação, em 2007, do Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais (SINQUER), permitindo o tratamento massificado das infracções desta natureza e, conseqüentemente, uma maior arrecadação de receita tributária, denotando, contudo, uma instrumentalização do processo penal tributário.

No relatório de 2009<sup>425</sup>, é de realçar a operação “Resgate Fiscal”, a qual visou a obtenção de receita, sendo de assinalar que dos 85,48% dos processos-crime instaurados referiram-se a situações de abuso de confiança fiscal, 8,35% a situações de fraude fiscal, 5,27% a fraude qualificada, 0,74% a frustração de créditos e 0,16% a burla tributária.

No relatório de 2014<sup>426</sup>, podemos analisar a evolução da instauração dos processos-crime, designadamente a distribuição percentual de 2010 a 2013 daqueles processos.

Em 2010 registaram-se cerca de 78,45% de processos de abuso de confiança fiscal, 12,04% de processos por indício da prática de fraude fiscal, 8,17% de processos por indício de fraude qualificada, 0,98% relativamente a processos por frustração de créditos e cerca de 0,37% relativos a processos por burla tributária e outros.

Em 2011, é de assinalar que cerca de 84,18% dos processos de inquérito instaurados se reportam a situações de abuso de confiança fiscal, 10,08% reportam-se a situações de fraude, cerca de 4,53% a situações de eventual fraude qualificada, sendo 1,03% a frustração de créditos e 0,18 % a burla tributária.

Em 2012, é de mencionar que, dos processos instaurados, 88,22% referem-se a situações de abuso de confiança fiscal, 7,13% são relativos a situações de fraude, cerca de 3,05% a fraude qualificada, sendo 1,44% a frustração de créditos e 0,15 % a burla tributária.

---

<sup>423</sup> Combate à Fraude e Evasão Fiscais em Portugal Relatório das actividades desenvolvidas em 2007, pág. 68 Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <http://jpn.c2com.up.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

<sup>424</sup> Combate à Fraude e Evasões Fiscais: Relatório de 2008 actividades, pág. 7. Ministério das Finanças e da Administração Pública Disponível em [www.info.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.info.portaldasfinancas.gov.pt) (consultado em 26 de Março de 2015)

<sup>425</sup> Combate à Fraude e Evasão Fiscais em Portugal Relatório das actividades desenvolvidas em 2007, pág. 59 e ss Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

<sup>426</sup> Relatório da Criminalidade Fiscal de Março de 2014, pág.11. DSJT- Direcção de Serviços de Justiça Tributária, Ministério das Finanças

Por fim e no que concerne aos processos instaurados em 2013, constata-se que 89,08% referem-se a situações de abuso de confiança fiscal, 5,80% são relativos a situações de fraude, cerca de 3,45% a fraude qualificada, sendo 1,5% a frustração de créditos e 0,16 % a burla tributária.

## *5.2 - MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAL*

O reforço do combate à evasão e à fraude fiscal impõe-se como prioridade essencial devido a vários factores, nomeadamente: à necessidade de uma maior equidade fiscal; à necessidade de um aumento da receita fiscal global e simultaneamente de uma redução da carga fiscal, uma vez que se todos os contribuintes pagarem os impostos devidos, conseguiremos que cada um pague uma parcela menor destes.

Além dos factores anteriormente referidos, será igualmente de ter em conta a eliminação de factores de distorção, designadamente em termos de competitividade empresarial e a necessidade de evitar a delapidação do património do Estado, uma vez que a fraude não consiste apenas em deixar de pagar o imposto que é devido mas também, muitas vezes, tentar recuperar um imposto que nunca foi pago, que coloca em causa a receita voluntária.

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014<sup>427</sup> de 31 de Outubro de 2011, definia as áreas de actuação estratégica a adoptar, segmentando-as no âmbito legislativo, no âmbito criminal, no âmbito operacional, no âmbito institucional e no âmbito do contribuinte.

Apesar de vasto, verifica-se que este plano trata das "escolhas de intervenção prioritária das quais depende o êxito da actuação da Inspeção Tributária ", cingindo, desta forma, a estratégia da Inspeção Tributária.

Nesse plano foram previstas cinquenta medidas, das quais 95% foram concretizadas, segundo o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017 de Janeiro de 2015, nomeadamente o agravamento da moldura penal para os crimes mais graves (burla tributária e a fraude fiscal qualificada).

---

<sup>427</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014, de 31 de Outubro de 2011, Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.apit.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

Em particular, a pena máxima de prisão aplicável ao crime de fraude fiscal qualificada, nomeadamente a prática de interposição de sociedades em paraísos fiscais para ocultar rendimentos não declarados à administração tributária, foi agravada para 8 anos.

Por outro lado, apostou-se no reforço dos mecanismos de troca de informações com países com centros financeiros de natureza global (Hong Kong, Singapura, Luxemburgo e Suíça) e com paraísos fiscais, conjugado com uma extensão significativa dos prazos de caducidade e de prescrição para 12 e 15 anos, quando estejam em causa rendimentos, respectivamente, não declarados obtidos em países e territórios sujeitos a regime fiscal privilegiado e rendimentos oriundos de contas bancárias abertas em instituições de crédito sedeadas fora da União Europeia e não declaradas para efeitos de IRS.

