



Eduardo Luís Vieira Esteves

A Fraude Fiscal Qualificada.

**Reflexões em torno do bem jurídico e do art.º 103.º, n.º 2 do
RGIT**

Mestrado em Direito
Ciências Jurídico-Económicas

Dissertação de Mestrado realizada sob a orientação do Prof. Doutor José Manuel Nunes Sousa
Neves Cruz e coorientação do Mestre André Filipe Lamas Leite

Julho de 2014

*Aos meus pais, irmão
e à Margarida*

RESUMO

As sucessivas e constantes alterações legislativas no combate à criminalidade económica revelam, de facto, a atual importância do Direito Penal Fiscal. Todavia, são também a prova da instabilidade normativa nesta área. A par disto, este ramo do Direito tem sido alvo de uma forte produção doutrinal e de sucessivas respostas jurisprudenciais que tentam solidificar as soluções legais.

As alterações introduzidas pelo Regime Geral das Infrações Tributárias são transversais a todo o regime destas últimas. Uma das grandes novidades trazidas por esse diploma legal foi, sem dúvida, a autonomização do crime de fraude fiscal qualificada.

Propomo-nos, então, fornecer uma breve panorâmica sobre o referido crime fiscal, com especial análise atinente ao bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais e sobre a possibilidade de aplicação do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT ao crime de fraude fiscal qualificada.

ABSTRACT

The successive and constant modifications operated by the legislator in the battle against economic crime show the importance of Tax Criminal Law nowadays. However, they're also a proof of the legislative instability in this area. Simultaneously, this area of the Law has been the target of a strong doctrinal production and of successive jurisprudential responses trying to stabilize legal solutions.

The changes introduced by the Rules on General Tax Offences (RGIT) cut across all tax infractions' regime. One of the novelties introduced by that legal statute was, undoubtedly, the independence of the aggravated crime of tax fraud.

Therefore, we propose to provide a brief overview of the referred offence, with a particular analysis on the protected legal interest by tax crimes and on the possibility of applying art. 103, no. 2 of the RGIT to the aggravated crime of tax fraud.

LISTA DE ABREVIATURAS

BCE – Boletim de Ciências Económicas

CC – Código Civil

CP – Código Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISP – Imposto Sobre o Património

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

RPCC – Revista Portuguesa de Ciência Criminal

TUE – Tratado da União Europeia

ÍNDICE

ÍNDICE	p. 5
INTRODUÇÃO	p. 6
I – O IMPOSTO	p. 7
II – INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	
2.1) Planeamento, elisão e evasão fiscais	p. 9
2.2) Breve referência à evolução histórica das infrações tributárias	p. 13
2.3) Os crimes fiscais	p. 16
III - A FRAUDE FISCAL QUALIFICADA	p. 17
3.1) O bem jurídico tutelado	p. 18
3.1.1) Teorias funcionalistas	p. 21
3.1.2) Teorias patrimonialistas	p. 25
3.1.3) Modelo misto	p. 27
3.1.4) Outras teorias	p. 30
3.1.5) Tomada de posição	p. 33
IV- O ART.º 103.º, N.º 2 DO RGIT	p. 43
4.1) Aplicabilidade do art. 103.º, n.º 2 à fraude fiscal qualificada	p. 51
4.1.1) Argumentos contrários	p. 51
4.1.2) Argumentos favoráveis	p. 54
4.1.3) Tomada de posição	p. 58
CONCLUSÃO	p. 60
ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA	p. 63
BIBLIOGRAFIA	p. 65

INTRODUÇÃO

O tema proposto para análise, o crime de fraude fiscal qualificada, consubstancia um dos mais controvertidos a propósito dos crimes fiscais. E, pese embora o intenso trabalho da doutrina e jurisprudência, a verdade é que, face às consecutivas e constantes alterações legislativas, os tribunais portugueses deparam-se frequentemente com dificuldades de interpretação e aplicação do seu regime legal.

Apesar do título do tema – “A Fraude Fiscal Qualificada” –, não nos poderemos debruçar sobre tudo que está subjacente a este crime fiscal, até porque estamos limitados na extensão do presente trabalho. Por isso, a nossa opção foi abordar dois temas fundamentais na sua compreensão: o bem jurídico tutelado, apresentando este ponto um carácter mais teórico, e aferir da aplicabilidade do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT ao crime de fraude fiscal qualificada, manifestando esta questão um interesse mais prático.

Assim, o percurso que nos propomos percorrer contará, numa primeira fase, com uma breve referência à figura do imposto; depois abordaremos de forma muito superficial o planeamento, elisão e evasão fiscais. Numa segunda fase, iremos proceder à análise exaustiva das várias teorias referentes ao bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. Neste âmbito, serão enumeradas várias delas, desde as patrimonialistas, às funcionalistas e à mista, e, por fim, apresentaremos a nossa visão quanto a esta temática. De seguida, entraremos no estudo do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT. Tentaremos aqui, ainda que de um modo pouco profundo, fazer a qualificação dogmática desta disposição legal, para posteriormente enunciarmos os vários argumentos apresentados pelas posições favoráveis e contrárias à aplicação do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT à fraude fiscal qualificada. Na fase final, exporemos a visão que em nosso entender resulta da lei.

Por fim, apresentamos algumas conclusões mais gerais sobre o regime das infrações fiscais e deixaremos algumas sugestões e reflexões a ter em conta numa futura revisão do regime legal atualmente em vigor.

I - O IMPOSTO¹

Não poderíamos começar este estudo sem fazer referência, pela sua pertinência e atualidade, a uma frase de BENJAMIN FRANKLIN: “*Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos.*” Apesar de proferida há alguns séculos passados, parece-nos que é uma ideia que tem plena aplicação nos dias que correm².

TEIXEIRA RIBEIRO define imposto como “*prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Prestação pecuniária: o imposto é uma prestação em dinheiro ou equivalente a dinheiro; coactiva: o montante do imposto é estabelecido na lei ou por força da lei; unilateral: ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte do Estado; sem o carácter de sanção: o imposto não tem natureza de penalidade, como a multa.*”³.

Nos Estados hodiernos o imposto revela-se como o meio de financiamento preferencial e fundamental⁴ para a realização dos numerosos deveres sociais. Isto é, para fazer face às diversas funções constitucionalmente atribuídas⁵, o Estado recorre de modo sistemático ao imposto para se financiar⁶. A necessidade de financiar os Estados Sociais levou a que os Estados se tornassem em Estados Fiscais⁷. Entendeu o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 312/2000 que “*Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos*

¹ É uma espécie tributária. Sobre a classificação dos tributos ver artigo 3.º da LGT.

² Realce-se que na situação de crise que atravessa atualmente o nosso país, a opção do Governo, para fazer face ao desequilíbrio das contas públicas, passa por aumentar impostos. Estes são, pois, realidades cada vez mais presentes no nosso quotidiano.

³ Cfr. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed., p. 258.

⁴ Neste sentido JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, cit., pp. 30 e 258. Como refere SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso incriminador*, p. 21, “*alguém já os qualificou como o combustível que faz andar a civilização.*”; afirma a mesma autora na mesma obra p. 41 que os impostos são o “*preço pago por uma sociedade livre e socialmente preocupada.*” ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 481, afirma que “*É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para o ser. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a protecção dos seus direitos fundamentais (...).*”

⁵ Veja-se o artigo 9.º da CRP.

⁶ Concordamos plenamente com SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 38, quando afirma que “*Na verdade, a realização das tarefas públicas reconhecidas ao Estado contemporâneo não poderia ser integralmente cumprida por um Estado tributário, assente financeiramente em tributos bilaterais (v. g., taxas).*”

⁷ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 18.

*direitos e liberdades fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais (...)*⁸.

No gráfico n.º 1, podemos facilmente ver que desde 1980 até 2012 o total das receitas fiscais tem vindo sempre a aumentar. Também resulta do gráfico que os impostos indiretos têm proporcionado uma maior receita fiscal que os impostos diretos.

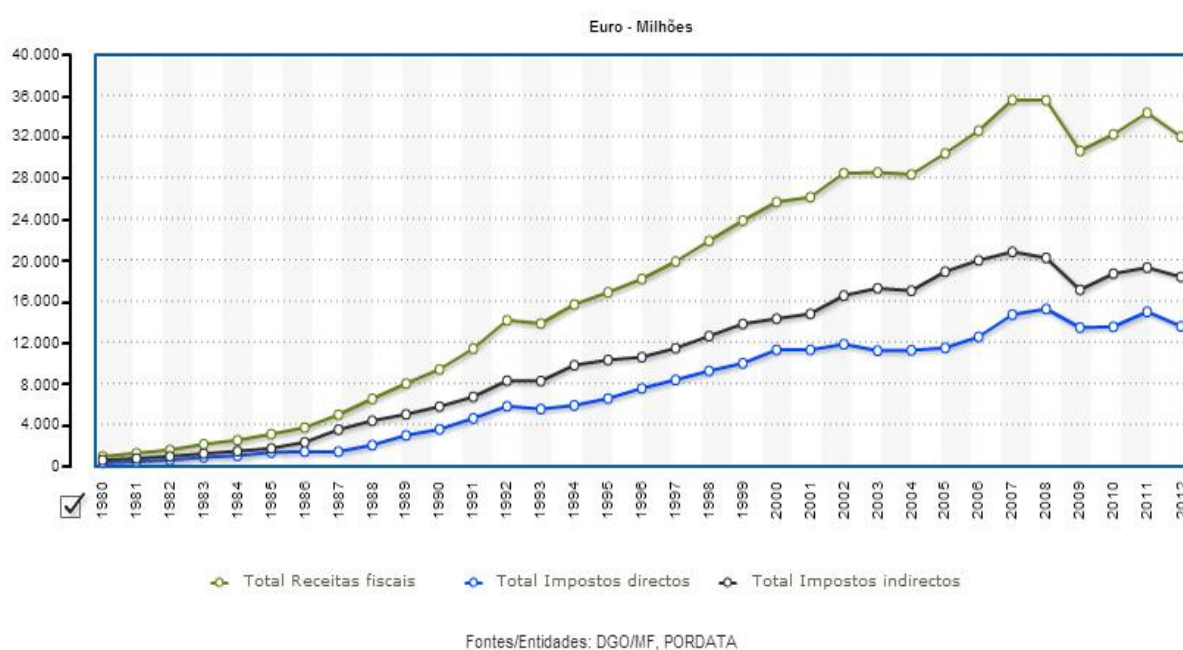


Gráfico n.º 1 – Proveniência das receitas fiscais do Estado Português: execução orçamental.

Como o imposto tem em vista a realização de fins públicos, e estes podem ser variados, também são diversos os objetivos da tributação. Por isso mesmo encontramos impostos que visam principalmente a obtenção de receitas (impostos fiscais); e impostos que são cobrados para obter receitas e, simultaneamente, atingir outras finalidades, ou apenas para atingir outras finalidades (impostos extrafiscais)⁹.

⁸ Disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁹ Cfr. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, cit., pp. 258 e 259.

Estabelece o art.º 103.º da CRP as duas finalidades do sistema fiscal português: uma finalidade fiscal (satisfação das necessidades financeiras e, portanto, cobertura das despesas públicas) e uma finalidade extrafiscal (repartição justa da riqueza e dos rendimentos). Por outro lado, o art.º 104.º, n.ºs 1 e 3 concretizam que o imposto sobre o rendimento tem em vista a diminuição das desigualdades e que a tributação do património contribua para a igualdade entre os cidadãos¹⁰.

Todavia, pensamos que a dimensão que a carga fiscal está a atingir nos tempos presentes pode levar a um aumento da evasão fiscal. Deste modo, entendemos que os Governos dos Estados, nomeadamente o de Portugal, devem ponderar o risco subjacente a grandes aumentos de impostos¹¹, a fim de evitar que o imposto se torne em um “*instrumento de dominação dos governantes, transformando os governados em súbditos.*”¹².

II – INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

2.1) Planeamento, elisão e evasão fiscais¹³

No âmbito da sua atividade económica, o contribuinte toma decisões que são fiscalmente relevantes. A racionalidade económica impõe ao contribuinte que tome opções que minimizem os custos nas suas atividades.

O planeamento fiscal pode ser classificado de legítimo – *intra-legem*¹⁴ – quando há uma simples economia fiscal de minimização de custos, através da escolha de um regime mais favorável que a própria administração fiscal coloca à disposição do contribuinte. Ou seja, o

¹⁰ Cfr. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, cit., pp. 345 e 346. Chamamos a atenção também para o estipulado no artigo 5.º, n.º 1 da LGT: “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 correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”

¹¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, “Estado fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas”, in BCE, Volume XLV-A (2002), p. 570, partilha de preocupações similares quando afirma que “O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado na vida económica.”

¹² Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., p. 39.

¹³ GLÓRIA TEIXEIRA, “Estudo sobre as Infrações Tributárias”, in: GLÓRIA TEIXEIRA (dir.), *III Congresso de Direito Fiscal*, p. 176, defende que “por razões de simplicidade e maior interiorização da legitimidade das condutas tributárias se deverá adotar a distinção planeamento fiscal vs. ilicitude fiscal ou tributária, inserindo-se os comportamentos abusivos no conceito de planeamento fiscal abusivo. Estes comportamentos diferenciam-se da fraude ou outros ilícitos tributários não só por não estar preenchido o requisito da intencionalidade como também por se encontrarem dentro da legalidade tributária (...).”

¹⁴ Na terminologia anglo-saxónica *tax planning*.

agente atua dentro da lei para pagar menos imposto. Porém, o planeamento fiscal também pode ser abusivo – *extra-legem*¹⁵ –, definido como a prática de um conjunto de atos e negócios jurídicos lícitos cujo resultado não é aceite pela ordem jurídica, já que contrariam os princípios que fundamentam o sistema fiscal. Para NUNO POMBO trata-se de evitar a aplicação de normas fiscais, impedindo o nascimento de relações jurídico-tributárias, com o objetivo da obtenção de vantagens patrimoniais, independentemente da sua modalidade, as quais não seriam adquiridas se não fossem praticados os atos ou negócios jurídicos com a finalidade de contornar princípios que fundamentam a lei¹⁶. Atendendo à crescente utilização do planeamento abusivo, o legislador fiscal tem vindo a introduzir cláusulas anti abuso¹⁷ em matéria fiscal. O legislador, com estas cláusulas, introduz normas que “*legitimam a desconsideração, para efeitos tributários, de actos ou negócios jurídicos lícitos realizados pelo contribuinte, quando demonstre que foram praticados com objetivo de evitar a incidência de uma norma fiscal.*”¹⁸.

Já a evasão fiscal consiste na fraude fiscal – *contra-legem*¹⁹ –, uma vez que ocorre pelo não cumprimento da lei, constituindo práticas ilícitas contrárias à lei, como seja o caso da contabilização viciada, a ocultação parcial da matéria coletável ou de factos tributários. Aqui o sujeito passivo engana direta e intencionalmente a administração tributária²⁰. A fraude fiscal é uma espécie da *tax avoidance*, já que tanto numa como na outra a finalidade é frustrar o pagamento de impostos, de modo a atingir uma poupança fiscal. Todavia, apenas na primeira os meios de fuga ao imposto são sempre ilícitos. “*Na tax avoidance procura-se não entrar na relação jurídica tributária, na tax evasion procura-se dela sair.*”²¹.

No gráfico n.º 2 vemos que, apesar da diminuição em relação ao ano de 2010, no ano de 2011 os impostos detetados em falta ascendiam a 642 M€.

¹⁵ Na terminologia anglo-saxónica *tax avoidance*. Entre nós é comum falar-se em elisão fiscal.

¹⁶ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, p. 26.

¹⁷ Veja-se o artigo 38.º da LGT.

¹⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 48.

¹⁹ Na terminologia anglo-saxónica *tax evasion*.

²⁰ Cfr. FRANCISCO VAZ ANTUNES, “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, in: GLÓRIA TEIXEIRA (coord.), *Estudos de Direito Fiscal: Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, p. 79.

²¹ Cfr. ALBERTO XAVIER, “O negócio indirecto em direito fiscal”, in *CTF*, n.º 147 (1971), p. 11.