Digna de nota é igualmente a flexibilização das regras de utilização da cláusula geral anti abuso por parte da Autoridade Tributária para combater o planeamento fiscal agressivo e o alargamento significativo das regras de transparência fiscal internacional (regras “*Controlled Foreign Company*” - CFC).<sup>428</sup>

No âmbito do combate à economia paralela destacam-se as seguintes medidas, já cumpridas e executadas: a) a imposição da obrigatoriedade da utilização de programas de facturação certificados para os sujeitos passivos que desenvolvam actividades empresariais, de forma a garantir maior transparência no momento de pagamento de bens e serviços, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento e liquidação de IVA; b) - a criação de um regime que regula a emissão e transmissão electrónica de facturas, permitindo um controlo mais eficaz dos rendimentos dos operadores económicos, constituindo um instrumento poderoso para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal (a exigência obrigatória de factura foi particularmente promovida em 2013, através da concessão de deduções fiscais correspondentes a uma percentagem de 15% do valor do IVA suportado por consumidores finais na aquisição de bens ou serviços em determinados sectores de risco<sup>429</sup>); c) a operacionalização da obrigação das instituições de crédito e sociedades

---

<sup>428</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017 de Janeiro de 2015, Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.apit.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

<sup>429</sup> A adopção da Factura Electrónica permitiu aumentar significativamente a produtividade das empresas e dos organismos públicos através da: redução drástica do tempo associado a tarefas de baixo valor acrescentado (tratamento dados, emissão e recepção de documentos legais) e da redução dos custos de emissão e comunicação de dados; criação de uma rede digital de articulação e gestão dos agentes económicos e das trocas / transacções efectuadas; adopção progressiva de novas tecnologias de novos processos nas transacções económicas em substituição dos processos tradicionais; substituição progressiva da declaração e cálculo fiscal pelo apuramento automático dos resultados das empresas com evidentes ganhos de eficiência e de recursos despendidos; e melhorar a gestão da administração tributária, através: da melhoria da relação da administração tributária com os contribuintes; diminuição da burocracia associada à recolha de impostos; cálculo automático dos impostos das pessoas colectivas; melhoria das previsões de receitas fiscais. Além de potenciar a eficácia da administração tributária

financeiras de fornecerem à AT, até ao final de Julho de cada ano, o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito efectuados, por seu intermédio, a sujeitos passivos da categoria B de IRS e de IRC e a redução do limite máximo dos pagamentos em dinheiro de 9.700 € para 1.000 €. <sup>430</sup>

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio de 2015-2017<sup>431</sup> enumera quarenta medidas prioritárias de combate à fraude e evasão fiscais que são o resultado do novo paradigma de acção administração fiscal anteriormente enunciado.

Essas medidas distribuem-se por cinco grandes domínios, visando controlar a obrigação de emissão e comunicação de facturas, as obrigações em sede do IVA, as obrigações em sede de IRS e IRC e as obrigações de entrega de retenções na fonte e medidas de controlo transversais.

As medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de facturas permitirão assegurar a base de dados fundamental que possibilitará uma monitorização de todo o sistema e o controlo do cumprimento de todas as obrigações fiscais em sede de IVA, de IRS e de IRC. Estas medidas assentam no controlo de todas as fontes de informação que evidenciam a emissão de facturas, recebendo informação dos consumidores, das empresas e do sistema de gestão dos documentos de transporte.

Estas medidas permitem o controlo das empresas que não comunicaram algumas facturas que os consumidores comunicaram à Autoridade Tributária porquanto é permitido aos consumidores inserir no Portal das Finanças os elementos das facturas relativas às suas aquisições de bens e de serviços.

Esta medida garante, portanto, um controlo mais eficaz sobre a comunicação de facturas em falta e das empresas que não comunicaram nenhuma factura. Permite ainda o controlo das empresas que: não comunicaram à Autoridade Tributária facturas que emitiram e cujo IVA foi deduzido pelos seus clientes; entregaram a declaração periódica de IVA, com valor tributável e não comunicaram facturas. Por fim, é igualmente monitorizada a numeração das facturas

---

pois permite: criar mecanismos de combate electrónico à fraude e à evasão fiscal; melhorar o cruzamento de informações; estabelecer padrões de fuga e fraude fiscal por sector de actividade;

<sup>430</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017 de Janeiro de 2015, Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.apit.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

<sup>431</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017, obra citada

comunicadas por cada empresa, bem como as quantidades e valores das facturas emitidas diariamente pelos agentes económicos ao longo do ano e mês.

Quanto às medidas de controlo das obrigações em sede de IVA, estas asseguram um controlo generalizado dos factos relevantes para o apuramento do IVA a pagar pelas empresas, tanto no que respeita ao IVA recebido dos clientes, como do IVA deduzido nas operações a montante, bem assim como as regularizações de imposto e o controlo dos pedidos de reembolso.

De entre estas destacam-se o controlo das empresas que liquidaram IVA nas facturas e estão num regime de isenção, o controlo das empresas sem actividade que emitiram facturas com IVA, o controlo da facturação em face da informação financeira proveniente de pagamentos efectuados através de cartões de débito e de crédito, a implementação de um sistema de controlo automatizado de todas as regularizações de IVA e a implementação de um sistema de controlo dos reembolsos do IVA a empresas com divergências pendentes.

As medidas de controlo das obrigações em sede de IRS e IRC propiciam a verificação, para efeitos de IRS e de IRC, dos valores facturados, assegurando a tributação dos rendimentos reais das empresas. Destas destacam-se o controlo dos valores declarados em IRS com as facturas emitidas, a implementação de um sistema de controlo dos valores declarados em IRC, com base na informação do e-factura, a implementação de um sistema de liquidações officinas de IRS com base na informação do e-factura e o controlo das despesas de educação, de saúde, e encargos gerais familiares em sede de IRS, com base na informação do e-factura.

As medidas de controlo das obrigações de entrega de retenção na fonte destinam-se a assegurar o controlo exaustivo das retenções na fonte, tanto na componente do controlo do valor retido e da regularidade da realização das retenções em conformidade com os rendimentos pagos e a situação pessoal e familiar dos titulares dos rendimentos, como quanto à entrega efectiva desses valores à Administração Fiscal. Neste âmbito, as medidas que se destacam são a implementação e automatização de divergências quando o valor das retenções na fonte evidenciadas nas declarações mensais de remunerações difere das pagas pelas entidades patronais, a implementação e automatização de divergências quando os valores/trabalhadores indicados nas referidas declarações divergirem dos indicados na declaração de remunerações da Segurança Social e o controlo taxas de retenção na fonte em função das alterações do agregado familiar/dependentes.

Existem medidas de controlo transversais, que solidificam e garantem a solidez dos controlos efectuados mediante cruzamentos transversais, permitindo um controlo de elevado rigor da omissão de vendas pelas empresas mediante a simulação da sua manutenção em *stock*.

Esse controlo garantirá uma elevada efectividade da declaração das vendas reais para efeitos do IVA e dos impostos sobre o rendimento. O sistema de controlo do arrendamento proporcionará um combate eficaz à evasão fiscal neste sector, tanto em sede de IRS como de IRC e ainda do Imposto de Selo. As principais medidas são a implementação e automatização de um sistema de conferência sistemática das mercadorias em *stock*, com base na informação dos inventários/*stocks* das empresas e a implementação do sistema de controlo integrado do arrendamento urbano.

Outra medida para que se possa combater a fraude e a evasão fiscal é o incentivo e efectivo investimento numa verdadeira educação fiscal, a qual é fundamental para o combate à fraude e evasão fiscais, não apenas para aqueles que voluntariamente incumprem os seus deveres, mas também aqueles que não os conhecem. O Estado deverá promover o ensino das suas funções, integrando e realçando o papel da tributação para o bem comum.

Em primeiro lugar, deveria haver um esforço no sentido da simplificação das leis fiscais, uma vez que, apesar de uma grande maioria dos contribuintes incorrer na prática de fraude ou evasão fiscal propositadamente, essa não será uma realidade absoluta, existindo quem incorra naquela prática por falta de conhecimento das leis fiscais, assim como devido à sua complexidade e constante mutação.

É também importante que o Estado explique aos contribuintes onde e como é que os seus impostos são gastos, a importância destes para a sustentabilidade do país e as implicações que a falta de pagamento destes pode acarretar para a sociedade.

É relevante que esta educação fiscal comece logo na infância e que nos vá acompanhando ao longo da escolaridade, permitindo que as crianças aprofundem conhecimentos sobre esta temática, desde a mais tenra idade. Consideramos que é importante ensinar às crianças o valor do dinheiro, assim como o porquê de se dever pagar impostos, explicando-lhes de uma forma simples, que vai sendo aprofundada conforme a escolaridade. Deverá ser salientada a importância e necessidade destes (con)tributos, tão necessários para que se possam construir escolas, hospitais, jardins. De modo a que os petizes percebam e cresçam incentivando os seus familiares a pagar impostos, e para que quando eles próprios atinjam a idade adulta,

possam contribuir para esta realidade, de modo a que flagelos como a evasão fiscal e a fraude fiscal sejam no futuro meras insignificâncias.

Neste contexto, impõe-se ainda uma breve referência à aplicação dos métodos indirectos na determinação da matéria colectável, nos termos dos artigos 87.º a 89.º da LGT, embora seja neste momento pouco utilizada, quer devido ao avanço da tecnologia, com a utilização do sistema e-factura, quer pelo facto de raramente os processos que recorrem à utilização destes métodos chegarem a uma justa condenação, constituindo um obstáculo legal.

Quando a contabilidade não reflecte a real situação patrimonial e se considera não ser possível apurar o lucro tributável efectivamente obtido, por norma a Inspeção Tributária, recorre aos métodos indirectos, ou seja, não se calcula o imposto a pagar com base em elementos probatórios seguros, demonstrativos e comprovativos da quantificação directa e exacta, mas, antes, através de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, sendo que, o artigo 72.º da LGT preceitua que *“O órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito.”*

Contudo, o legislador estabeleceu claramente, no artigo 74.º, número 3 da LGT, o regime da repartição do ónus da prova nos casos de aplicação dos métodos indiciários, ao instituir que: *“Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.”*

Ao contrário do que acontece no processo administrativo tributário, em que o recurso aos métodos indirectos pode ser uma medida eficiente e eficaz de tributar o sujeito passivo, no processo penal fiscal, o recurso a estes métodos, pode suscitar impedimentos de punibilidade pela prática de crimes fiscais.

A justificação para a jurisprudência não proceder a uma condenação dos arguidos, quando se recorre à utilização de métodos indirectos é a de que a Administração Tributária, tendo o dever de recolher a prova directa dos factos, não o conseguiu, tendo por isso de lançar mão dos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável. Esta justificação não nos parece plausível, uma vez que a Administração Tributária não recorre a qualquer mecanismo *extra legem*, ou quando o faz, não é de forma discricionária. . Antes pelo contrário, este meio só pode ser utilizado, segundo as regras e critérios estabelecidos pelo próprio legislador. Por

último, é de referir que o recurso a estes métodos é imputável aos próprios arguidos, que apesar de sobre eles impender a responsabilidade de ter uma contabilidade credível, não a detêm.

Sobre esta matéria refere Euclides Dâmaso : *“...talvez mercê da sua impreparação ou falta de especialização, os operadores judiciários (juízes em particular) manejam mal os critérios da “prova indiciária ou por presunções” e “barricam-se” fatalmente na exigência de “prova directa” arrasadora de qualquer pretensão punitiva no domínio da corrupção e dos crimes de colarinho branco em geral...”* *“... abstêm-se, quando podiam aprofundar investigações ou acusar, despronunciam, quando deviam pronunciar, ou absolvem, quando deviam condenar, abrigando-se à sombra do princípio in dubio ao primeiro assomo de incompreensão”*.<sup>432</sup>

A suspensão do processo penal fiscal, nos termos do artigo 47.º do RGIT, é outro dos constrangimentos que se faz sentir, na investigação criminal, ao nível quer dos órgãos de polícia criminal, quer do próprio Ministério Público <sup>433</sup>, ou seja, a suspensão do processo penal tributário, por impugnação judicial.