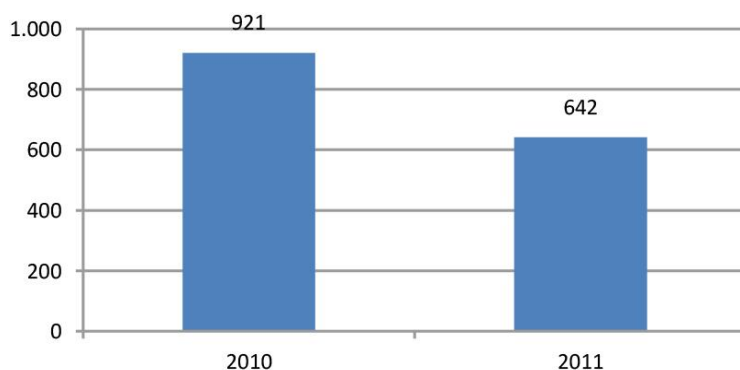


Gráfico n.º 2 – Total de impostos detetados em falta (M€)²².

Já no gráfico n.º 3 verificamos que o IVA representou 74% dos impostos detetados em falta no ano de 2011.

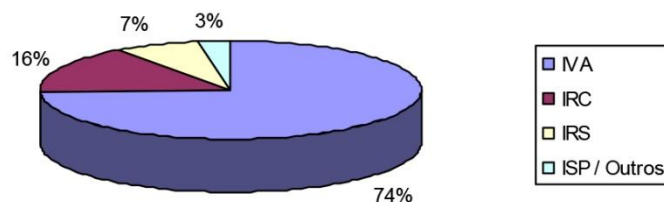


Gráfico n.º 3 – Imposto detetado em falta, por tipo, em 2011²³.

Face a estes números, e tendo em conta que o IVA opera pelo método do crédito de imposto, ou seja, cada operador económico assume a qualidade de devedor ao Estado pelo valor do imposto faturado aos seus clientes nas transmissões de bens e prestação de serviços efetuadas em determinado período e, em contra partida, é credor do Estado pelo imposto suportado nas compras efetuadas nesse mesmo período, sendo o valor do imposto a entregar ao Estado a diferença entre aquele débito e aquele crédito; e que a não entrega à administração tributária, total

²² Disponível no Relatório de Atividades Desenvolvidas: Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, p. 65, consultado em http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf.

²³ Disponível no Relatório de Atividades Desenvolvidas: Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, p. 65, consultado em http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf.

ou parcialmente, da prestação tributária, deduzida nos termos da lei, a que se estava legalmente obrigado a entregar é punida como crime de abuso de confiança fiscal, a esmagadora maioria dos processos-crime instaurados só poderia dizer respeito ao crime de abuso de confiança fiscal. Esta realidade é demonstrada pelo gráfico n.º 4, que indica que no ano de 2011 84,74 % dos processos-crime instaurados foram de abuso de confiança fiscal.

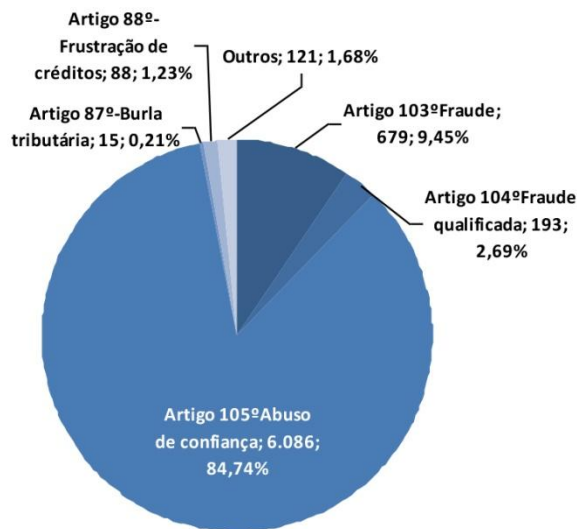


Gráfico n.º 4 – Processos instaurados em 2011 por tipo de crime²⁴.

Portanto, estão já longe os tempos em que se entendia que a fuga aos deveres fiscais era considerada como eticamente neutra²⁵. Desde há vários anos²⁶ que se tem aumentando a pressão sobre os contribuintes para o cumprimento das disposições fiscais. Este movimento de eticização do sistema fiscal, ou seja, a consciencialização social da necessidade e obrigatoriedade do

²⁴ Disponível no Relatório de Atividades Desenvolvidas: Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, p. 99, consultado em http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf.

²⁵ Cfr. ELIANA GERSÃO, “Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 90. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para ...”, *cit.*, p. 481, diz que “alterou-se significativamente o quadro em que a fuga ilegítima ao Fisco configurava um mero delito de luvas brancas ou um *Kavaliersdelikte* que, mais do que censura social, despertava sentimentos de admiração e respeito.”

²⁶ Na apresentação da proposta de Lei n.º 91/V – que se converteria na Lei n.º 89/89, de 11 de setembro, lei de autorização legislativa subjacente ao Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro – pôde ouvir-se o Governo a argumentar que “Hoje, porém, é dado adquirido, quer na doutrina quer na jurisprudência, a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar o máximo das receitas mas, também uma maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado”, em *Diário da Assembleia da República*, I Série, V Legislatura (19 de abril de 1989), p. 2243.

cumprimento dos comandos fiscais, tem permitido ao Estado consagrar penas mais duras para o incumprimento dos deveres fiscais. Contudo, o Governo português talvez esteja, através da criação do sorteio designado por “*Fatura da Sorte*”²⁷, a adotar uma nova postura de combate à fraude fiscal. Isto é, em vez de consagrar sanções, atribui benefícios a quem cumprir os deveres fiscais. E, na verdade, esta nova estratégia está a ter alguns resultados positivos. No gráfico n.º 5 vê-se nitidamente que o número de faturas emitidas e comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira no ano de 2014 – altura da criação do sorteio “*Fatura da Sorte*” – é muito superior em relação ao ano de 2013.



Gráfico n.º 5 – Número de faturas emitidas e comunicadas: valores acumulados referentes a períodos homólogos e atualizados em 18-06-2014²⁸.

2.2) Breve referência à evolução histórica das infrações tributárias

A autonomia das condutas violadoras de disposições fiscais face ao direito comum tem como marco fundamental a Lei n.º 12, de 13 de dezembro de 1844²⁹.

Está hoje ultrapassada a discussão relativa à natureza dualista da infração fiscal. Isto é, o legislador assume totalmente, no art.º 2.º, n.º 2 do RGIT, a natureza criminal e contraordenacional da infração fiscal³⁰.

²⁷ Sorteio criado pelo Decreto-Lei n.º 26-A/2014, de 17 de fevereiro.

²⁸ Disponível em <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/home.action>.

²⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 51.

³⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico”, in *BCE*, Vol. LIII (2010), p. 41.

Quanto às infrações não aduaneiras, categoria onde se enquadra o objeto do presente estudo, tiveram grande importância o Decreto-Lei n.º 27 153, de 31 de outubro de 1936 e o Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de novembro de 1937. Já na reforma de 1958/64 não se criou um diploma genérico sobre as infrações fiscais, tendo-se introduzido nos diversos códigos fiscais um capítulo relativo a penalidades. Face a estas alterações legislativas, surgiu na doutrina e na jurisprudência uma grande querela³¹, a qual consistia em saber se as transgressões fiscais introduzidas pela reforma revogaram os crimes tributários previstos pelo legislador até àquela altura e afastaram os crimes comuns, quando fossem apenas violados interesses da Fazenda.

O Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho³², procurou resolver alguns dos problemas existentes. Posteriormente surgiu o Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de maio, e o Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de dezembro, para tentar harmonizar o confuso³³ regime das infrações não aduaneiras então existente.

Perante este estado de coisas, a Lei n.º 89/89, de 11 de setembro, autorizou o Governo a legislar em matéria de infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras. Desta mesma lei de autorização resultou o RJIFA³⁴ e o RJIFNA³⁵.

Um dos principais objetivos do RJIFNA foi reunir num só diploma as normas relativas aos crimes e contraordenações fiscais³⁶. Além disso, tentou-se uma aproximação do ilícito criminal fiscal à estrutura do ilícito comum do CP.

Apesar de alguns méritos do RJIFA e RJIFNA, estes diplomas apenas vigoraram pouco mais de uma década, tendo sofrido várias alterações ao longo da sua vigência.

Estipulou-se como objetivo na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de julho, no seu ponto 11.º, n.º 1 a “*Adequação efectiva do sistema ao combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras (...)*” e no n.º 2 a “*Harmonização dos sistemas sancionatórios contemplados*”

³¹ Sobre a questão ver SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 56 e ss.

³² Teve uma vida muito atribulada e curta.

³³ Entende SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 60 e ss., que “*não é difícil concluir pela confusão que vigorava no tratamento das infracções tributárias no final da década de 80 do século passada. Tornava-se cada vez mais urgente uma profunda reforma legislativa (...)*.” No mesmo sentido, GLÓRIA TEIXEIRA, “A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência”, in CTF, n.º 422, julho-dezembro de 2008, p. 27.

³⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de outubro.

³⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro.

³⁶ Para JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “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*, Volume II, p. 411, o RJIFNA veio “*pôr de pé a primeira «codificação» do direito penal tributário português.*”

no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e no Regime Jurídico das Infracções Aduaneiras e diplomas complementares (...).”

Apareceu a Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, que autorizou o Governo a introduzir na LGT 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 contraordenação, ficando para proposta de lei a elaborar, os tipos de crimes e contraordenações fiscais e aduaneiros, sanções e regras de procedimento e de processo, em obediência aos princípios gerais contidos na Constituição e na LGT, com a tipificação e estabilização das modalidades de crimes e contraordenações com relevo em matéria tributária.

Contudo, foi publicada entretanto uma outra autorização legislativa em matéria de infracções tributárias³⁷. Assim, o art.º 52.º, n.º 1 da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro autorizou o Governo a rever os regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras, 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;*” e “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*”.

Com muita estranheza, esta nova autorização não fez referência a uma estrutura bipartida do regime das infracções tributárias (LGT e legislação autónoma), mas trouxe a inovação de integrar no CP os principais tipos de crimes fiscais.

Neste seguimento surge o RGIT³⁸, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Com esta reforma não se introduziram os tipos de crimes fiscais no CP³⁹, nem a legislação autónoma

³⁷ Deste processo resulta claramente o desnorte do legislador. Neste sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 64.

³⁸ Revogou, deste modo, o RJIFNA (com excepção do artigo 58.º), o RJIFA (com excepção do Capítulo IV) e o Título V da LGT – que entretanto tinha surgido para concretização da primeira lei de autorização. Refira-se que até hoje este diploma já sofreu vinte e uma alterações, o que demonstra bem a inconstância do legislador em relação a estas matérias.

³⁹ Também no direito alemão as incriminações estão fora do CP, encontrando-se na Lei Geral Tributária. Já o legislador espanhol decidiu contemplar no CP os crimes fiscais, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças”, in: MANUEL DA COSTA ANDRADE, et al. (org.), *Direito Penal. Fundamentos Dogmáticos e Político- criminais. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Peter Hünerfeld*, p.

se limitou a regular a parte especial dos crimes e contraordenações fiscais, como dispunham as duas leis de autorização anteriormente referidas.

Um dos grandes objetivos do RGIT foi trazer maior unidade à área do Direito Fiscal punitivo⁴⁰, já que os ilícitos fiscais aduaneiros e não aduaneiros sempre foram tratados como matérias distintas⁴¹.

Este diploma recebeu influências da legislação precedente, da própria jurisprudência e, em importantíssimos aspetos, da legislação espanhola⁴².

O RGIT é composto por uma I Parte de natureza geral, uma II Parte com disposições de natureza adjetiva e uma III Parte que estipula os ilícitos criminais e contraordenacionais⁴³.

2.3) Os crimes fiscais

Ilícito fiscal e infração fiscal representam realidades diferentes. O primeiro é um comportamento que ofende uma norma ou comando fiscal ao qual o ordenamento jurídico reage com sanções de diversa natureza, como por exemplo os juros compensatórios, juros de mora, coimas, multas e até penas privativas de liberdade⁴⁴. Por seu lado, corresponde ao conceito de infração fiscal a atuação sancionada pelo legislador com reações de ordem punitiva (coimas, multas e penas privativas de liberdade)⁴⁵.

Na verdade, é o próprio legislador, no art.º 2.º, n.º 1 do RGIT, a estipular que “*Constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária*”

1112 e ss. Para GLÓRIA TEIXEIRA, “Estudo sobre as Infracções Tributárias”, *cit.*, p. 175, “*É questionável esta autonomização formal, em sede de direito fiscal comparado, devido aos efeitos de sobreposição ou eventual conflito com os regimes legais estruturantes em que se alicerça, nomeadamente o direito penal e direito processual penal.*”

⁴⁰ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª ed., p. 17. Para GLÓRIA TEIXEIRA, “A Fraude fiscal e o Princípio da Transparência”, *cit.*, p. 27, “*Em Portugal, o primeiro instrumento legislativo coerente em sede de infracções fiscais – o Regime Geral das Infracções Tributárias – é publicado em 2001 (...).*” ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO/JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *Regime das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, p. 310, entendem que “*o RGIT pretende assumir-se como o tronco basilar do direito penal secundário que assegure a punição das condutas com maior relevância criminal no âmbito das relações jurídico-tributárias.*”

⁴¹ As infracções aduaneiras e não aduaneiras nunca tinham sido tratadas de forma unitária. Para GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Direito e Justiça*, Volume XV, tomo 2, 2001, p. 60, era “*conveniente, e pus como condição, a única, a unificação dos dois regimes de infracções (aduaneiras e não aduaneiras), mais a legislação avulsa sobre impostos especiais sobre o consumo, num diploma só.*”

⁴² Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, *cit.*, p. 33 e ss.

⁴³ Estranhamente, o regime contraordenacional da segurança social consta de legislação especial, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 64/89, de 25 de fevereiro.

⁴⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 49 e NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, *cit.*, pp. 29 e 30.

⁴⁵ Assim, as infracções fiscais coincidem com os crimes e contraordenações tributárias.

anterior.” Esta definição convoca todos os elementos essenciais do conceito de crime, nomeadamente a tipicidade, ilicitude, culpa e, para quem a aceita como categoria autónoma, a punibilidade⁴⁶.

Terminada esta breve introdução, com o objetivo de nos situar na temática do Direito Penal Fiscal⁴⁷, chegou a hora de nos focarmos nos dois temas essenciais deste estudo, a saber: qual o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, mais concretamente na fraude fiscal qualificada e a aferição da aplicação do art.º 103.º, n.º 2, isto é, o limite quantitativo mínimo, à fraude fiscal qualificada.

III – A FRAUDE FISCAL QUALIFICADA

Entre os novos ilícitos que o RGIT criou encontra-se a fraude fiscal qualificada. O art.º 104.º, n.º 1 autonomizou várias circunstâncias⁴⁸ que implicam a qualificação da fraude fiscal. As circunstâncias previstas nas als. a) a e) do n.º 1 do art.º 104.º correspondem às als. b) a f) do art.º 23.º, n.º 3 do RJFNA⁴⁹, sendo que o legislador acrescentou duas novas circunstâncias qualificadoras nas als. f) e g)⁵⁰.

⁴⁶ A maioria da doutrina portuguesa defende a punibilidade como uma categoria autónoma na construção da doutrina geral do crime. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral*, 2.ª ed., Tomo I, p. 671, considera que a construção da doutrina geral do crime se fecha com a punibilidade. Sendo que é a ideia de “*dignidade penal*” que oferece unidade e consistência à categoria da punibilidade. Para o autor, o crime traduz-se “*sempre num comportamento ilícito-típico, culposo e digno de pena.*” Para FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, Tomo II, pp. 1086 e 1247, todos os tipos incriminadores contêm um “*tipo de ilícito, tipo de culpa e um tipo de punibilidade.*” Para o autor, o “*tipo de punibilidade é parte integrante de cada tipo legal de incriminação (...) e reúne elementos em conexão imediata com o facto que condicionam a ameaça penal, reforçam as condições de merecimento e necessidade de pena e confirmam ou restringem o âmbito da intervenção penal de forma a prosseguir adequadamente as finalidades político-criminais do sistema.*”

⁴⁷ Discute-se na doutrina qual a melhor opção – Direito Fiscal Penal ou Direito Penal Fiscal –, sobre a questão ver NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 38 e 39, notas 58 e 59. Contudo, como afirma NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 39, nota 60, “*também pensamos que independentemente da escolha que possa ser tomada, o regime jurídico do ilícito tributário não sofrerá alterações. Pelo menos imediatamente.*”

⁴⁸ Elenco taxativo, cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 213 e ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO/JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *Regime das Infracções*, cit., p. 328.