Na nossa opinião é que esta disposição legal deveria ser alterada, atento o facto de ser no processo penal que se reúnem os meios de prova adequados, suficientes e imprescindíveis, para condenar os agentes de práticas ilícitas criminais, devendo, sim, suspender-se o processo contencioso tributário, em caso de crimes tributários, do trânsito das sentenças de condenação dos Tribunais Judiciais.

A detecção, investigação e prossecução de responsabilidade criminal relativas a situações de fraude, são muito complexas. Estas não decorrem do mero cruzamento declarativo, nem as investigações se concluem com o simples temor da constituição de arguidos, a estes factores acresce a circunstância de a investigação da fraude dificilmente ser célere e apenas após largos meses ou anos, se poder verificar os resultados da mesma. Um dos obstáculos é a ousadia dos suspeitos de fraude, que muitas vezes inseridos em redes de associação

---

<sup>432</sup>DÂMASO, Euclides in o jornal “ Público” de 1.11.2005, Ano XVI, N.º 5699, apud JANUÁRIO, Mário. A ausência de contabilidade e a Fraude Fiscal, pág. 36. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, número 90 Setembro 2007

<sup>433</sup> Este artigo dispõe que ocorre suspensão do processo penal tributário: “1 - Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças. 2 - Se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie.”

criminosa, não permitem que estes ilícitos se concluam com a simples ameaça da prossecução penal.

Para que a recolha de prova documental seja mais célere, evitando-se a destruição ou ocultação, a Administração Tributária deve proceder à acção de inspecção e de investigação simultaneamente, sempre que possível, evitando a duplicação de diligências de inspecção e investigação, permitindo ainda que se acautele e preserve atempadamente as provas bem como a gestão da melhor oportunidade de as obter. Outras vantagens são reduzir, em muito, o intervalo de tempo entre a verificação da suficiência de indícios criminais, a sua denúncia ao Ministério Público, a conclusão do processo de inquérito e sua remessa ao Ministério Público.

Apesar de um óptimo desempenho da Autoridade Tributária e do próprio Ministério Público no que toca à repressão do abuso de confiança fiscal e põe a nu a deficiente actuação das instâncias de controlo no que toca à repressão da fraude.

Deve-se ressaltar que no combate à Fraude a Autoridade Tributária e Aduaneira, assume uma enorme relevância, para os resultados obtidos.

Em Portugal existe um paradoxo já referido pela ex-Directora do Departamento Central de Investigação e Acção Penal (DCIAP), Dra. Cândida Almeida: “Quem tem a competência técnica para fazer a investigação, não tem a autoridade e quem tem a autoridade não tem a competência técnica.”. Investigações de grande complexidade e impacto na sociedade portuguesa, como a “Operação Furacão” ou o “Monte Branco” entre outras, que embora sejam dirigidos pelo Ministério Público, são apoiados, em termos técnicos, por trabalhadores da Autoridade Tributária.<sup>434435</sup>

Não faz sentido que, praticando a maioria dos trabalhadores da Autoridade Tributária actos próprios de um Órgão de Polícia Criminal, esta não seja considerada como tal. A ausência desta legitimação da autoridade pode resultar, e tem resultado, em danos para a investigação, provocados por atrasos burocráticos, diminuição do impacto persuasivo junto dos prevaricadores e perda de provas fulcrais para a punição do ilícito.

---

<sup>434</sup>Uma vez que a competência do inquérito pertence ao Ministério Público, segundo o artigo 40º do RGIT, contudo tal como estabelece o n.º 2 deste artigo, presume-se delegada por este órgão, a prática dos actos “aos órgãos da administração tributária e aos da administração da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal”. Porém o Ministério Público pode a qualquer momento evocar para si o processo, conforme estabelece o número 1, do artigo 41º do RGIT: “Sem prejuízo de a todo o tempo o processo poder ser avocado pelo Ministério Público, a competência para os actos de inquérito a que se refere o n.º 2 do artigo 40º...”.

<sup>435</sup> ALMEIDA, Cândida. *Poderes de Autoridade e Soberania do Estado*. Seminário do 35º Aniversário do STI. Disponível em: [http://static.stimpostos.pt/files/fe1b5d6d-Intervencao\\_Dra\\_Candida\\_Almeida.pdf](http://static.stimpostos.pt/files/fe1b5d6d-Intervencao_Dra_Candida_Almeida.pdf) (consultado em 16 de Abril de 2015)

Outra medida sugerida para combater este flagelo é no sentido de se abolir ou restringir o sigilo ou segredo bancário, para que verificados determinados pressupostos garantísticos, o Inspector Tributário tenha acesso sem qualquer entrave às contas do contribuinte e, se necessário às contas dos sujeitos passivos que maioritariamente com ele contratam sem a possibilidade de recurso com efeito suspensivo por parte do contribuinte, já que os agentes da Administração Tributária estão vinculados ao segredo profissional, constituindo crime a sua violação.

No entanto, não podemos deixar de ter em consideração que o sigilo bancário representa uma das manifestações do direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada e familiar, o qual se encontra previsto no número 1, do artigo 26º da Constituição da República Portuguesa.