⁴⁹ Ao contrário do que acontece no RGIT, realce-se que estas circunstâncias no âmbito da legislação anterior não qualificavam o crime. Entende SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes. Anotação aos acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de Março de 2011”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 21 (2011), pp. 625 e 626, que “*Por conseguinte, é de algum modo surpreendente que as mesmas circunstâncias que exemplificavam a conduta fraudulenta se tenham transmutado, em 2001, em elementos que servem a qualificação da conduta.*”

⁵⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 113.

A técnica qualificadora usada pelo RGIT é peculiar⁵¹, já que se trata de uma “qualificação aditiva”⁵², isto é, exige a acumulação⁵³ de mais de uma das circunstâncias previstas no art.º 104.º.

Atualmente pode haver fraude fiscal qualificada sem a necessidade de ocorrência das circunstâncias do n.º 1 do art.º 104.º, bastando, para tal, 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”⁵⁴ ou quando “a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000”⁵⁵.

Por fim, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, acrescentou um n.º 3 ao art.º 104.º onde se opera uma “hiperqualificação”⁵⁶ da fraude fiscal em função do valor da vantagem patrimonial do agente (200.000,00 euros).

3.1) O bem jurídico⁵⁷ tutelado

Para uma correta compreensão da norma incriminadora (art.º 104.º) exige-se a determinação do respetivo bem jurídico tutelado. Também as condutas fiscais proibidas e punidas devem estar ao serviço da proteção de um bem jurídico⁵⁸.

⁵¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 113 e 114, entende que “Mais uma vez, esta técnica resulta de uma adaptação, a nosso ver pouco feliz, da segunda parte do n.º 4 do artigo 23.º do RJFNA. (...) Quer isto dizer que a ocorrência de mais de uma daquelas situações transformaria a Fraude Fiscal simples em Fraude fiscal agravada. No âmbito do RGIT, o legislador não só transformou aquela agravação em uma qualificação, como alargou o leque de circunstâncias qualificadoras e previu a punição quer das pessoas singulares quer das pessoas colectivas.”. Ver ainda SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” cit., pp. 626 e 627.

⁵² Expressão de SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 113. A mesma autora, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal ...”, cit., pp. 1119 e 1120, entende que a técnica dos exemplos-padrão usada pelo legislador alemão para incriminar os casos mais graves de fraude fiscal “merece a nossa clara preferência em face da peculiar técnica de qualificação escolhida no âmbito da fraude fiscal no RGIT.”

⁵³ Sobre o conceito dogmático de acumulação, ver NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 219 e ss, AUGUSTO SILVA DIAS, “What if everybody did it?: sobre a “(in)capacidade de ressonância” do Direito Penal à figura da acumulação”, in *RPCC*, ano 13, (2003), pp. 303 a 345 e SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 226 e ss.

⁵⁴ SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal ...”, cit., p. 1117, entende que “Esta modalidade de qualificação, ainda que questionável pela sua automaticidade, fundamenta-se num maior desvalor indiciado pelas condutas previstas.” NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 214, critica a destriça tipológica usada pelo n.º 1, necessidade de cumulação de circunstâncias para ocorrer a qualificação, e a usada pelo n.º 2, ocorrendo automaticamente essa qualificação.

⁵⁵ Tudo nos termos do art.º 104.º, n.º 2 als. a) e b). Sendo que a al. b) apenas foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

⁵⁶ Expressão de SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” cit., p. 627.

⁵⁷ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral*, cit., p. 114, propõe a definição de 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.”

Entendemos ser necessário, antes de tudo, esclarecer que o movimento de eticização que ocorreu no âmbito Direito Tributário constituiu o fundamento da intervenção penal nesta área. Porém, ele não é suficiente para nos descrever qual o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais⁵⁹. Ou seja, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais não é confundível com o fundamento ético da intervenção penal. Como salienta 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.*”⁶⁰.

Além disso, enquanto que no Direito Penal de justiça é possível determinar claramente o bem jurídico, no Direito Penal secundário⁶¹ só a partir da consideração do comportamento proibido é que se consegue identificar com clareza o bem jurídico tutelado,⁶² ou seja, “*a determinação do bem jurídico é normalmente um posterius em relação à conformação legal-positiva da incriminação.*”⁶³.

⁵⁸ Como salienta SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 68, “*Estamos no âmbito do direito penal secundário, domínio em que muitas vezes se torna difícil delimitar os contornos do objecto de tutela da norma.*”

⁵⁹ Neste sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 266. Entende também AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 263, que “*nada nos diz acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas das normas fiscais.*”

⁶⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 266. Também neste sentido AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ...”, cit., p. 263 e GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*, p. 91. Acrescenta ainda este autor que o objeto da ação – entidade concreta, real, existente, corpórea ou incorpórea, sobre que incide a ação típica – não coincide muitas vezes com o bem jurídico. Contudo, estas realidades – bem jurídico e ratio - encontram-se intimamente ligadas, já que o legislador “*para eleger, dentre as acções ou omissões violadoras de obrigações fiscais, aquelas cuja criminalização postula a cominação de penas de prisão terá necessariamente que passar pela ressonância ética dos bens e interesses a proteger, pela gravidade objectiva e subjectiva de tais comportamentos e pela lesão ou perigo de lesão dos valores a preservar*”, cfr. ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, “Direito penal fiscal – uma prospectiva”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 160.

⁶¹ Área a que pertence o Direito Penal Fiscal.

⁶² Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., p. 418.

⁶³ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., p. 418. No mesmo sentido AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ...”, cit., p. 263, que 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 constituintes 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*

Na tentativa de determinação do bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais, a doutrina portuguesa e estrangeira, e também a própria jurisprudência nacional, têm identificado três grandes modelos de teorias. São eles os modelos funcionalista, patrimonialista e misto⁶⁴.

O primeiro modelo agrupa um número elevado de teorias, sendo que todas elas têm em comum o facto de recusarem uma configuração patrimonial do bem jurídico tutelado e fazerem uma grande associação daquele às funções que são atribuídas ao imposto. A natureza do bem jurídico protegido aproxima-se dos bens tutelados pelos crimes de falsificação, havendo uma prevalência do desvalor da ação na estrutura do ilícito⁶⁵.

O segundo modelo atribui ao bem jurídico tutelado uma natureza patrimonial. A infração, neste modelo, surge estruturada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a inflição de um prejuízo patrimonial à administração fiscal, acentuando-se a importância de ser assegurada a obtenção integral das receitas tributárias, sendo que se coloca o acento tónico no desvalor do resultado na construção do ilícito⁶⁶.

Este modelo é seguido pela maioria da doutrina e jurisprudência germânicas⁶⁷. AUGUSTO SILVA DIAS, para caraterizar o bem jurídico tutelado assim entendido, fala na “*pretensão do fisco*

político-criminais que o legislador tem à disposição. Com este sentido pode dizer-se que os crimes tributários têm uma natureza artificial”. Ainda neste sentido PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA CUNHA, “A Fraude Fiscal no Direito Português”, in *Revista Jurídica*, n.º 22, Março, 1998, pp. 304 e 305. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, p. 315, discorda deste entendimento. Entende a autora que o bem jurídico para 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. Também GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, cit., p. 90, entende que “*A determinação do bem jurídico não se alcança no termo do processo interpretativo, antes dirige a própria interpretação na modelação das condutas proibidas.*”

⁶⁴ O Acórdão do STJ de 21-05-2003, disponível em www.dgsi.pt, clarificou que “*Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais, tem-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado; o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção; o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos.*”

⁶⁵ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 69; NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 280.

⁶⁶ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 68; NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 279. Na doutrina portuguesa, PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA CUNHA, “A Fraude Fiscal ...”, cit., p. 307 defende, ainda na vigência do regime anterior, o entendimento patrimonialista ao afirmar que “*Em nosso entender, o valor, em última linha, que parece orientar o legislador é a protecção patrimonial do erário público, no sentido da pretensão do Estado em obter integralmente as receitas fiscais que lhe são devidas.*” Este modelo tem consagração legislativa em algumas ordens jurídicas de tradição castelhana, como a Argentina, cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 280.

⁶⁷ Cfr. JORGE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., p. 420.

à obtenção integral das receitas tributáveis, centrando a ilicitude no dano causado ao erário público e, portanto, primacialmente no desvalor do resultado”⁶⁸.

Por fim, os defensores do modelo misto fazem uma combinação dos elementos dos dois modelos anteriormente referidos, tentando, deste modo, assegurar a proteção dos valores da transparência e verdade fiscal e também dos interesses patrimoniais⁶⁹. Para JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, a fraude fiscal surge com um estatuto dogmático híbrido: *“ela é, tipicamente, um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal. (...) Assim, e diferentemente do que vimos suceder com o primeiro modelo, o resultado lesivo não integra aqui a factualidade típica da infracção, não constituindo, um pressuposto da sua consumação. Diferentemente, porém, do que se passa com o segundo modelo, a falsidade não esgota só por si o ilícito típico: à falsidade tem de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo sobre o património fiscal.”*⁷⁰.

De seguida, serão referidas várias teorias que se encaixam nos modelos referidos e serão ainda abordadas outras que não se inserem nos mencionados modelos.

3.1.1) Teorias funcionalistas

Neste modelo agrupam-se várias teorias sobre o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais.

a) Ofensa à função tributária⁷¹: certa doutrina afirma que o bem jurídico tutelado é a função tributária, entendida como a atividade da administração relacionada com a gestão das receitas fiscais obtidas através de certo procedimento fiscal⁷².

FERNANDO PÉREZ ROYO entende que as normas tributárias disciplinam a atividade da administração com vista à atuação 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*

⁶⁸ Cfr. AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ...”, *cit.*, pp. 263 e 264. Ver ainda AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 445.

⁶⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 69.

⁷⁰ Cfr. JORGE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, *cit.*, pp. 422 e 423.

⁷¹ Alguns autores preferem usar a expressão “*tutela de funções do tributo*”, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 269.

⁷² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 267 e nota 599.

que, segundo o mandato constitucional, devem informar o dito sistema tributário.” Para o desempenho desta atividade, o ordenamento jurídico atribui à administração uma série de poderes, direitos e deveres, que no seu conjunto integram a chamada função tributária⁷³. É precisamente a função tributária e pública, que à administração cabe exercer, que constitui o objeto de tutela dos crimes fiscais⁷⁴. Segundo esta conceção, a relação entre a administração e o contribuinte deixa de ser de 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.

Defendendo uma posição muito similar, temos, na doutrina nacional, GERMANO MARQUES DA SILVA, que entende que o Estado, no desenvolvimento da sua atividade prestadora de serviços, necessita de recursos financeiros. Por isso mesmo esses recursos necessitam de proteção jurídica, sendo essa a função dos crimes tributários. Para o autor, “o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é frequentemente identificado com o património do Estado na sua componente tributária, mas essa componente é tão-só uma das componentes do bem jurídico. (...) o bem jurídico que sintetizamos na expressão sistema tributário não se esgota, porém, na tutela do património do Estado.”⁷⁵.

b) Ofensa ao poder tributário: segundo esta teoria, o bem jurídico tutelado é o poder reconhecido à administração tributária e o conjunto de faculdades que o seu exercício implica⁷⁶. Ou seja, trata-se do poder de impor tributos a favor de entes públicos. Uma conceção muito

⁷³ Cfr. FERNANDO PÉREZ ROYO, *Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 65, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal ...”, *cit.*, p. 295.

⁷⁴ Defendendo esta teoria temos também MÁRIO FERREIRA MONTE, *Legitimación del Derecho Penal Tributario? En Particular el Ejemplo del delito de Facturas Falsas desde el Derecho Portugués*, Tesis Doctoral, Pamplona, 2003, p. 179 *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 268, nota 600, que entende que “*deve ser, pelo menos de forma imaterial e a título principal, a função do tributo traduzida na realização das finalidades públicas*” o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. Ainda neste sentido, TOMASSO SANTAMARIA, *La natura giuridica dell' illecito fiscal. Prospettive di un código delle violazioni e dei procedimenti sancionatori*, Roma, 1976, p. 94, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, p. 74, ao defender que a fraude fiscal “*ofende não só o interesse à regular percepção dos tributos, mas também o interesse funcional da Administração Pública ao regular e normal desenvolvimento da delicada atividade de liquidação, controlo e recolha*”. Sobre esta teoria, ver IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, *cit.*, pp. 69 e ss.

⁷⁵ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, *cit.*, pp. 229 e 230. Entende este autor, na mesma obra, p. 92, que “*O objecto da acção nos diversos crimes tributários não é sempre o mesmo e se todos tutelam o mesmo bem jurídico, o objecto da acção de cada um é variável: ora é o património do Estado (erário público), o dever de colaboração dos cidadãos na determinação do facto tributário, a paz tributária, ora a economia nacional ou determinadas mercadorias de especial relevância nacional, comunitária ou internacional.*”.

⁷⁶ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, *cit.*, p. 271. Sobre esta teoria ver também IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, *cit.*, p. 51 e ss.

similar era defendida por autores italianos, já que identificavam o bem jurídico tutelado com “o poder de tributar reportado aos vários momentos do procedimento fiscal ou tributário, que resultam individualizados no confronto entre as condutas puníveis e os resultados das mesmas, definidos em cada uma das hipóteses criminosas.”⁷⁷.

c) Ofensa ao sistema económico: certa corrente doutrinária defende a inserção dos crimes fiscais no âmbito dos delitos económicos⁷⁸. Todavia existe uma grande dificuldade em encontrar um critério capaz de apontar as características típicas destes tipos de delitos. A opção de recorrer ao bem jurídico como critério tem gerado várias divergências na doutrina, nomeadamente em saber se se deve ter em conta um conceito amplo de economia nacional e de ordem pública económica ou se, pelo contrário, deve atender-se a um somatório de bens jurídicos supra-individuais com relevância económica⁷⁹.

Segundo a orientação que defende que se deve atender a um conceito abrangente de economia nacional e de ordem pública económica, o bem jurídico tutelado nas normas fiscais penais é o sistema económico considerado autonomamente⁸⁰.

Porém, atendendo ao elevado grau de abstração apresentado por esta corrente, a maioria dos autores vê 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.”⁸¹. A lesão patrimonial provocada pelo delito fiscal prejudica a boa intervenção pública na economia, impedindo a obtenção de vários fins de carácter económico e social que o Estado pretende com a arrecadação dos tributos⁸². Nesta visão, o delito fiscal é

⁷⁷ Cfr. FABRIZIO LEMME, *La Frode Fiscale. Profili sistematici delle disposizioni penali dell' art. 4. Legge 516/82*, Jovene Editore, 1993, p. 128, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 271.

⁷⁸ Foi este o entendimento tido pela Sentença de 12 de março de 1985, da Segunda Sala do Tribunal Supremo Espanhol, referida por IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 46, que entendeu que “se trata de um delito socioeconómico que atenta contra os interesses patrimoniais do Estado ou das entidades locais e autárquicas.” Entendimento igual tem MARTÍNEZ PÉREZ, “Delitos contra la Hacienda Pública (El delito fiscal)”, in *Comentarios a la legislación penal*, Editorial Revista de Derecho Privado, Tomo VII, Madrid, 1986, p. 245, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 48, que defende que com a fraude fiscal se lesa “o bom funcionamento da intervenção do Estado na economia nacional e se dificulta a realização das finalidades de política económica e social que um Estado social e democrático de Direito está obrigado a cumprir. Em suma, com o delito de fraude fiscal trata-se de proteger em última instância a ordem económica em sentido estrito”.

⁷⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 272 e 273. Ver ainda IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 32 e ss.

⁸⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 273.

⁸¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 273.

⁸² Por isso mesmo é que KLAUS TIEDEMANN, *Poder Económico y Delito (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa)*, Barcelona, Editorial Ariel, 1985, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación*

entendido como um puro delito económico em sentido estrito, já que se trata de uma infração que lesa ou põe em perigo a ordem económica entendida como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia de um país⁸³.

d) Ofensa ao sistema fiscal: certos autores identificam o bem jurídico tutelado com o sistema fiscal. Entende-se como sistema fiscal o “*conjunto de tributos e normas que os regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins.*”⁸⁴. Segundo esta corrente, o bem jurídico tutelado é o correto funcionamento do sistema fiscal - ordenação racional com finalidades fiscais e extrafiscais - e dos objetivos económicos, sociais, políticos através dele prosseguidos, sendo necessária a intervenção do direito penal fiscal para fazer face a situações de disfunção provocadas por certas atitudes criminosas.

Entende DELOGU, um dos principais defensores desta corrente, que “*Assim, 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 estado com o mínimo de sacrifício para os contribuintes*”⁸⁵. O fim comum a todos os crimes fiscais, segundo o autor, é garantir o perfeito funcionamento do sistema fiscal enquanto um todo, o que constitui o bem jurídico genérico de todas as incriminações fiscais. Contudo, o autor reconhece a necessidade de se identificar um bem jurídico específico de cada incriminação. Neste sentido, esses bens coincidem com a lesão ou colocação em perigo de cada um dos variados impostos previstos na lei.

Na doutrina nacional, defende esta teoria ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS. Este autor entende que o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal é o “*sistema fiscal concretizado na contribuição, definida simultaneamente como sustento dos gastos públicos afectos à*

tributaria, cit., p. 46, afirma que a “*imposição fiscal se transformou no instrumento oculto, mas preferido, de direção da economia pelo Estado*”.

⁸³ Por contraposição ao delito económico em sentido amplo, entendido como a infração que, afetando um bem patrimonial individual, num segundo momento, lesa ou põe em perigo a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo dos bens e serviços, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 274.

⁸⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 275.

⁸⁵ Cfr. TULLIO DELOGU, “L’Oggetto giuridico dei reati fiscal”, in *Studi in Onore di Francesco Antoliesei*, Volume I, Milano, Guiffre Editore, 1922, p. 428, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 276.

prossecução das funções do Estado e como redistribuição de riqueza que deve operar mediante os impostos.»⁸⁶.

Também na jurisprudência nacional, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 25-11-2002⁸⁷ entendeu que na fraude fiscal o que “*está em causa é a protecção do regular funcionamento do sistema fiscal e, com ele, a necessidade de assegurar finalidades mais profundas para lá da mera tutela do património, como a "repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos", da diminuição das desigualdades através do desenvolvimento económico e da justiça social.*”.

3.1.2) Teorias patrimonialistas

De acordo com este modelo, o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais tem um carácter patrimonial e corresponde à intenção da Fazenda Pública obter integralmente as receitas fiscais⁸⁸.

a) Conceção patrimonial pura: esta teoria tem subjacente um entendimento marcadamente privatístico da relação fiscal, concebendo o imposto como o preço que o contribuinte paga pelos bens e serviços públicos prestados pelo Estado⁸⁹.

b) O fundamento e critério do pagamento de impostos residem no princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, é plenamente aceite o carácter público da relação jurídica tributária, já que o imposto surge *ex legis* e não *ex voluntate*. Atualmente, 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 obrigado⁹⁰. Não é um património individual que é

⁸⁶ Cfr. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal, Um contributo pra a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, pp. 126 e 127.

⁸⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 277.

⁸⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 277 e 278. Esta teoria teve alguns defensores na doutrina italiana, nomeadamente WAGNER e GIORGETTI, cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 82.

⁹⁰ Na doutrina portuguesa, ainda durante a vigência do RJFNA, defendiam esta posição PAULO DÁ MESQUITA, “Sobre os crimes de burla e fraude fiscal”, in *Direito e Justiça*, Volume XV, tomo 1, 2001, p. 111, que entende que “*E no que concerne à norma que pune a fraude fiscal protege-se o interesse estadual na obtenção das receitas fiscais, de acordo com as formas e critérios definidos na lei. Interesse na obtenção de receitas, no sentido de importâncias que o Estado tem a receber, por contraponto a importâncias que já integram o património do Estado.*” Especifica ainda o autor que não integram necessariamente a natureza de fraude fiscal as fraudes relativas à relação com os órgãos da administração fiscal, já que a fraude fiscal está relacionada com os específicos interesses fiscais do Estado; HELENA MONIZ, “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, p. 359, que afirmava que “*O bem jurídico-criminal que em última instância é protegido pelo direito penal fiscal, no*

lesado, mas sim o erário público, entendido este numa conceção lata que coincide com o conjunto de bens patrimoniais necessários à realização dos fins públicos⁹¹.

Na doutrina portuguesa, tem esta posição GLÓRIA TEIXEIRA, que entende que “*Nos ilícitos tributários está em causa a proteção de um bem jurídico direto fundamental que é a obtenção de receitas fiscais*”⁹². Também MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA entende que “*O património fiscal é o bem jurídico protegido pelas infracções tributárias. Para o proteger eficazmente, o legislador (...) 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*”⁹³.

Também na doutrina italiana, CARBONE/TOMASICCHIO sustentam que o bem jurídico tutelado se concretiza na “*regular percepção dos tributos devidos, percepção essa que é de vital interesse para o Estado*”⁹⁴. Igualmente, em Espanha, a doutrina maioritária defende uma visão patrimonialista do bem jurídico protegido pelos delitos fiscais. RODRÍGUEZ MOURULLO entende que a fraude fiscal protege “*os interesses do Fisco*”⁹⁵. Também BAJO afirma que “*o bem jurídico protegido pelo delito fiscal é o património, mas trata-se de um património concreto, o Erário Público*”⁹⁶.

*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.”; e AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO/JOSÉ M. DAMIÃO DA CUNHA, “Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?”, in: MANUEL AFONSO VAZ, JOSÉ AZEREDO LOPES (coord.), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, p. 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”.*

⁹¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 279.

⁹² Cfr. GLÓRIA TEIXEIRA, “Estudo sobre as Infracções Tributárias”, cit., p. 179.

⁹³ Cfr. MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, “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, pp. 214 e 215.

⁹⁴ Cfr. CARBONE/TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, Unione Tipografico-editrice Torinese, 1959, p. 100, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 85.

⁹⁵ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, Civitas, 1974, p. 12, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 91.

⁹⁶ Cfr. BAJO, *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, Editorial Civitas, 1978, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 91. Defendiam ainda esta teoria QUINTANO e CÓRDOBA RODA/MARTÍNEZ PÉREZ.

Na jurisprudência, segue esta orientação o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 12-09-2012⁹⁷ que entende que “*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.*”.

3.1.3) Modelo misto⁹⁸

Certos autores entendem que o que releva na fraude fiscal não é o lucro cessante do Estado, mas sim a conduta extremamente reprovável do contribuinte que se coloca em posição de ludibriar a ação fiscalizadora da administração fiscal. Entendem que as alterações que o RGIT trouxe levam a concluir que a fraude fiscal não integra no tipo a violação do dever de pagar o imposto, mas antes a violação de deveres acessórios de cooperação que se mostram indispensáveis à obtenção da verdade tributária⁹⁹.

⁹⁷ Também o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 18-09-2013, entendeu que “*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. O direito tributário tem mecanismos próprios para executar as dívidas fiscais e não tem sentido, nos dias de hoje, criminalizar o incumprimento das obrigações pecuniárias. Por isso, o legislador recorre ao direito penal para punir as obrigações acessórias, através das quais se podem ocultar ou alterar as futuras obrigações pecuniárias. É certo que pune a violação de obrigações acessórias, mas a razão de ser da punição dessas obrigações é sempre evitar a frustração do recebimento das receitas tributárias.*”; o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 17-10-2012; o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 02-10-2013, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 16-11-2011; o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20-04-2004, todos disponíveis em www.dgsi.pt. Também na jurisprudência espanhola há decisões a seguir esta orientação, nomeadamente o ST espanhol, numa decisão de 18 de dezembro de 2000, referido por SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 161, nota 322, considerou que o bem jurídico protegido era “*o património da fazenda Pública na sua manifestação relativa à cobrança tributária*”.

⁹⁸ Entende SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 69, que “*Um modelo deste tipo estaria pressuposto pelo legislador português no tipo legal de Fraude fiscal previsto no artigo 23.º do RJIFNA, na sua versão originária, na medida em que o dano patrimonial se mostrava estranho ao tipo, mas a ele se associava através da mediação de um específico elemento subjectivo.*” Já JORGE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., p. 422 e ss, 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, optou por um modelo misto, na medida em que “*a lei penal fiscal portuguesa não inscreve o dano patrimonial entre os pressupostos objectivos da factualidade típica.*” Todavia, estes autores admitem mais à frente 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.*”

⁹⁹ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 284. Entende o autor, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 289, que “*se a intenção do legislador fosse a de relevar para um plano puramente secundário os deveres de colaboração, não se teria geneticamente construído o crime na base de uma execução vinculada.*”

Contudo, entende esta corrente que, mesmo que se atribua relevo aos deveres de colaboração, 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 ao princípio da culpa¹⁰⁰.

Na doutrina portuguesa temos como defensor deste modelo NUNO POMBO, que entende que o legislador optou por um regime que combina, quanto ao interesse a proteger pela norma incriminadora, as duas grandes alternativas a que aludimos, *“estruturando o ilícito na base da ofensa às 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 (...), não é menos verdade que o resultado pretendido, devidamente quantificado, por vezes até por escalões, não se encontra afastado.”*¹⁰¹.

Mesmo que se defenda que na fraude fiscal ocorre uma tutela antecipada do património fiscal, entende o autor que não se pode sustentar que ele é o bem jurídico diretamente tutelado por esta incriminação legal¹⁰². Entende ainda o autor que o desvalor da ação 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 duma função meramente administrativa.”*¹⁰³.

Conclui NUNO POMBO, seguindo este modelo misto, que não tem intenção de submeter os deveres de colaboração a uma função de inferioridade 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 desiderato¹⁰⁴.

Já no domínio da legislação anterior ao RGIT, AUGUSTO SILVA DIAS entendia que o legislador nacional tinha optado por um modelo misto na configuração do bem jurídico tutelado

¹⁰⁰ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 285.

¹⁰¹ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 285 e 286. Também GONÇALO DE MELO BANDEIRA, *“Responsabilidade” Penal-Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civas sob a Forma Comercial*, pp. 94 e 96 defende que *“3.º protegendo ambivalentemente os interesses patrimoniais-fiscais, por um lado; e a transparência-verdade, por outro, surge-nos um modelo misto já não de carácter extremado com os anteriores, o qual é afinal aquele que está plasmado na lei portuguesa.”* Concluindo de seguida que *“Sem querermos ser demasiado simplistas, parece-nos, pois, ser indubitável, no mesmo sentido traçado pelos ilustres Autores citados, que o terceiro modelo apontado é aquele no qual se insere a incriminação da Fraude fiscal no direito português.”*

¹⁰² Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 286.

¹⁰³ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 287.

¹⁰⁴ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 291.

pelos crimes fiscais, já que havia uma proteção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal¹⁰⁵. Para este autor, o ilícito penal fiscal obedecia ao seguinte figurino: *“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 fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social.”*¹⁰⁶. Porém, esclarece o autor que apenas integram o ilícito penal fiscal os deveres diretamente ligados à obrigação tributária principal, e que a violação de deveres acessórios ou preparatórios fundamentam os ilícitos contraordenacionais.

Por seu lado, CASALTA NABAIS entende que no domínio da legislação penal fiscal portuguesa se encontra consagrado este modelo misto. Todavia, este autor entende que a ilicitude das infrações tributárias, já que tem por base a violação dos deveres de colaboração com a administração fiscal, deve centrar-se *“na violação de dever de cidadania de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual”*. Tal leva-o a questionar se o bem jurídico suporte de um tal ilícito não estará também *“no próprio Estado, na própria sociedade organizada em Estado, de maneira a configurarem-se os crimes tributários, de algum modo, como crimes contra o Estado, crimes contra a sociedade organizada em Estado. Ou, em termos mais exactos, como crimes contra a sociedade organizada em Estado fiscal social.”*¹⁰⁷.

Na jurisprudência nacional defendeu esta posição o Acórdão do STJ de 21-05-2003¹⁰⁸, que afirmou que *“O legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece ao direito português.”*

¹⁰⁵ Cfr. AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *cit.*, p. 445.

¹⁰⁶ Cfr. AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *cit.*, p. 448 e AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ...”, *cit.*, p. 264.

¹⁰⁷ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., p. 461.

¹⁰⁸ Neste sentido também o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 15-05-2013; o Acórdão do tribunal da Relação de Coimbra de 12-03-2014, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

3.1.4) Outras teorias

a) Ofensa aos deveres de colaboração, de verdade e transparência: segundo os defensores desta posição, a relação jurídico-tributária estabelecida entre a Fazenda Pública e o contribuinte é construída através de uma estreita colaboração deste para com aquela¹⁰⁹. Elaboram-se, assim, os delitos fiscais atendendo aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração fiscal, exigindo-se que se leve ao conhecimento da administração fiscal todas as informações que lhe sejam devidas¹¹⁰. Como salienta 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 a garantir um melhor funcionamento do sistema tributário¹¹¹. 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*”¹¹². Na formulação de AUGUSTO SILVA DIAS, o interesse juridicamente protegido é “*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.*”¹¹³. Desta forma, ao cometer a infração fiscal, o contribuinte viola os deveres de colaboração, de lealdade e de veracidade para com a Fazenda Pública.

Na doutrina portuguesa, no âmbito do RGIT¹¹⁴, MANUEL DA COSTA ANDRADE considera mais correto o “*entendimento que define a verdade/transparência como o bem jurídico típico da*

¹⁰⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 281.

¹¹⁰ 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*”, cfr. ELIANA GERSÃO, “*Revisão do sistema jurídico ...*”, cit., pp. 96 e 97.

¹¹¹ Cfr. ELIANA GERSÃO, “*Revisão do sistema jurídico ...*”, cit., p. 97.

¹¹² KOHLMANN, *Steuerstrafrecht*, Köln, 1992, § 370, n.º 9,4, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “*O crime de fraude fiscal ...*”, cit., p. 421.

¹¹³ Cfr. AUGUSTO SILVA DIAS, “*Crimes e contra-ordenações fiscais*”, cit., p. 445. Ver ainda AUGUSTO SILVA DIAS, “*O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ...*”, cit., p. 264.

¹¹⁴ Antes da vigência do atual diploma que regula as infrações tributárias entendia J. M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, p. 87, que não se punia o incumprimento da obrigação tributária principal, mas “*a infracção de certos deveres positivos ou negativos posto pela lei a cargo dos contribuintes ou de terceiros e tendentes a assegurar ou simplesmente a garantir de modo mais eficaz a realização efectiva do imposto*”. Também ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª ed., p. 119 concluiu que “*pode inferir-se deste regime que a*

Fraude fiscal”, já que 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*”¹¹⁵. Também ISABEL MARQUES DA SILVA entende que pode 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.*”¹¹⁶.

Na jurisprudência nacional, refira-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 23-01-2003¹¹⁷ que entendeu que “*O tipo objectivo de tal crime fica consumado quando se atente contra a verdade e transparência traduzida nas diversas modalidades previstas, para sua execução, no art. 23º, nº 1, do RGIFNA, hoje 104º, do RGIT, operado pela Lei nº 15/2001, de 05/06.*” Também no Acórdão do STJ, de 10-11-1999¹¹⁸, se afirmou que a fraude fiscal consuma-se quando o agente, com a intenção de lesar patrimonialmente o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidos na relação fisco-contribuinte, através de qualquer das modalidades de falsificação previstas no n.º 1 do referido art.º 23.º, ainda que nenhum dano/enriquecimento indevido venha a ter lugar. Aqueles valores da transparência e verdade constituem o bem jurídico imediatamente tutelado pela incriminação.

Em Espanha, vários autores aderiram a esta posição. ENRIQUE BACIGALUPO entendia, então, que o bem jurídico protegido no delito fiscal era a “*pretensão do estado de contar com uma colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos sujeitos a tributação*”¹¹⁹. Assim, o centro da incriminação estaria no comportamento falso, desleal do contribuinte.

verdade na situação fiscal do estado é o núcleo do bem jurídico protegido pelos crimes de fraude fiscal (art. 23.º) e abuso de confiança (art. 24.º)”.

¹¹⁵ Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, p. 277.

¹¹⁶ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções tributárias*, cit., p. 58.

¹¹⁷ Ver também o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 25-02-2010; Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 30-06-2009; Acórdão da Relação do Porto de 19-07-2006, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

¹¹⁸ Acórdão referido em ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO/JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *Regime das Infracções*, cit., p. 321.