O acesso da Administração Tributária às contas do contribuinte resulta do exposto no artigo 63º-B da LGT no seu número 1<sup>436</sup> este estabelece quando é que a Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos. Nos termos do número 2 do mesmo normativo, a Administração Tributária tem, ainda, “(...) o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte”

As decisões da Administração Tributária, no sentido do levantamento do sigilo bancário, de acordo com o disposto no número 4 desse artigo, devem ser fundamentadas, “(...) com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação”

---

<sup>436</sup> Estas situações ocorrem :a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária; b) Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; c) Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta; g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.

As garantias de defesa do contribuinte, designadamente o direito de audição e o recurso judicial, estão sempre asseguradas de acordo com o número 5 e 6 do artigo tratado.

Uma última medida para restringir este fenómeno seria uma maior aplicação da pena de prisão efectiva, em detrimento da pena de multa, para que o agente tenha uma menor tendência para a prática deste crime e para que a comunidade restabeleça a sua confiança na norma, porque, como já referido, muitos dos agentes que praticam este crime detêm um grande poderio económico, sendo que muitas vezes apesar de lhes ser aplicada uma pena de multa eles continuam a praticar o crime.

Deve também aumentar-se os limites mínimos e máximos da pena de multa e aplicar-se acessoriamente aos responsáveis a perda da possibilidade de obter subsídios ou ajudas e o direito a usufruir dos benefícios da Segurança Social, ou benefícios fiscais durante um prazo maior do que o que vigora actualmente (3 anos), à semelhança do que acontece em Espanha.

## CONCLUSÃO

---

Chegados a este ponto, é tempo de concluir. Devemos salientar que temos perfeita noção que muito mais haveria para dizer acerca desta temática. Apesar disso iremos de uma forma sucinta resumir as conclusões mais importantes a que chegámos.

Ao longo da história, o imposto possuiu um papel mais ou menos relevante, como pudemos observar.

O Estado tentou encontrar alternativas a esta fonte de financiamento, tais como as receitas patrimoniais. Contudo, acabou sempre por ter de recorrer aos impostos para se financiar.

Actualmente as necessidades financeiras dos Estados continuam a ser essencialmente subsidiadas através dos impostos, existindo raras excepções a esta regra, nomeadamente alguns Estados patrimoniais, como os Estados Socialistas, cuja base financeira provém fundamentalmente dos rendimentos da propriedade e actividade empresarial do Estado, e “Estados” como o Mónaco, Macau ou Dubai, em que a maioria das receitas públicas advém da concessão do jogo ou da exploração do petróleo. Podemos concluir que a ideia de haver Estados tributários, baseados na cobrança de taxas, consistia numa alternativa inviável dada a existência de um determinado conjunto de bens públicos, cujos custos não podem ser

divididos pelos beneficiários, tendo que ser custeados pela generalidade da população, ou seja devem ser repartidos por todos os contribuintes.

Os impostos são assim um contributo essencial para a vida em sociedade, assumindo a natureza de um dever fundamental. Todos os direitos de que somos titulares possuem custos, sobretudo os direitos de cariz social, económico e cultural, garantidos constitucionalmente. Os impostos consubstanciam o preço a pagar pela utilização destes direitos e pela liberdade de vivermos numa sociedade civilizada, existindo assim uma responsabilidade de cada indivíduo pelo bem-estar de toda a comunidade, assente no valor da justiça social e nos princípios redistributivos da riqueza.

Num momento de crise económica e financeira, como o que se vive actualmente em Portugal, o Estado necessita de arrecadar cada vez mais receitas fiscais, recorrendo para isso a um aumento sucessivo e generalizado dos impostos. Por outro lado, os contribuintes enfrentam cada vez maiores dificuldades económicas e financeiras, procurando reduzir ou atenuar a carga fiscal sobre as suas actividades e os seus rendimentos, de forma a assegurar os meios indispensáveis para fazer face às suas necessidades. Contudo, esta redução da carga fiscal pode ser feita de diversas formas, umas lícitas e outras ilícitas, como sucede com a fraude ou evasão fiscal. A forma usada depende muitas das vezes do tipo de contribuinte e do tipo de actividade.

Os contribuintes possuem o direito a fazer planeamento fiscal que não se pode, nem deve confundir com a evasão fiscal: embora em ambos os casos se verifique uma redução ou diferimento da carga fiscal, no caso do planeamento essa redução ou diferimento é feita em conformidade e dentro dos limites impostos por lei.

O contribuinte possui, assim, várias opções legalmente admissíveis, de forma a conseguir concretizar o seu planeamento fiscal e a obter uma opção fiscalmente menos onerosa para si. Contudo, deve ter-se em conta que existem limites ao planeamento previstos na lei.

O Direito Penal encontra-se legitimado para actuar, em *ultima ratio* quando os demais ramos de Direito não sejam suficientes. A sua função é a de proteger os valores mais importantes para os indivíduos e imprescindíveis a uma pacífica coexistência humana, de forma a concretizar os fundamentos da justiça. Estes são intitulados como bens jurídicos. Como pudemos observar a definição de bem jurídico não é unânime na doutrina. Sabemos, contudo, que o seu conteúdo não é estritamente formal, uma vez que se vai adaptando às realidades

sociais das diferentes épocas. Esta adequação do conceito de bem jurídico, em relação quer ao tempo, quer ao espaço é uma qualidade e nunca um defeito, uma vez que se este fosse um conceito estático acabaria, com o evoluir dos tempos, por se tornar obsoleto.