¹¹⁹ Cfr. ENRIQUE BACIGALUPO, “El delito fiscal en España”, in *RFDUC*, n.º 56 (1979), p. 82, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 282.

b) Ofensa à função social dos impostos: para esta teoria, o bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais é o cumprimento das várias funções sociais atribuídas ao imposto, nomeadamente o desenvolvimento da vida comunitária, a realização das atividades executadas pelo Estado com vista ao interesse coletivo e a repartição justa dos impostos de acordo com a capacidade contributiva de cada um¹²⁰. A incriminação fiscal não defende os dinheiros públicos, ela tem antes em vista proteger a justa e igualitária repartição de impostos. Para SALDITT, defensor desta orientação e influenciado pela ideia de TIPKE¹²¹ - de que a incriminação de fraude fiscal visa a proteção do património do contribuinte honesto, pois quanto mais frequente se tornar a prática fraudulenta mais será exigido ao contribuinte cumpridor -, como a tributação encontra a sua justificação e fundamento na ideia de repartição igualitária e justa de impostos, também a fraude fiscal será penalmente punível porque com ela se põe em causa a ideia de justa repartição de tributação¹²².

Defensor desta posição foi o Acórdão do Tribunal Judicial de Loulé, de 8 de novembro de 1996¹²³, que entendeu que o bem jurídico protegido no art.º 23.º do RJIFNA não era o património do Estado. Defendeu que a tutela antecipada operada pela fraude fiscal verificava-se por referência a uma correta distribuição dos encargos tributários e só numa segunda linha à satisfação das necessidades financeiras do Estado.

c) Como um crime de desobediência: esta conceção parte da ideia de uma relação jurídico-tributária enquanto mera relação especial de poder, onde o Estado soberano impõe o tributo, entendido como um poder abstrato que dimana da supremacia que o Estado tem sobre todos aqueles que se encontram no seu território, e o contribuinte obedece¹²⁴.

Os defensores desta posição entendem que através das incriminações fiscais não se protegem bens jurídicos, mas apenas “a ordem do direito positivo fiscal”¹²⁵. Faltaria às leis

¹²⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 284.

¹²¹ Ver SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal ...”, cit., p. 1128, nota 45.

¹²² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal ...”, cit., pp. 307 e 308.

¹²³ Acórdão referido por PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA CUNHA, “A Fraude Fiscal ...”, cit., p. 308.

¹²⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 286 e 287 e IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 30.

¹²⁵ Cfr. JOSEF ISENSEE, “Aussetzung des Steurstrafverfahren – rechtsstaatliche Ermessensdirektiven”, in *Neue Juristische Wochenschrift*, Jahrgang 38 (1985), p. 1008, apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 286.

fiscais o fundamento ético-social que asseguraria o fundamento à incriminação. À infração fiscal corresponderia uma sanção por desobediência fiscal¹²⁶.

Desta maneira, os crimes fiscais, sendo eticamente indiferentes, “*seriam puros delitos formais aos quais não corresponderia qualquer conduta socialmente reprovável*”¹²⁷, tendo, então, uma natureza nitidamente administrativa.

3.1.5) Tomada de posição

Tentaremos procurar saber se no âmbito dos crimes fiscais é possível encontrar um bem jurídico tutelado onde a sua lesão se revele digna de pena.

Devemos chamar a atenção para a impossibilidade de se alcançar um conceito positivo de bem jurídico que funcione como pilar para se identificar automaticamente aquilo que é punível e excluir aquilo que carece de punibilidade¹²⁸. Contudo, cabe realçar que o bem jurídico não fornece a conduta que tem de ser incriminada, mas indica, 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 tutelado pelas normas criminais fiscais há-de ser expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, refletidas nos valores do Estado social de direito e suportadas pelas normas constitucionais¹²⁹.

Temos a certeza da dignidade penal de certas condutas com relevância fiscal, comportamentos esses carregados de uma forte danosidade social. Assim, a conformação do ilícito fiscal e das condutas que há de entrar na esfera penal devem estar sujeitas ao crivo 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 fiscais¹³⁰.

Antes de nos referimos à posição que consideramos mais correta, pensamos que será necessário tecer algumas considerações críticas relativamente a cada uma das teorias referidas anteriormente.

¹²⁶ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 286.

¹²⁷ Cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 30.

¹²⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 288. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 278 e 279, entende mesmo que “O próprio conceito de bem jurídico mostra-se manipulável”.

¹²⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal ...”, cit., p. 311.

¹³⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal ...”, cit., p. 315.

Os modelos funcionalistas salientam a instrumentalidade das receitas tributárias para a prossecução do bem-estar da sociedade e das pessoas que a compõem. O que levou certos autores a aludir a uma nova categoria de bens: os bens-prestação¹³¹ que sustentam do ponto de vista económico e financeiro o Estado social de direito. Parece-nos que neste entendimento há uma confusão entre as funções destinadas à *ratio* e ao bem jurídico. A *ratio* da norma é essencial para a sistematização racional e eficiente das leis penais e constitui ferramenta capital para a interpretação teleológica das normas incriminadoras. Porém, ela é imanente à norma e, por isso, incapaz de desempenhar um papel crítico na conformação do ilícito¹³².

Diga-se que considerar como bem jurídico tutelado o sistema económico, ou o correto funcionamento do sistema fiscal, ou as funções e finalidades reconhecidas às receitas tributárias, parece-nos “*revelador de uma demasiada e desnecessária antecipação de tutela penal – conduzindo à pura incriminação da violação de deveres por parte do contribuinte (...) – e, em última instância, de uma abstracção incapaz de identificar com nitidez consequências lesivas ou perigosas para um qualquer bem jurídico.*”¹³³.

Quanto à posição que entende que o bem jurídico protegido é a função tributária, devemos dizer que existe uma confusão entre a *ratio legis* da incriminação e o conceito de bem jurídico¹³⁴. Além disso, o bem jurídico tutelado, segundo esta teoria, corresponderia à observância das normas tributárias e o Direito Penal teria por função garantir a vigência dessas mesmas normas, impossibilitando-se a necessária concretização bem jurídico tutelado. Por fim, o interesse público subjacente à observância das normas tributárias não é distinto do respeito por qualquer outra norma do ordenamento jurídico¹³⁵.

Relativamente à conceção que vê o poder tributário como o bem jurídico tutelado, ela acaba por se tornar numa teoria formalística que identifica a conduta delituosa como uma espécie de desobediência dos contribuintes à vontade da administração fiscal¹³⁶. PEREZ ROYO esclarece que considerar “*o ataque ao poder tributário como objeto de proteção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objeto destes delitos como o objeto genérico de todo o direito*

¹³¹ Categoria sugerida principalmente pela doutrina italiana.

¹³² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 296.

¹³³ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 296 e 297.

¹³⁴ Cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 77.

¹³⁵ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 270 e IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 74 e 75.

¹³⁶ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 272.

penal que é a proteção do ordenamento jurídico, do direito objetivo”¹³⁷. Além disso, o poder tributário não pode ser violado através de condutas ilícitas que violem normas tributárias existentes, e estas não impedem que o Estado, dentro dos seus poderes, possa criar novos delitos fiscais¹³⁸.

A tese que identifica o bem jurídico com o sistema económico, ainda que em sentido estrito, apresenta-se como uma conceção que defende um bem jurídico demasiadamente genérico, necessitando de ulteriores especificações. Os autores desta tese tendem a confundir os princípios que inspiram e compõem o modelo económico com a categoria do bem jurídico-penal¹³⁹.

A teoria que entende o crime fiscal como ofensa ao sistema fiscal é também alvo de várias críticas. Considera SUSANA AIRES DE SOUSA que “*aponta-se o carácter demasiadamente genérico, abstracto e vago do sistema fiscal para que possa cumprir as funções reconhecidas ao bem jurídico-penal*”¹⁴⁰. Esta orientação falha ainda porque os sistemas fiscais são moldados por variadíssimas decisões isoladas que impedem, na prática, o nível de coerência e unidade que teoricamente se atribui ao sistema fiscal. Por outro lado, o próprio conceito de sistema fiscal está envolto em inúmeras polémicas, nomeadamente a questão de se saber se o sistema fiscal integra somente os tributos que tenham uma natureza jurídica semelhante à do imposto ou abrange também outras figuras tributárias, como por exemplo as taxas¹⁴¹.

Na conceção que defende o crime fiscal como ofensa aos deveres de colaboração, verdade e transparência, há uma confusão entre o bem jurídico tutelado e o suporte normativo que assegura a proteção do bem jurídico, isto é, confunde-se “*o meio através do qual se lesa o interesse protegido com o próprio interesse tutelado, pois a obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica quando seja meio de atacar um bem jurídico*.”¹⁴². Esta teoria, ao identificar o bem jurídico com os deveres de colaboração do contribuinte, terá um dificuldade

¹³⁷ Cfr. FERNANDO PÉREZ ROYO, *Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria*, cit., p. 62, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 272.

¹³⁸ Cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 53.

¹³⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 274.

¹⁴⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 276. No mesmo sentido IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 65, que entende que “*Non se pode identificar o «sistema» com o bem jurídico imanente do delito de fraude fiscal, porque em si mesmo considerado não pode materializar nenhum bem digno de proteção*”.

¹⁴¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 276 e 277 e IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 65.

¹⁴² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 283. Entende esta autora que há uma confusão entre o desvalor de resultado com o desvalor da ação.

acrescida visto estes variarem consoante o modelo fiscal que vigora em cada país. Assim, ela poderá ser demasiado ampla se fizer coincidir o bem jurídico com a pluralidade de deveres de colaboração do contribuinte, ou demasiado restrita se identificar o objeto de tutela apenas com o dever de declarar com verdade os factos fiscais¹⁴³. Refira-se que, hodiernamente, os deveres de colaboração e lealdade com a administração fiscal ainda não atingiram de per si o nível da dignidade penal da coletividade¹⁴⁴. Por fim, diga-se ainda que uma teoria assim entendida acaba por configurar os delitos tributários como delitos de desobediência¹⁴⁵.

Entende parte da doutrina alemã que a conceção que identifica o bem jurídico com a função social dos impostos “*consegue somente apreender reflexos de proteção inerentes ao tipo criminal enquanto meio de luta contra o fenómeno criminal da fraude dos impostos*”¹⁴⁶. Na verdade, uma conduta individual de fraude fiscal não prejudica o património dos contribuintes cumpridores nem as funções estatais realizadas com os impostos. Apenas a consideração da globalidade dos atos fraudulentos é capaz de pôr em causa as receitas fiscais para fazer face às tarefas públicas que o Estado está incumbido e impor um acréscimo de tributação aos contribuintes cumpridores¹⁴⁷. Por outro lado, a repartição justa e igualitária da carga fiscal é já exigida pela maioria das Constituições, e, deste modo, é um dado já a ter em conta pelo legislador fiscal. Por último, critica-se ainda nesta conceção a sua “*natureza demasiado abstracta*”, ao “*confundir o bem jurídico com os fundamentos e objectivos de uma politica fiscal, nomeadamente o equilíbrio social e o desenvolvimento económico.*”¹⁴⁸.

Já quanto à teoria que entende o crime fiscal como um crime de desobediência, entende-se que está ultrapassada, 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, havendo, presentemente, limites e fundamentos

¹⁴³ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 283 e 284.

¹⁴⁴ Cfr. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal*, cit., p. 93.

¹⁴⁵ IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 61, entende que esta teoria ao estabelecer uma relação de lealdade na base da relação tributária, supõe a introdução de um elemento que situa a relação tributária numa sujeição especial entre o contribuinte e a administração, paralela à que existe em outras ordens administrativas, como por exemplo no âmbito disciplinar militar.

¹⁴⁶ Cfr. HÜBSCHAMN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 30, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 285.

¹⁴⁷ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 285.

¹⁴⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 285 e 286.

constitucionais que o moldam¹⁴⁹. Por fim, entende-se que nem todos os atos 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 proteção de um concreto bem jurídico, sendo que é este que constitui o referente do ilícito e o paradigma da conduta a incriminar¹⁵⁰.

Relativamente à conceção patrimonial pura do bem jurídico, está hoje ultrapassada e é plenamente recusada. 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 usado como base da tributação, já que é praticamente impossível traduzir pecuniariamente a utilidade que se retira do uso de bens públicos puros¹⁵¹. Além disso, uma conceção deste tipo implica atribuir à relação tributária uma natureza privada e contratualista, o que põe obrigatoriamente em causa intervenção do direito penal neste âmbito, já que os mecanismos de direito privado serão suficientes para tutelar os interesses do credor¹⁵².

A teoria patrimonial não pura é também alvo de críticas. Entendem que o montante da vantagem ilegítima obtida pelo contribuinte, comparado com a totalidade das receitas fiscais, tem a natureza de bagatela jurídica, pondo, desta maneira, em causa a sua incriminação. Além disto, entendem os críticos ser desnecessário a criação de incriminações fiscais que tutelem o património do Estado, já que esse património encontra proteção penal nos delitos previstos no CP¹⁵³. Por outro lado, acrescentam os críticos desta teoria, 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 se iria deixar de fora da proteção penal as condutas faltosas desobedientes ou sem qualquer intenção de enriquecimento. Refere ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS que não se percebe, se o bem jurídico tutelado for o património do Erário público, como a norma penal permite que a vantagem patrimonial não revele tanto para a incriminação como a

¹⁴⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 287. Também IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 31, entende que “não é aceitável dizer que a norma tributária carece de carácter substancial.”

¹⁵⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 287.

¹⁵¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 278.

¹⁵² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 278 e IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 82. De referir que esta conceção levaria ao regresso da figura da “prisão por dívidas”, proibida pelo artigo n.º 1 do Protocolo n.º 4 da CEDH que estabelece que “Ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual.”

¹⁵³ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 280.

medida da pena. Além disso, entende o autor que o tipo não tem em consideração a globalidade dos atos do contribuinte ao longo dos tempos, limitando-se a dar relevância aos valores equivalentes ao período refletido em cada declaração a apresentar. E assim a norma não visa dissuadir do ponto de vista da prevenção geral¹⁵⁴. Finalmente, 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.*”¹⁵⁵.

Chegados a este ponto, importa esclarecer que entendemos que o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais é de cariz patrimonialista¹⁵⁶. Contudo, as propostas apresentadas apresentam uma dificuldade, a saber: o carácter demasiado vasto e vago do património estadual. SOUSA FRANCO refere que o património do Estado “*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)*”¹⁵⁷. Ora, é fácil concluir que este conceito precisa de ser concretizado, visto ser demasiado amplo.

O lado ativo patrimonial é constituído por todos os bens (materiais e imateriais, direitos sobre bens ou de crédito) que o Estado seja titular e suscetíveis de avaliação pecuniária; o lado passivo engloba as situações passivas que impendem sobre o Estado e cujo conteúdo seja suscetível de avaliação pecuniária. Esta extensa noção de património estadual pode ter uma delimitação subjetiva, já que as entidades públicas podem dispor de património próprio, e várias

¹⁵⁴ Cfr. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal*, cit., p. 110.

¹⁵⁵ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 281. No mesmo sentido PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 63, 64 e 72 a 74, *apud* IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 94, que entende que o conceito de Erário Público é demasiadamente indeterminado. Na verdade, explicita o autor, o Erário Público é afetado não só pelos delitos tributários, mas também por outras condutas descritas em outros tipos penais, nomeadamente os delitos contra a propriedade que podem ter como objeto a propriedade privada ou a propriedade pública.

¹⁵⁶ Também MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A Fraude fiscal – Dez anos depois ...”, cit., p. 272 acaba por reconhecer que “*De qualquer forma, não pode questionar-se a legitimidade de ensaiar a categorização da Fraude fiscal do ponto de vista da ofensividade na direcção do património fiscal, ele próprio erigido ao estatuto de bem jurídico típico.*” Também na doutrina alemã a posição dominante é a que considera que o bem jurídico tutelado é o interesse público em receber a tempo e de forma completa a receita proveniente dos impostos, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal ...” cit., p. 1128.

¹⁵⁷ Cfr. ANTÓNIO L. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume. I, p. 303.

delimitações objetivas, nomeadamente o património real, património financeiro, património geral, patrimónios especiais, património mobiliário e património imobiliário¹⁵⁸.

Visto o conceito de património do Estado se revelar demasiado complexo e fragmentado, impõe-se, por isso, uma maior concretização do objeto de tutela pelas incriminações fiscais. Entendemos que a melhor solução é a defendida por SUSANA AIRES DE SOUSA que considera que o objeto de proteção das infrações 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.*”¹⁵⁹. Ou seja, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais coincide com a obtenção das receitas fiscais.