Houve uma necessidade, face à evolução dos tempos e ao surgimento de novas necessidades colectivas, de o conceito de bem jurídico sair da área restrita do Direito Penal, para intervir em áreas como o Direito Económico e o Direito Tributário. Esta intervenção do Direito Penal em áreas, cujos bens jurídicos são supra-individuais contribuiu para uma crise do Direito Penal do bem jurídico. Esta crise aliada ao aparecimento de um novo tipo de riscos supra-individuais, incontroláveis que se associam às novas tecnologias, assim como ao desenvolvimento da Humanidade, afectam toda a sociedade de uma forma genérica, uma vez que não podem ser controlados, quer temporalmente, quer espacialmente, podendo assim influenciar vários países e até várias gerações. A insegurança criada por estes obrigou o Direito Penal a tutelar bens jurídicos colectivos através de normas penais em branco, de conceitos indeterminados e ainda de tipificações de normas de perigo, concreto e abstracto.

As respostas da doutrina às questões de se saber se o Direito Penal do bem jurídico se mantém ou se estará em crise, bem como saber se o Direito Penal deve tutelar bens jurídicos ligados a direitos económicos, sociais e culturais foram divergentes, passando desde teorias mais clássicas que defendiam que o Direito Penal se deveria reduzir ao seu núcleo essencial e à protecção de interesses individuais, até às teorias que reconhecem os bens colectivos como relevantes promovendo-os às categorias de autênticos bens jurídicos.

Concluimos que, com a constatação dos novos riscos e a necessidade de tutela dos interesses que aqueles põem em causa, é necessário construir um novo Direito Penal, que se afaste do cariz tradicional liberal.

Na construção deste novo Direito Penal, deve ter-se em mente não só a preocupação com a sociedade actual onde vivemos, mas também as gerações futuras. Esta nova construção do Direito Penal deve ter presente a teoria do Direito Penal do Comportamento, não na sua plena acepção, ou seja, do ponto de vista em que esta pretende substituir a noção de bem jurídico pela tutela directa de relações ou contextos de vida, levando a uma conversão o Direito Penal, enquanto ramo de direito de ultima ratio, a um direito de gestão punitiva de riscos gerais. Defendemos parcialmente esta teoria mas na perspectiva de uma punição imediata de certos comportamentos, que seja feita em nome da protecção de bens jurídicos colectivos, que assumam uma relevância extrema para a sociedade, promovendo-se assim novos modelos de

imputação, causalidade e resultado, e consciência do ilícito. Assumindo-se, desta feita, o direito penal como meio de tutela das gerações futuras.

Quanto ao bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal, dever-se-á ter em consideração que o dever de pagar impostos se funda na necessidade de financiamento do Estado, para que este possa prosseguir as suas funções, nomeadamente de justiça social. Depois de analisadas as várias propostas da doutrina, considerámos que o bem jurídico protegido revestia uma natureza patrimonial e que consistia na obtenção das receitas fiscais que integram o activo do património fiscal do Estado.

Na nossa opinião, consideramos que o crime de fraude de fiscal se insere na categoria de crime de aptidão devido à inclusão no desenho típico normativo, da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias, bem como o prescindir da verificação posterior de perigo concreto para o bem jurídico ou seja, exige-se que o julgador avalie se a conduta no momento da sua prática, se mostrava apta à diminuição dessas receitas. Esta categoria de crimes, não exige a produção efectiva de um resultado de perigo concreto, o fundamento do ilícito é a aptidão da conduta, verificável antes, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico

Tanto a fraude fiscal simples como a qualificada exigem uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15.000€. O crime de fraude fiscal é um crime específico, uma vez que pressupõe uma declaração e, como tal, só quem tem esse dever é que a pode apresentar. Contudo, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º, tem-se entendido que o crime pode ser comum, uma vez que a simulação envolve mais do que uma pessoa.

Na nossa opinião e ao contrário da posição de outros autores, entendemos que quando o crime seja praticado com recurso a facturas falsas, mesmo que não se demonstre uma aptidão objectiva para diminuir as receitas fiscais, caso do IRC e do IRS com deduções indevidas à matéria colectável e no IVA com a dedução indevida de impostos supostamente pagos em operações simuladas ou por preços simulados, apesar do recurso a este meio ardiloso não bastar para que a conduta ilícita se integre no crime de fraude fiscal, uma vez que não é acompanhado da correspondente vantagem patrimonial, não se deve negar que esta possui relevância penal, uma vez que eles não são menos desvaliosos e também acarretam um dano para o Estado, devendo ser punidos a título de burla tributária.

Por fim, concluímos que actualmente a fuga aos impostos já não se figura como ética e moralmente neutra. Contudo, continuam a existir dificuldades, por parte dos contribuintes, em perceberem as contraprestações que correspondem ao cumprimento da obrigação fiscal. Existe, por isso, uma necessidade do Estado em recorrer ao sistema punitivo, para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e consciencializar os contribuintes da necessidade do cumprimento dessas normas. O problema da evasão e fraude fiscais é comum a todos os países membros da União Europeia, aqui potenciadas por um mercado livre de circulação de pessoas, bens e serviços.

A nível internacional, as condutas abusivas e ilícitas têm vindo a ser combatidas com implementação pelos Estado de acordos sobre trocas de informações fiscais, medida a que Portugal tem aderido, tendo já sido celebrados vários acordos neste sentido.

Não temos dúvidas, de que os impostos continuarão a ter um papel fundamental no financiamento dos Estados Sociais. Acreditamos que os Governos modernos terão de ter um papel activo na promoção e defesa das funções sociais, dos direitos fundamentais e na criação de condições mínimas de dignidade. Porém, temos a noção que esse tipo de actividade só se consegue levar adiante através de financiamento, assim como acreditamos que a maioria desse financiamento será conseguida através do recurso aos impostos. É importante que o legislador, continue a implementar uma estratégia eficaz de combate à fuga aos impostos.

Acima de tudo e numa visão estruturante, no nosso entender interessa mudar as mentalidades de todos quanto ao bem comum e tal só é possível através de educação e transparência, sendo que muitas vezes há falta de ambas onde não devia haver. Isso começa pelo Estado esclarecer e demonstrar a benevolência da utilização das receitas fiscais, tendo para isso que fazer compreender aos cidadãos as questões essenciais do Orçamento do Estado, e qual o destino dado aos impostos. A melhor maneira de concretizar este objectivo no nosso entender é optar por uma política pedagógica dos contribuintes, utilizando os meios de difusão de informação. Questões muito importantes, que o Estado precisa de combater e corrigir, são o sentimento generalizado, em relação à falta de equidade na repartição da carga fiscal, à falta de confiança nos governantes e à pesada carga fiscal existente nos Estado Modernos. Cabendo ao Estado demonstrar e justificar o local onde foram gastas as quantias recebidas dos impostos para, assim, evitar manifestações negativas face à função tributária.

## BIBLIOGRAFIA

---

ANDRADE, Manuel da Costa. *A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado?”* In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009. ISBN 9789723216714. Vol. III

ANDRADE, Manuel Costa. *Consentimento e acordo em Direito Penal (Contributo para a fundamentação de um paradigma dualista)*. Coimbra: Coimbra Editora. 2004. ISBN 972320438X

ANDRADE, Manuel da Costa. *Contributo para o conceito de contra-ordenação (a experiência Alemã)*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Gerais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1998. ISBN 9723208377. Vol. I

BECCARIA, Cesare Bonesana, Marchesi di. *Dos delitos e das penas* tradução por Nelson Jahr Garcia. Disponível em: (<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/delitosB.pdf>) (consultado em 31 de Janeiro de 2015)

BORGES, José Ferreira. *Princípios de Syntelologia: compreendendo em geral a theoria do tributo, e em particular observaçoens sobre a administração, e despezas em Portugal, em grande parte aplicáveis ao Brazil*. Londres: Bingham. 1831.

CARLOS, Américo Fernando Brás, ABREU, Maria Irene Antunes de, DURÃO, João Ribeiro Elias, PIMENTA, Maria Emília. *Guia dos Impostos em Portugal 2014*, Lisboa: Quid Juris. 2014. ISBN 9789727246809

CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de. *Condicionabilidade sócio-cultural do direito penal: Análise histórica. Sentido e limites* in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Universidade de Coimbra. 1985.

CARVALHO, Américo Alexandrino Taipa de, CUNHA, José M. Damião da. *Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?* In VAZ, Manuel Afonso, LOPES, José Azeredo (coordenação), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa-Porto*. Porto: Universidade Católica Portuguesa. 1998. ISBN 9728069219

Código Penal Português (Decreto de 16 Setembro de 1886).7ª Edição. Coimbra: Imprensa da Universidade. 1919.

Combate à Fraude e Evasão Fiscais em Portugal Relatório das actividades desenvolvidas em 2007. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <http://jpn.c2com.up.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

Combate à Fraude e Evasões Fiscais: Relatório de 2008 actividades. Ministério das Finanças e da Administração Pública, disponível em [www.info.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.info.portaldasfinancas.gov.pt) (consultado em 26 de Março de 2015)

Comunicação do Ministro das Finanças no debate parlamentar sobre o Relatório da Evolução em 2006 do combate à fraude e evasões fiscais. Ministério das Finanças e da Administração Pública, disponível em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt) (consultado em 26 de Março de 2015)

CORREIA, Eduardo. *Introdução ao Direito Penal Económico*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Gerais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1998. ISBN 9723208377. Vol. I

CORREIA, Eduardo. *Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.* In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II

COSTA, José de Faria, ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre a concepção e os princípios do Direito Penal Económico: Notas a propósito do Colóquio Preparatório da AIDP*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Gerais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1998. ISBN 9723208377. Vol. I

COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*. In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra: Almedina. 2010. ISBN 9789724041827

Decreto-Lei n.º 27153, Diário do Governo I Série n.º 256 (1936-10-31). Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 28221, Diário do Governo I Série n.º 274 (1937-11-24). Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n° 31664/41, Diário do Governo I Série n° 273 (1941-11-22). Ministério das Finanças; Presidência do Conselho

Decreto-Lei n° 20-A/90, Diário da República I Série n° 12 (1990.01.15). Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n° 394/93, Diário da República I Série A n°275 (1993.11.24). Ministério das Finanças.

DIAS, Augusto Silva. *Crimes e contra ordenações fiscais* in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II.

DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 394 (Abril-Junho, 1999). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais –Direcção Geral dos Impostos.1999.

DIAS, Augusto Silva. *Delicta in Se» e «Delicta Mere Prohibita»: Uma análise das Descontinuidades do Ilícito Penal Moderno à Luz da Reconstrução de uma Distinção Clássica*. Coimbra: Coimbra Editora. 2008. ISBN 9789723216561

DIAS, Augusto Silva, *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Considerações Dogmáticas e Político-Criminais*. In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II

DIAS, Jorge Figueiredo. *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora.2007. ISBN 9789723215236

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal. Sobre os Fundamentos da Doutrina Penal sobre a Doutrina Geral do Crime*. Coimbra: Coimbra Editora. 2001. ISBN 9789723210125

DIAS, Jorge Figueiredo. *Para uma dogmática do Direito Penal Secundário: Um contributo para a reforma do Direito Penal Económico e Social Português*. In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Gerais. Coimbra: Coimbra Editora. 1998. ISBN 9723208377. Vol. I

DIAS, Jorge de Figueiredo. *O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras*. Disponível em: (<http://www.defensesociale.org/02/9.pdf> - consultado a 20 de Fevereiro de 2015)

DIAS, Jorge Figueiredo Dias, ANDRADE, Manuel da Costa. *Problemática Geral das Infracções contra a Economia Nacional*. Textos Doutrinários - Problemas Gerais. Coimbra: Coimbra Editora. 1998. ISBN 9723208377. Vol. I

DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel Costa. *O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)*. In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II.