Estamos, assim, perante um bem jurídico coletivo que pertence a todos os indivíduos da comunidade, sendo a sua gestão adequada feita pelo próprio Estado para prosseguir os objetivos económicos e sociais fundamentais para a sociedade. A natureza coletiva e supra-individual deriva do facto de se tratar de um bem cuja utilidade aproveita a todos sem que ninguém possa dela ser excluído. Isto é, ninguém pode ser excluído dos benefícios que derivam das receitas fiscais, contudo estes recursos são finitos e vão sendo consumidos ao longo do ano fiscal. É a sociedade na sua globalidade que vai absorvendo durante o ano as receitas fiscais, e, em regra, não é possível determinar o consumo que cada indivíduo tem daquele bem. Porém, cada indivíduo sabe que o benefício que retira é independente da sua contribuição para aquele bem¹⁶⁰. Atendendo ao circunstancialismo de não haver possibilidade de exclusão de beneficiar do bem e 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 de tirar proveitos do bem sem contribuir para o mesmo. Por isso, justifica-se que seja criminalizada, dentro dos princípios e garantias do direito penal, esta conduta¹⁶¹.

Ao entendermos que o bem tutelado pelos crimes fiscais é o conjunto das receitas fiscais que integram o ativo do património fiscal do Estado, verificamos que a conduta defraudatória de cada indivíduo diminui as receitas fiscais ou mostra-se idónea a tal. Entende SUSANA AIRES DE

¹⁵⁸ Cfr. ANTÓNIO L. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas*, cit., p. 305 e ss.

¹⁵⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., cit., p. 299.

¹⁶⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 299 e 300.

¹⁶¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 300.

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.*”¹⁶². Mas esta ideia tem ser ressalvada pelo princípio de dignidade penal, já que não fará sentido punir condutas que tenham um valor bagatelar. Esta posição afasta o conceito de delitos cumulativos, uma vez que se conclui que este tipo de bens pode ser lesado unicamente por uma conduta individual. Pelo contrário, quem tem uma visão funcionalista do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, tende a concluir que a lesão do bem jurídico resulta somente da acumulação de vários atos defraudatórios de Erário Público.

Este entendimento vem ainda reforçado por várias opções tomadas pelo legislador no RGIT.

No que diz respeito ao instituto da dispensa da pena¹⁶³, verificamos que este está condicionado ao pagamento da “*prestação tributária e demais acréscimos legais*” e pela restituição dos “*benefícios injustificadamente obtidos*”. Entendemos que esta opção legislativa indica ao intérprete que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários é o património fiscal, pois só assim se justifica a relevância dada ao pagamento da prestação tributária e à restituição dos benefícios injustificadamente obtidos, conjuntamente com a reposição da verdade sobre a situação tributária¹⁶⁴, para que funcione o instituto da dispensa de pena.

¹⁶² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 301.

¹⁶³ Dispõe o artigo 22.º do RGIT que “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) A dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção.” Segundo JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, As consequências jurídicas do crime*, Tomo II, p. 314, na dispensa de pena trata-se de “*comportamentos que integram todos os pressupostos da punibilidade (...), mas não determinam a aplicação de qualquer pena (...) em virtude do seu carácter bagatelar, ligado à falta de carência de punição do facto concreto. Em casos tais, manda a lei que se não aplique uma pena, pura e simplesmente, porque ela não surge, perante as finalidades que deveria cumprir, como necessária.*”

¹⁶⁴ Reconhecemos que este requisito, a reposição da verdade sobre a situação tributária, pode ser entendido por certa doutrina como uma opção que leva a concluir que o bem jurídico tutelado é a verdade, colaboração e lealdade fiscal. Contudo, entendemos que se deve fazer uma análise global do diploma, e, desta forma, é possível verificar que no artigo 14.º do RGIT já não se exige este requisito, mas apenas o pagamento da prestação tributária e a devolução de benefícios indevidamente obtidos.

Também a atenuação especial da pena¹⁶⁵ tem como condição o pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais, conjuntamente com a reposição da verdade sobre a situação tributária. Mais uma vez, o legislador optou por atribuir relevância essencial ao vetor patrimonial.

Por outro lado, estipula 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 da 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. Isto é, a possibilidade de arquivamento do processo está claramente dependente de se tratar de um crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a possibilidade de dispensa da pena e se estiverem verificados todos os requisitos da dispensa. O mesmo é dizer que o arquivamento do processo só é possível se, conjuntamente com 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. Ora, mais uma vez, o legislador entendeu dar grande relevância ao cariz patrimonial das infrações tributárias, o que leva a indicar que o bem jurídico tutelado por estes ilícitos é o conjunto das receitas fiscais que o Estado é titular.

Mas, mais evidente do cariz patrimonial do bem jurídico patrimonial é o artigo relativo à suspensão da execução da pena de prisão: estabelece o art.º 14.º que 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. E em caso de falta do pagamento das quantias referidas anteriormente, o tribunal pode: exigir garantias de cumprimento; prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; ou revogar a suspensão da pena de prisão. Da análise deste preceito legal resulta claro que o legislador estabeleceu como condição única para a suspensão da execução da

¹⁶⁵ Estipula o art.º 22.º, n.º 2 do RGIT que “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.” Segundo JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, As consequências jurídicas do crime*, cit., p. 302, as hipóteses de atenuação especial da pena verificam-se quando “existam circunstâncias que diminuam por forma acentuada as exigências de punição do facto, deixando aparecer a sua imagem global especialmente atenuada, relativamente ao complexo normal de casos que o legislador terá tido ante os olhos quando fixou os limites da moldura penal respectiva”.

pena de prisão o pagamento da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz assim o entenda, o pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para pena de multa. 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.

Há outro aspeto que deve ser salientado e que confirma a orientação do legislador pela visão patrimonial do bem jurídico tutelado. A Lei n.º 64-B/2001, de 30 de dezembro, adicionou uma nova alínea ao n.º 2 do art.º 104.º do RGIT. Esta alínea qualifica a fraude fiscal em razão do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente, isto é, realiza-se a qualificação da fraude quando a vantagem patrimonial for superior a 50.000,00 euros.

Este mesmo diploma acrescentou ainda um número terceiro ao referido art.º 104.º, no qual se estabelece uma “*hiperqualificação*”¹⁶⁶, punida com pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e pena de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas. Esta qualificação do ilícito deriva do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente ser superior a 200.000,00 euros.

Nesta medida, estas alterações legislativas acentuam de forma evidente a componente patrimonial do ilícito qualificado que surge, desta maneira, centrado no valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente¹⁶⁷. Levam também à criação de um modelo em escalões: se a vantagem patrimonial for igual ou inferior a 50.000,00 euros a fraude será simples, a menos que se verifiquem cumulativamente duas das circunstâncias no n.º 1 do art. 104.º ou o recurso aos meios referidos no n.º 2 desse artigo; se a vantagem obtida pelo agente for superior a 50.000,00 euros a fraude é qualificada; se a vantagem for superior a 200.000,00 euros a fraude será “*hiperqualificada*”.

¹⁶⁶ Expressão de SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” *cit.*, p. 627.

¹⁶⁷ No mesmo sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” *cit.*, p. 627.

Ainda a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, introduziu uma cláusula desta natureza no âmbito do delito de abuso de confiança fiscal¹⁶⁸, fazendo depender a punição da não entrega de prestação tributária de valor superior a 7.500,00 euros.

Concluimos, então, que a introdução destes novos elementos patrimoniais confirma a natureza patrimonial do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais.

Por fim, em abono da tese patrimonial do bem jurídico tutelado, refira-se que o legislador qualifica como contraordenações fiscais, e não como crimes fiscais, as condutas que lesem com pouca gravidade o património fiscal do Estado. Punindo, por sua vez, como crimes fiscais as condutas dos agentes que causem prejuízos patrimoniais superiores aos legalmente estabelecidos. Isto indica, com toda a clareza, a ideia de que o bem protegido pelos crimes fiscais é de natureza patrimonial.

IV- O ART.º 103.º, N.º 2 DO RGIT

Estabelece o art.º 103.º, n.º 2 do RGIT que “*Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.*”¹⁶⁹. Ou seja, este preceito legal estabelece que a fraude fiscal não é punível se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 euros¹⁷⁰, caso em que é punida como contraordenação fiscal (art.ºs 113.º, 118.º e 119.º do RGIT).

¹⁶⁸ Estipula o artigo 105.º, n.º 1 do RGIT que “1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.”

¹⁶⁹ Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro. Na redação inicial do RGIT estabelecia-se que a fraude fiscal não era punível se a vantagem patrimonial ilegítima fosse inferior a 7.500,00 euros. Note-se que, por lapso, este n.º 2 faz uma remissão para os factos previstos nos “números anteriores”, quando na verdade apenas existe um número anterior. Pensamos que o legislador terá querido dizer número anterior ou alíneas anteriores, neste sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 89, nota 161.

¹⁷⁰ Neste sentido o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 09-05-2007, disponível em www.dgsi.pt, que entendeu que “*Presentemente, não é criminalmente punível como fraude fiscal a factualidade conducente à obtenção de vantagem ilegítima inferior a 15 000 euros, referida a cada uma das declarações a apresentar.*” Temos de destacar a falta de coerência legislativa nos crimes tributários. Na fraude fiscal se de uma conduta resultar vantagem patrimonial ilegítima igual a 15.000,00 euros, será punida como crime, já no crime de Introdução Fraudulenta no Consumo (artigo 96.º do RGIT) estabelece-se como condição de punibilidade que o valor da prestação tributária em falta seja superior a 15.000,00 euros, ou seja, se o valor em causa for igual a 15.000,00 euros não haverá punição por Introdução Fraudulenta no Consumo. Já na Burla Tributária (artigo 87.º do RGIT) atribui-se relevância à atribuição patrimonial para fundamentar a agravação da punição, recorrendo-se ao conceito de “valor elevado” do artigo 202.º, al. a) do CP. Assim, se uma atribuição patrimonial de 5.500,00 euros agrava a pena da Burla Tributária, uma vantagem patrimonial ilegítima inferior a 15.000,00 euros exclui a punição por Fraude Fiscal. Conclui SUSANA

Esta inovação é, porventura, a diferença mais relevante em relação ao crime de fraude fiscal constante da legislação anterior ao RGIT. Trata-se, pois, da introdução de “*Um valor de minimis do qual depende a relevância penal dos factos*”¹⁷¹, igual para pessoas singulares e coletivas. De realçar que no crime de fraude fiscal precedente também se fazia referência a um valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima pretendida (art.º 23.º, n.º 3, al. a) do RJFNA) – superior a 1000 contos para as pessoas singulares e 2000 contos para as pessoas coletivas –, mas desse valor não dependia, como agora, a relevância penal dos factos.

Nos últimos tempos, em vários ordenamentos jurídicos, têm-se introduzido valores quantitativos, no âmbito dos crimes tributários, que condicionam a relevância penal da conduta fraudulenta. Temos, por exemplo, o art.º 305 do CP espanhol, onde o legislador estabeleceu a fixação de um limite quantitativo – de 120.000,00 euros – que marcará a fronteira entre o crime de fraude fiscal e a infração administrativa¹⁷². O limite mínimo de incriminação estipulado pelo legislador português é justificado pela “*ideia de que nesta matéria o mais importante é «pescar os peixes graúdos», por populista e demagógico que seja este princípio, mas que tem tanto de demagógico quanto de justo, de populista como de verdadeiro.*” Quanto à decisão da fixação do valor do limite de incriminação, a “*decisão política foi no sentido de que não era oportuno dar qualquer sinal de menos rigor e determinação no combate à criminalidade tributária, ainda que se tratasse de distinguir a pequena da grande criminalidade.*”¹⁷³.

AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 92, que “*Esta é, para nós não só uma técnica legislativa pouco clara e pouco coerente em termos formais, como duvidosa em termos de justiça material.*” Por outro lado, o valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima pretendida necessária à punição do crime contra a segurança social é metade do exigido para a fraude fiscal (depois da alteração introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro). Opção legislativa que ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cit., p. 216, nota 627, não entende e discorda. Também JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 4.ª ed., pp. 689 e 690, mostram-se críticos em relação a estas discrepâncias. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, cit., p. 78, referindo à escolha dos limites quantitativos, entende que “*tem sempre algo de irracional e no plano político-criminal o estabelecimento desses limites apresenta as maiores incongruências. O que seria coerente seria a adopção do sistema do Código Penal em tomar em conta a questão do valor para efeitos de graduação da pena nos crimes contra o património*”.

¹⁷¹ Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, 3.ª ed., Torino, UTET, 2004, p. 662, apud ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cit., p. 202, nota 591.

¹⁷² Em Itália é exemplo deste movimento o Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de março de 2000, tendo sido os limites aí constantes revistos pela Lei 148/2011, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” cit., p. 302, nota 12. Na Alemanha, pelo contrário, não foi esta a escolha do legislador, uma vez que o limite introduzido não se refere à relevância da conduta, mas à relevância da desistência do agente, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal ...”, cit., p. 1133.

¹⁷³ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre ...”, cit., pp. 64 e 65. O mesmo autor, *Direito Penal Tributário*, cit., p. 78, afirma que “*São duas as exigências político-criminais subjacentes nestas previsões normativas: a) punir apenas as condutas que acarretem ou possam acarretar dano quantitativamente grave ao erário; b) evitar os efeitos*

Atualmente, a determinação da vantagem patrimonial que a conduta do agente pode ilegitimamente atingir é, inúmeras vezes, difícil. A moderna técnica fiscal tem vindo a aplicar métodos do tipo *pay as you earn*, como, por exemplo, os pagamentos por conta e a retenção na fonte. A primeira técnica consiste em entregas periódicas de frações de imposto realizadas pelo próprio contribuinte, a título de adiantamento do imposto que eventualmente venha a corresponder ao exercício em que se verifica. Já a retenção na fonte traduz-se na dedução e entrega ao Estado de uma parte dos rendimentos do contribuinte por entidades, em regra, devedoras desse rendimento¹⁷⁴. Todavia, a quantia patrimonial que o contribuinte possa alcançar através do reembolso indevido não coincide obrigatoriamente com o montante que o contribuinte deixou de pagar por via do imposto que era devido e, desta forma, pode não se identificar na totalidade com o valor em que as receitas fiscais foram diminuídas¹⁷⁵. Segundo SUSANA AIRES DE SOUSA, “a vantagem patrimonial ilegítima a que se refere o n.º 2 do artigo 103.º tem de estar referida ao montante que o sujeito pretendeu, de modo ilegítimo, deixar de pagar, e não ao montante do reembolso indevido a que a sua conduta é idónea a obter. Na fraude fiscal a vantagem patrimonial ilegítima há-de constituir o reverso da diminuição das receitas tributárias, ou por outras palavras, a vantagem patrimonial há-de reconduzir-se à «prestação tributária em falta»”¹⁷⁶.

paralisantes para as estruturas judiciárias de múltiplos processos criminais de pouca monta.” Para ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO/JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *Regime das Infracções*, cit., p. 319, “terão pesado na opção político-criminal do legislador razões de oportunidade processual ou mesmo de (des)necessidade de punição de condutas objectivamente desprovidas de relevância penal fiscal, considerada num plano jurídico-tributário, financeiro e pecuniário.”

¹⁷⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 87.

¹⁷⁵ Para melhor compreensão deste problema veja-se o exemplo dado por SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 87 e 88, nota 158, “um contribuinte fez pagamentos por conta de IRC ou IRS no valor de 10000, no decurso de um determinado período, v. g. um ano civil. Para o mesmo período temporal, o contribuinte apresentou custos documentados em facturas forjadas. Com esse seu comportamento, aquele contribuinte conseguiu que o imposto liquidado fosse inferior ao que deveria ter sido liquidado na ausência daqueles elementos forjados. Deste modo a administração fiscal determina parte da restituição dos pagamentos por conta no valor de 9000, quando, na verdade, de acordo com a matéria colectável real e efectiva daquele contribuinte, deveria ter sido liquidada uma prestação tributária de 8000 (e como tal só deveriam ter sido restituídos 2000). A qual dos dois valores – 9000, correspondente ao valor global do reembolso, ou 7000, valor da prestação tributária em falta – se deve atender para efeitos do n.º 2 do artigo 103.º?”

¹⁷⁶ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 88. De referir que nos trabalhos preparatórios do RGIT diz-se que “por razões de justiça e racionalização, muitos dos tipos penais são limitados a um valor mínimo das mercadorias objecto dos crimes aduaneiros ou, nos crimes fiscais, da prestação tributária em falta, convertendo-se os factos constitutivos desses crimes em contra-ordenação abaixo desse limite”, cfr. Proposta de Lei n.º 53/VIII/2, publicada no DAR, II série A, n.º 19/VIII/2 – Suplemento 2000-12-14. Contudo, como refere SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 89, nota 160, “o legislador deveria ter sido mais claro quanto à conjugação deste valor com a configuração do crime de fraude fiscal como um crime de perigo”.

Tem-se questionado se a avaliação indireta pode servir como critério para determinar a vantagem patrimonial ilegítima. Esclareça-se, antes de tudo, que a avaliação indireta, nos termos do art.º 83.º, n.º 2 da LGT, visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha. Sendo que esta modalidade de avaliação, como dispõe o art.º 85.º, n.º 1 da LGT, é subsidiária da avaliação direta, que é aquela que visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

Sobre esta questão, reconheceu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 180/2007¹⁷⁷ a legitimidade do recurso aos métodos indiciários por parte da Administração Fiscal, para obter um rendimento real presumido e assim determinar a matéria coletável (lucro tributável), “isto é, embora admitindo a recurso a esses métodos em sede fiscal, expressamente afasta a sua extensão quando esteja em causa a determinação da responsabilidade criminal (...), estas normas não podem servir para determinar a responsabilidade criminal dos suspeitos de prática de crime de fraude fiscal, levando à presunção de um dano, nem a natureza de crime de perigo o legitima, face aos princípios da necessidade e da culpa legitima essa presunção, que aliás violaria o princípio da presunção de inocência do arguido (ou, no plano da prova, o princípio *in dubio pro reo*).” Também NUNO POMBO entende que a responsabilidade penal dos arguidos deve ser aferida à luz dos princípios gerais do direito criminal, por isso “os valores apurados através dos critérios indirectos, por serem presumidos ou meramente indiciários, não podem servir de base a uma condenação penal, uma vez que no processo criminal vigora presunção de sentido contrário, como resulta do n.º 2 do artigo 32.º da CRP.”¹⁷⁸. Importa ainda referir que os juro

¹⁷⁷ Disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Neste sentido também o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 27-02-2002, o Acórdão da Relação de Lisboa de 19-01-2005. Em sentido diferente temos o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 26-02-2013, entende que “É legítimo o recurso à aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria tributária. Não constituindo um modo de avaliação de um montante efectivamente existente, possibilita a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que, supostamente, o podem identificar, sem prejuízo do seu carácter excepcional e subsidiário em relação à avaliação directa. Incumbe à administração tributária provar a existência dos pressupostos legais da aplicação do método de avaliação indirecta e o contribuinte terá à sua conta o encargo de provar que a quantificação do valor tributável encontrado é excessivo.”, e o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 22-06-2005, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

¹⁷⁸ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 78 e 79. Já CARLOS PAIVA, *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*, p. 140, entende que “as presunções administrativas, quando absolutas e despojadas de prova bastante dos indícios em que se funda, terão poucas probabilidades de transportar para o processo penal a prova suficiente para a incriminação. Porém, outras haverá, serão mesmo a maioria, que deverão ter um grau de aceitação diferente, porquanto se apoiam em factos concretos e que, não podendo ser ignorados, são determinantes para conduzir às presunções por parte da administração fiscal, nesses casos, a suscetibilidade de suportar a prova incriminatória será bastante mais elevada.”

compensatórios, que se integram na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados (art.º 35.º, n.º 8 da LGT), para efeitos criminais, não integram o conceito de vantagem patrimonial ilegítima, pois se fosse defendido um entendimento diferente “*estar-se-ia a autorizar que a lei criminal (...) reconhecesse efeitos constitutivos de responsabilidade criminal ao mero decurso do tempo*”¹⁷⁹.

Questão doutrinal controversa, que também tem dividido a doutrina espanhola e italiana, é a qualificação dogmática desta circunstância prevista neste n.º 2. É extremamente importante, visto ter grandes consequências a nível prático, determinar se a exigência do legislador concorre ainda para a determinação do ilícito ou se esta é unicamente uma circunstância que, não se ligando nem à ilicitude nem à culpa, é decisiva para a punibilidade da conduta. Segundo a primeira orientação¹⁸⁰, o Direito Penal, segundo o princípio da fragmentariedade, concretiza o modo como quer proteger o bem jurídico tutelado. Neste âmbito, ao fazê-lo, recorre ao uso de um elemento quantitativo que se vai refletir na qualidade da ilicitude: se a vantagem patrimonial a obter pelo agente com a sua conduta for inferior ao montante legalmente consagrado não se concretiza o ilícito do art.º 103.º, mas estaremos perante uma contraordenação¹⁸¹. Entendem estes autores que este limite quantitativo não é um facto exterior alheio à conduta do agente, já que ao realizar dolosamente a conduta terá, pelo menos, previsto a possibilidade de defraudar o Estado num certo montante quantitativo¹⁸².

Por outro lado, pode interpretar-se este n.º 2 do art.º 103.º como um elemento que não revelando ao nível do tipo de ilícito ou do tipo de culpa, ainda assim decide da punibilidade do facto, enquanto manifestação de carência de dignidade penal do facto ilícito e culposo do n.º 1 do mesmo artigo. A dignidade penal é entendida como um “*elemento fundamentador e compreensivo par excellence da categoria dos pressupostos da punibilidade*”¹⁸³. Segundo este entendimento, estamos fora do domínio da ilicitude mas dentro da categoria da punibilidade.

¹⁷⁹ Cfr. Neste sentido NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 80 e 81 e PAULO MARQUES, *Infracções Tributárias: Investigação Criminal*, Volume I, p. 115. Em sentido diferente GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, cit., p. 234 que afirma que o limite quantitativo “*inclui todos os valores que devam constar da declaração a apresentar à administração tributária.*”

¹⁸⁰ Posição defendida pela maioria da doutrina espanhola, cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 224. Por exemplo, FERMÍN MORALES PRATS, *Comentarios al Nuevo Código Penal*, p. 1546, considera que o valor quantitativo integra o resultado típico do crime.

¹⁸¹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 90.

¹⁸² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 303.

¹⁸³ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “Sobre o estado actual da doutrina do crime”, in *RPCC*, Ano 2 (1992), pp. 35 e 36.

Deste modo, a suscetibilidade de obter uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15.000,00 euros, constitui uma condição objetiva de punibilidade; por seu turno, abaixo desse valor, visto não carecer de dignidade penal, trata-se de uma contraordenação¹⁸⁴. Dizem os defensores desta posição que a norma penal é sempre lesada, quer o dano causado ultrapasse ou não a barreira quantitativa estipulada na lei e, por isso, a conduta será típica, ilícita, culposa mas a sua punibilidade está excluída¹⁸⁵. Assim, na prática, não é necessário que este limiar quantitativo seja abarcado pelo dolo do agente. Além disto, argumentam que o texto legal da fraude fiscal declara literalmente que os factos abaixo de um certo montante não são puníveis, associando, assim, essa expressão a elementos estranhos ao ilícito e à culpa¹⁸⁶.

Deve realçar-se que os defensores desta posição enfrentam alguns problemas adicionais, que não serão aqui abordados por falta de espaço. Na verdade, a categoria da punibilidade não é admitida autonomamente por toda a doutrina¹⁸⁷. Além disso, os próprios contornos das condições objetivas de punibilidade¹⁸⁸ não são unânimes e nem sempre é fácil distingui-las de outras figuras, nomeadamente dos elementos do tipo objetivo do ilícito¹⁸⁹.

Na jurisprudência nacional, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-03-2011¹⁹⁰ entendeu que *“Nesta conformidade, trata-se de uma circunstância que foi adicionada aos elementos do tipo do crime de fraude fiscal, que não chega a integrar a sua descrição objectiva e*

¹⁸⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 91.

¹⁸⁵ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 302. Uma parte minoritária da doutrina espanhola tem este entendimento, nomeadamente MUÑOZ CONDE, ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA e BACIGULUPO. Já na doutrina italiana, CARACCIOLI, FLORA e D'AVIRRR-NANNUCCI seguem esta posição, cfr. IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 218 e 219.

¹⁸⁶ Cfr. FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, cit., p. 702.

¹⁸⁷ Veja-se a breve referência a esta temática na nota 46.

¹⁸⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito penal Tributário*, cit., pp. 88 e 89, entende as condições objetivas de punibilidade como *“elementos que a lei requer para a punibilidade da conduta, mas que são independentes da ilicitude e da culpabilidade da própria conduta. São acontecimentos exteriores ao tipo, futuros ou concomitantes, mas incertos. São elementos suplementares do tipo, mas não se incluem no mesmo, caracterizando-se precisamente pela circunstância se derem exteriores. (...) são inspiradas por razões de política criminal, entendendo o legislador que sem elas não se justifica a punibilidade do facto típico, ou por ausência de dano efectivo ao interesse tutelado ou por outra razão de oportunidade ou conveniência.”* FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, cit., pp. 775 e 776 considera que *“As condições objectivas de punibilidade são circunstâncias de natureza objectiva, imediatamente conexas com o facto do agente mas indiferentes à sua vontade, de que depende a efectivação da ameaça penal cominada no tipo legal. Correspondem a elementos usados pelo legislador para delimitar a intervenção penal que apresentam em regra cinco características: natureza objectiva, conexão com o facto, autonomia em relação ao ilícito, indiferença à imputação subjectiva e um efeito condicionador da ameaça penal.”*

¹⁸⁹ Cfr. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal*, cit., pp. 230 e 231.

¹⁹⁰ Neste sentido também o Acórdão da Relação de Guimarães de 03-07-2012, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

muito menos subjectiva do tipo-base, mas que fundamenta a sua punibilidade, tratando-se, por isso, de uma condição objectiva de punibilidade.”

A resposta adequada a esta questão, pensamos nós, está intimamente ligada com o entendimento defendido sobre o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais.

Entende FIGUEIREDO DIAS que 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*”¹⁹¹. O legislador português utilizou um elemento adicional de quantidade no art.º 103.º, n.º 2, onde 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.*”¹⁹².

Como atrás defendemos, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais é o conjunto das receitas fiscais que o Estado é titular. O legislador decidiu incluir no ilícito penal da fraude fiscal um elemento de quantidade que se traduz em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limite mínimo de ofensividade ao bem jurídico protegido. Segundo 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.*”¹⁹³. Como os crimes fiscais têm 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. Por isso a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15.000,00 euros é um elemento constitutivo do crime de fraude fiscal¹⁹⁴.

¹⁹¹ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral*, cit., p. 163.

¹⁹² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 265.

¹⁹³ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 304. No mesmo sentido GERMANO MAQUES DA SILVA, “Notas sobre ...”, cit., p. 64. Também FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, cit., p. 707, considera que quando o valor monetário é usado para delimitar dois ilícitos típicos de natureza distinta (penal e contraordenacional) estamos no âmago da ilicitude material.

¹⁹⁴ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 304. Porém, não deixa a autora de salientar um aspeto negativo na construção do crime de fraude fiscal: “*a norma teria beneficiado em clareza se o legislador, ao invés de um crime de perigo, tivesse construído a fraude fiscal como um crime de dano, exigindo como resultado da conduta a efectiva lesão das receitas tributárias por via das condutas tipificadas*”.

Neste sentido temos também ISABEL MARQUES DA SILVA que entende que, apesar de ser necessário fazer uma interpretação corretiva do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT devido ao facto de a letra da lei indicar que se trata de uma condição objetiva de punibilidade e não ser admissível o recurso a instrumentos dogmáticos diferentes para o mesmo fim e dentro do mesmo diploma legislativo, se trata de um elemento do tipo, tal como acontece no crime de fraude fiscal contra a segurança social e em certos crimes aduaneiros onde esse elemento é exigido¹⁹⁵. Igualmente FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO considera que as cláusulas de valor monetário nos crimes tributários são elementos constitutivos do ilícito penal típico e não pressupostos autónomos da punibilidade, até porque na fraude fiscal “o valor monetário é um simples referente (da conduta ou do agente) e não um facto objectivo. Como tal, não revela sequer materialidade para ser qualificado como uma condição objectiva de punibilidade por falta de densidade fáctica.”¹⁹⁶.

Também já a jurisprudência nacional defendeu esta posição no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 12-03-2014¹⁹⁷ que explicita que “o limite quantitativo do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, constituindo um elemento do tipo de ilícito do crime de fraude fiscal, é também aplicável à fraude qualificada tipificada no artigo 104.º do mesmo diploma.”

Dos argumentos expostos, entendemos que este limite quantitativo pertencerá ao tipo e terá, por consequência, de ser objeto da aferição do dolo do agente. Isto porque o legislador reconheceu a insignificância da lesão para o bem jurídico quando a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 euros, e entendeu, por outro lado, que só existe lesão para o bem jurídico com dignidade penal quando o comportamento seja idóneo a alcançar uma certa dimensão, não sendo, por isso, esta estranha à essência do crime.

Outra controvérsia doutrinal, que não será aqui abordada, consiste em qualificar o crime de fraude fiscal como crime de perigo concreto, abstrato, abstrato-concreto ou crime de aptidão¹⁹⁸. E a opção tomada neste âmbito terá, consequentemente, influência sobre a questão de

¹⁹⁵ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cit., p. 204. Também GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, cit., p. 234 entende que o limite quantitativo é um elemento do tipo. No mesmo sentido ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal*, cit., pp. 246 e 248, que entende que o valor de 15.000,00 euros não é estranho à categoria do ilícito penal, devendo essa vantagem patrimonial ilegítima estar compreendida no dolo do agente.

¹⁹⁶ Cfr. FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, cit., p. 707.

¹⁹⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

¹⁹⁸ De referir que todas estas respostas têm curso na doutrina. Sobre a questão ver MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A Fraude fiscal – Dez anos depois ...”, cit., p. 257 e ss.

saber se a vantagem patrimonial ilegítima tem de ser efetivamente realizada ou se basta que a conduta seja idónea a concretizar essa vantagem, assumindo-se, desta forma, como uma clara antecipação da tutela. Ora, o n.º 1 do art.º 103.º estabelece um conjunto de vantagens patrimoniais indevidas (“*não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais*”) aptas a diminuir as receitas tributárias. Como o n.º 2 do mesmo preceito legal remete para os factos previstos no n.º 1, deve interpretar-se este n.º 2 da seguinte maneira: para que a conduta do agente seja penalmente relevante é necessário que ela se mostre idónea a diminuir as receitas tributárias e, como tal, a causar uma vantagem patrimonial ilegítima em valor igual ou superior a 15.000,00¹⁹⁹. Por isso, na esteira de SUSANA AIRES DE SOUSA e MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, entendemos que o crime de fraude fiscal se configura como um crime de aptidão²⁰⁰.

4.1) Aplicabilidade do art. 103.º, n.º 2 à fraude fiscal qualificada

Questão importante é a de saber se o n.º 2 do art.º 103.º, que estabelece a não punibilidade das condutas fraudulentas quando a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 euros, se aplica no âmbito da fraude fiscal qualificada. Entende NUNO POMBO que o legislador, pela técnica usada no desenho da norma incriminadora, veio permitir que se instalasse a dúvida quanto a saber se a efetiva punição, tal como se estabelece para o crime de fraude fiscal simples, pressupõe a pretensão de ser auferida vantagem patrimonial igual ou superior a 15.000,00 euros. “*O artigo 104.º, sobre este aspecto, é estranhamente mudo.*”²⁰¹.

A jurisprudência portuguesa tem tido posições divergentes, sendo que a maioria defende que este limite quantitativo tem aplicação na fraude fiscal qualificada.

4.1.1) Argumentos contrários

Apenas no ano de 2009 surgiu a primeira decisão jurisprudencial a defender que o limite de 15.000,00 euros do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT não é aplicável à fraude fiscal qualificada²⁰².

¹⁹⁹ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., p. 89.

²⁰⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 73 e ss e MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, “A Fraude Fiscal ...”, cit., pp. 216 e ss.

²⁰¹ Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., pp. 215 e 216.