ESTEVES, Jaime Carvalho, TEIXEIRA, Glória, SANCHES, José Luís Saldanha e RODRIGUES, João Silva. *Jurisprudência Fiscal Anotada - Supremo Tribunal Administrativo – 2001*. Coimbra. Almedina. 2001. ISBN 9789724015873

FALCÃO, Pedro Marinho. *O combate à evasão fiscal e o paradigma das garantias dos contribuintes – a sua intercepção com o sistema económico*. In Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. Porto. Vida Económica. 2010. ISBN 9789727883752

GERSÃO, Eliana, *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*. In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II

GOMES, Nuno Sá, *As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 371, (Julho-Setembro 1993). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos. 1993

GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000. ISBN 9725109333

GONÇALVES, Laureano Afonso. *Direito Penal Fiscal: Evasão e fraudes fiscais*. Porto: Vida Económica. 2013. ISBN 9789727886456.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 373 (Janeiro-Março 1994). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos. 1994. ISSN 0870340X

JANUÁRIO, Mário. A ausência de contabilidade e a Fraude Fiscal. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, número 90 Setembro 2007. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. 2007. ISSN 16459237

LISZT, Franz Von, *Tratado de Direito Penal Alemão* traduzido por Dr. José Higinio Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F.Briguiet & C. 1899.

Lei nº 41/98, Diário da República I Série A nº 178 (1998.08.04). Assembleia da República

Lei nº 87-B/98, Diário da República I Série A nº 301 (1998.12.31). Assembleia da República

Lei nº 15/2001, Diário da República I Série A nº130 (2001.06.05). Assembleia da República

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. 1999. ISBN 9789724012582

MALARÉE, Hernán Hormazal. *Bien jurídico y estado social e democratico de derecho (el objeto protegido por la norma penal)*. In *Revista Libertades* n.º 1 - maio-agosto de 2009. São Paulo: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. 2009. ISSN 21755280

MONCADA, Luís Cabral de. *Filosofia Do Direito e do Estado*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda. 2004. ISBN 9789722713320

MORGADO, Maria José, VEGAR, José. *O Inimigo sem Rosto: Fraude e Corrupção*. 5ª Edição. Lisboa: D. Quixote. 2007. ISBN 9789722025812

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 5ª Edição. Coimbra: Almedina. 2010. ISBN 9789724038001

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2012. ISBN 9789724011158

NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*. Ciência e Técnica Fiscal, nº 421 (Janeiro-Junho 2008). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos. 2008. ISSN 0870340X

PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. *Algunas reflexiones sobre la moderna Teoría del "Big Crunch" en la seleccion de bienes jurídicopenales (Especial referencia al âmbito Económico)*. Disponível em: (<http://ruc.udc.es/bitstream/2183/2216/1/AD-7-61.pdf> -consultado a 20 de Fevereiro de 2015)

PIMENTA, Carlos. *A fraude a Europa e a crise. Desafios*. In Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu: Actas do Simpósio, Organização COSTA, José de Faria, GODINHO, Inês, SOUSA, Susana Aires de; Organizado pelo Instituto de Direito Económico Penal Europeu. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora.2014. ISBN 9789723222357

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014, de 31 de Outubro de 2011, Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.apit.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017 de Janeiro de 2015, Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.apit.pt/> (consultado em 26 de Março de 2015)

POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*. Coimbra: Almedina. 2007. ISBN 9789724030937

Relatório da Criminalidade Fiscal de Março de 2014 DSJT- Direcção de Serviços de Justiça Tributária, Ministério das Finanças.

Resolução do Conselho de Ministros N° 119/97. *Quadros gerais para a reforma fiscal – Um sistema fiscal para o Portugal desenvolvido, no limiar do século XXI*. Diário da Republica I Série B n°160 (1997.07.14). Presidência do Conselho de Ministros.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição (reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora. 1997. ISBN 972320630

RICARDO, David. *On the Principles of Political Economy and Taxation* [Princípios de Economia Política e de Tributação], tradução de Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Nova Cultural. 1996. ISBN 8535108300.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora. 2007. ISBN 9789723215113

SANCHES, José Luís Saldanha. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. 2010.

SANCHEZ, Jesús-María Silva, *La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, 2ª Edição. Madrid: Civitas. 2001. ISBN 8447016617

SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009. ISBN 978972321694

SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. 2013. ISBN 9789896460839.

SILVA, Filipe Carreira da. *O Futuro do Estado Social*. Lisboa: Fundação Manuel dos Santos. 2013.

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*. In Cadernos do Instituto Económico Financeiro e Fiscal n.º 5. 3ª Edição. Coimbra: Almedina. 2010. ISBN 9789724042626

SOUSA, José de Alfredo. *Direito Penal Fiscal – uma prospectiva*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II.

SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009. ISBN 9789723214326

SOUSA, Susana Aires de, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009. ISBN 9789723216714. Vol. III

SOUSA, Susana Aires de, *O limiar mínimo de punição da fraude fiscal qualificada: entre duas leituras jurisprudenciais divergentes*. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 21, n.º4 (Outubro – Dezembro 2011). Coimbra: Coimbra Editora. 2011. ISSN 08718563.

TEIXEIRA, Glória. *A Fraude Fiscal e Principio da Transparência*. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 422 (Julho- Dezembro 2008). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais –Direcção Geral dos Impostos.2008. ISSN 0870340X

VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado. O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina. 1999.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *O negócio Indirecto em Direito Fiscal*. Ciência e Técnica Fiscal n.º 147 (Março 1971). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais –Direcção Geral dos Impostos. 1971.