²⁰² Trata-se do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18-05-2009. Defendendo esta posição veja-se ainda o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 07-03-2012 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 28-05-2012, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Entendem, então, os defensores desta posição – argumento literal – que a técnica legislativa usada é clara. Quem comete o crime de fraude fiscal não pratica apenas os factos previstos nos “*números anteriores*” do art.º 103.º, n.º 2. Pratica esses e mais outros que qualificam o crime, como por exemplo a utilização de faturas falsas. Os factos não puníveis são apenas os previstos nos “*números anteriores*”, não existindo nenhuma razão, literal ou outra, para sustentar que o legislador pretendeu também abranger os factos previstos nos artigos seguintes²⁰³.

Esta posição entende que a remissão efetuada pelo art.º 104.º, n.º 1 do RGIT – “*Os factos previstos no número artigo anterior são puníveis*” – significa, evidentemente, a necessária referência aos elementos constitutivos do tipo criminal fraude fiscal simples, já que não há fraude fiscal qualificada sem a verificação da pressuposição factual do tipo base, e nada mais, não havendo motivo para o acolhimento na fraude fiscal qualificada, através da referida remissão, da condição objetiva de punibilidade constante do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT. A letra das duas disposições legais, art.ºs 103.º, n.º 2 e 104.º do RGIT, não oferece qualquer dúvida, pelo que não há nenhuma razão para se proceder a uma interpretação corretiva, lançando-se mão de outros elementos que a própria letra não consente. Estes defensores apoiam este entendimento no art.º 9.º, n.º 3 do CC que impõe que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados²⁰⁴.

Entendem também os defensores desta orientação que as realidades dos art.ºs 103.º e 104.º são “*de gravidade distintas*”²⁰⁵. Na verdade, uma coisa é a fraude consistir na comunicação da existência de um negócio simulado; outra coisa, muito mais grave, é, por exemplo, forjar documentos para convencer que o negócio efetivamente existiu, dificultando, desta forma, a descoberta do ilícito. E foi apenas o primeiro comportamento – aquele que revela menor gravidade – que o legislador pretendeu beneficiar com a norma do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT.

Entendeu o Ministério Público, na sua resposta ao recurso apresentado no âmbito do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 07-03-2012²⁰⁶, que da letra do art.º 103.º, n.º 2

²⁰³ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18-05-2009, disponível em www.dgsi.pt.

²⁰⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 28-05-2012, disponível em www.dgsi.pt.

²⁰⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18-05-2009 e Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 07-03-2012, disponíveis em www.dgsi.pt.

²⁰⁶ Disponível em www.dgsi.pt.

resulta claramente que o legislador só pretendeu abarcar com esta “despenalização”²⁰⁷ o crime de fraude fiscal simples, pois no crime de fraude fiscal qualificada, ilícito penal novo, não está previsto nenhum número idêntico ao do art.º 103.º, n.º 2; por isso, o valor da vantagem patrimonial não revela para efeitos de “despenalização” no crime de fraude fiscal qualificada. Isto porque quando o legislador pretende desqualificar um crime ou despenalizar uma conduta, consagra-o expressamente, como o faz, por exemplo, quanto à desqualificação prevista no art.º 204.º, n.º 4 do CP²⁰⁸.

Por fim, refiram-se mais três argumentos a favor da não aplicação do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT ao crime de fraude fiscal qualificada apresentados pelo Juiz Desembargador JOSÉ ALBERTO VAZ CARRETO no seu voto de vencido no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-03-2011²⁰⁹. Entende o Juiz Desembargador que o crime de fraude fiscal é um crime de perigo e de resultado cortado, já que prescinde do prejuízo efetivo/dano ou enriquecimento ilegítimo para a sua consumação e para a proteção do bem jurídico, e se a existência de prejuízo para o Estado e/ou benefício para o agente não constitui um elemento do tipo legal da fraude fiscal, não pode nem deve ser atribuído relevo ao valor a partir do qual a conduta ilícita é punível.

Outro argumento exposto é que o crime de fraude fiscal qualificada protege as condutas que atentam contra a verdade e transparência exigidas na relação entre a administração fiscal e o contribuinte, tratando-se esta de uma razão autónoma de incriminação que se prende com as circunstâncias especiais relativas ao modo de atuação do agente e o conclui com terceiros ou funcionários públicos ou ao uso de faturas falsas. Entende o Desembargador que não é curial punir menos gravemente a atuação falsificadora no âmbito fiscal do que no âmbito geral, já que a fraude fiscal praticada com recurso à falsificação de documentos está em concurso aparente com o crime de falsificação de documentos no CP – art.º 256.º –, sendo que no tipo de ilícito previsto no CP a sua punibilidade não está dependente do valor do prejuízo patrimonial visado ou obtido.

²⁰⁷ Termo usado pelo Ministério Público. Pensamos que na presente situação não é correto o uso da expressão “despenalização”, mas sim *descriminalização*, visto que, com a introdução do limite quantitativo, o facto apenas deixou de ser punido como crime, mas continua a ser punido como contraordenação. É o que normalmente se designa por “*descriminalização especial*”, por via da conversão de um ilícito penal em contraordenacional, ao invés da “*simples*”, em que pura e simplesmente o ilícito deixa de fazer parte de qualquer matéria proibida, independentemente do ramo de Direito a que se atenda.

²⁰⁸ Estabelece o artigo 204.º, n.º 4 do CP que “*Não há lugar à qualificação se a coisa furtada for de diminuto valor.*”

²⁰⁹ Disponível em www.dgsi.pt. Note-se que os argumentos apresentados pelo Juiz Desembargador estão concretamente relacionados com a aplicação do limite quantitativo à situação do artigo 104.º, n.º 2 do RGIT.

Por último, defende o Juiz Desembargador que no art.º 104.º, n.º 2 do RGIT a fraude fiscal surge desligada dos factos previstos no art.º 104.º, n.º 1, sendo qualificada pelo simples uso da falsificação de faturas, não necessitando, ao contrário do n.º 1 do art.º 104.º, da verificação cumulativa de mais de uma das circunstâncias. Tal situação traduz-se num crime autónomo de fraude fiscal, por isso, o limite quantitativo não pode ter aplicação neste âmbito.

4.1.2) Argumentos favoráveis

A posição maioritária da jurisprudência vai no sentido da aplicação do limite quantitativo estabelecido no art.º 103.º, n.º 2 do RGIT à fraude fiscal qualificada²¹⁰.

Os defensores desta posição entendem que há razões literais intransponíveis para se considerar que o crime de fraude fiscal qualificada foi objeto de descriminalização quando o valor da vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 euros. Realçam que para tipificar o crime de fraude fiscal qualificada o art.º 104.º, n.º 1 do RGIT remete para “*os factos previstos no artigo anterior*” e não para os factos previstos no n.º 1 do artigo anterior. E os factos previstos no artigo anterior não são apenas os elementos típicos previstos no n.º 1, mas também a condição objetiva de punibilidade prevista no n.º 2 do art.º 103.º, ou seja, facto punível é a conduta ilegítima que vise a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias, mediante ocultação ou alteração de factos ou valores que devem constar dos livros de contabilidade ou de escrituração ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável ou mediante ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária, se a vantagem patrimonial ilegítima for de valor igual ou superior a 15.000,00 euros. Segundo uma interpretação conforme o estabelecido no art.º 9.º, n.º 2 do CC, pode concluir-se que a fraude fiscal qualificada apenas é punível se a vantagem patrimonial ilegítima não for inferior a 15.000,00 euros. Pois, se não fora essa a intenção do legislador, teria expressamente remetido para os números do artigo anterior que pretendia ver

²¹⁰ Defendem esta posição, por exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19-01-2011, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-03-2011, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23-03-2011, Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 03-07-2012 e Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 18-09-2013, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

aplicáveis à fraude fiscal qualificada e não para todo o artigo²¹¹. Além disso, a interpretação da lei penal deve ainda obedecer aos ditames do princípio da legalidade, sendo que este tem um papel fundamental na atividade interpretativa. Na verdade, ao agravar-se a responsabilidade de um agente numa base que fica fora do conjunto de significações admissíveis das palavras da lei, não se está a defender os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos. Se é verdade que a *ratio legis* assume uma função primordial também no âmbito da interpretação jurídico-penal, antes de ela entrar em jogo, “a interpretação admissível tem de passar a “prova de fogo” – para a qual pode servir a imagem do “funil invertido” – da sua admissibilidade face a teor literal da lei e aos significados comuns que ele comporta. De outro modo esfuma-se a função de garantia da lei penal – a protecção das pessoas perante a lei penal (...) e o disposto no artigo 29.º, n.º 1 perde inteiramente a sua função e o seu significado.”²¹². Isto é, o âmbito da interpretação da lei penal não pode colher uma interpretação que não corresponda ao sentido gramatical das palavras usadas, ainda que outras razões ou elementos de ordem interpretativa o pudessem justificar.

Outro argumento literal, apontado por esta posição, decorre da expressão utilizada no art.º 104.º, n.º 2, al. a) do RGIT: “A mesma pena é aplicável quando: A fraude tiver lugar (...)”. Assim, ao falar-se em “fraude” estará certamente a referir-se a uma fraude punível, ou seja, que tenha causado uma diminuição de receitas de valor igual ou superior a 15.000,00 euros, já que abaixo desse valor o comportamento é punível apenas como contraordenação²¹³.

Apresentam ainda um argumento de ordem sistemática. É que a técnica legislativa de agravar a moldura penal dos crimes, através de circunstâncias qualificativas, traduz-se sempre numa remissão para o crime simples (género), destacando um especial modo de realização (espécie). O crime qualificado é, deste modo, por definição, aquele que contém todos os elementos do crime simples, com a particularidade de ser cometido em determinadas circunstâncias²¹⁴.

Esta posição é ainda suportada pela origem e evolução legislativa do crime de fraude fiscal qualificada. Na verdade, na tradição legislativa portuguesa, antes do RGIT, as

²¹¹ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19-01-2011 e Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 03-07-2012, disponíveis em www.dgsi.pt.

²¹² Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral*, cit., p. 191.

²¹³ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23-03-2011 e Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 03-07-2012, disponíveis em www.dgsi.pt.

²¹⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23-03-2011, disponível em www.dgsi.pt e NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 216.

incriminações fiscais apresentavam uma estrutura bipartida: fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Estes dois crimes fiscais transitaram para o RGIT com alterações. Todavia, o legislador, em 2001, veio modificar esta estrutura bipartida com a autonomização da fraude fiscal qualificada num artigo próprio. Com efeito, a grande maioria das circunstâncias descritas no art.º 104.º, n.º 1 do RGIT integravam já a factualidade típica do crime de fraude fiscal prevista no art.º 23.º do RJIFNA, tratando-se de formas de exemplificação e concretização da conduta tipificada através do conceito indeterminado “*ocultação ou alteração de factos ou valores*”. Ora, de um ponto de vista histórico, muitas das circunstâncias que estão previstas no art.º 104.º, n.º 1 do RGIT eram concretizações da conduta matricial de fraude fiscal no âmbito do regime anterior, estando, por isso, sempre ligadas a este crime²¹⁵.

A jurisprudência nacional tem afirmado que não há qualquer razão especial para que o crime de fraude fiscal cometido com recurso a faturas falsas deva ser punido quando a vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a 15.000,00 euros. Isto porque toda a criminalidade fiscal visa combater a fuga ao pagamento de obrigações tributárias, ou seja, o bem jurídico tutelado é a obtenção do conjunto das receitas fiscais. O valor do prejuízo fiscal tem, no Direito Penal tributário, uma grande relevância, já que é em função desse valor que se demarca o crime da contraordenação. A existência de um determinado valor do prejuízo fiscal, a demarcar o crime da contraordenação, significa que o legislador entende que os prejuízos mais pequenos não devem ser criminalizados, independentemente da obrigação acessória que tenha sido frustrada ou do meio usado para tal. Atenta a finalidade da punição, não faria sentido que o prejuízo fiscal fosse irrelevante para criminalizar a conduta, mas já fosse essencial para recortar o tipo de crime qualificado pelo meio utilizado. Ou seja, as razões que levaram o legislador a consagrar, no art.º 103.º, n.º 2 do RGIT, um limiar mínimo de punibilidade, tanto se verificam quando o crime seja cometido através da utilização de faturas falsas, como quando seja cometido através da celebração de um negócio jurídico simulado, já que está sempre em causa evitar comportamentos que visem obter vantagens patrimoniais fiscalmente ilícitas²¹⁶.

Por último, afirma alguma jurisprudência portuguesa que o Direito Penal, atento o ancoramento que deve ter na Constituição, não é um fim em si mesmo, mas antes um sistema normativo ao serviço da convivência e das necessidades humanas no âmbito do Estado de Direito

²¹⁵ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” *cit.*, p. 633.

²¹⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23-03-2011, disponível em www.dgsi.pt.

democrático. Atendendo ao princípio constitucional da intervenção mínima (art.º 18.º, n.º 2 da CRP), tanto a definição normativa do crime, como a subsequente estatuição de uma reação, apenas encontram justificação se estiver em causa a proteção de um bem jurídico-penal. Isto só acontece se o mesmo tiver a necessária importância social para ser protegido e se for necessária a correspondente tutela²¹⁷. Por outro lado, do princípio da intervenção mínima resultam dois limites ao fundamento do Direito penal de Proteção dos bens jurídico-penais: natureza de *ultima ratio* do direito penal e a sua natureza fragmentária. Quanto ao primeiro limite, entende MANUEL DA COSTA ANDRADE que a carência de tutela penal dá expressão ao princípio de subsidiariedade e de *ultima ratio* do direito penal, podendo analisar-se num “*duplo e complementar juízo: em primeiro lugar, um juízo de necessidade (Erforderlichkeit), por ausência de alternativa idónea e eficaz de tutela não penal; em segundo lugar, um juízo de idoneidade (Geeignetheit) do direito penal para assegurar a tutela, e para o fazer à margem de custos desmesurados no que toca ao sacrifício de outros bens jurídicos, máxime a liberdade.*”²¹⁸. O segundo limite impõe que o *jus puniendi* apenas se deve exercer na medida em que for necessário para a proteção da sociedade, excluindo-se, por isso, da sua tutela as lesões insignificantes ou menos relevantes. O legislador, por razões de conveniência de político-criminal, consagrou o n.º 2 do art.º 103.º do RGIT. Quer se entenda este artigo como uma condição objetiva de punibilidade, quer se entenda que 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 15.000,00 euros é sempre o mínimo dos mínimos que justifica, segundo a opção do legislador, a criminalização das condutas de fraude fiscal. E isto é tanto para o crime de fraude fiscal simples, como para o crime de fraude fiscal qualificada, como de resto acontece com qualquer distinto grau de tipo legal de crime, por exemplo, não existe homicídio qualificado sem homicídio. A isto acresce o facto de os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da intervenção mínima do Direito Penal, que lhe conferem uma natureza fragmentária e de *ultima ratio*, imporem que se sujeite o crime de fraude fiscal qualificada - e aqui até com uma maior imposição, visto a sua reação penal ser mais

²¹⁷ Segundo MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A «dignidade penal» e a «carência de tutela penal» como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime”, in *RPCC*, Ano 2 (1992), p. 184, podemos definir a dignidade penal “*como a expressão de um juízo qualificado de intolerabilidade social, assente na valoração ético-social de uma conduta, na perspectiva da sua criminalização e punibilidade.*”

²¹⁸ Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A «dignidade penal» ...”, *cit.*, p. 186.

grave - à exigência do mínimo dos mínimos que fundamenta a punibilidade da fraude fiscal simples²¹⁹.

4.1.3) Tomada de posição

É fácil concluir que a posição maioritária da jurisprudência portuguesa é a de o limite quantitativo do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT ter aplicação também na fraude fiscal qualificada.

Por seu lado, a posição da doutrina nacional é unânime na defesa da aplicação do limite quantitativo à fraude fiscal qualificada. Entende SUSANA AIRES DE SOUSA que “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.”²²⁰. Também JOÃO RICARDO CATARINO/NUNO VICTORINO afirmam que a punição como crime de fraude fiscal depende do montante da vantagem patrimonial ilegítima, fixada no art.º 103.º, n.º 2²²¹. NUNO POMBO defende que “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.”²²². ISABEL MARQUES DA SILVA entende “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.”²²³. GERMANO MARQUES DA SILVA explicita que o limite do art.º 103.º “é aplicável à fraude qualificada, prevista e punível pelo artigo 104.º, mas já não o é à burla tributária”²²⁴. Também JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS pressupõem que a vantagem patrimonial ilegítima na punibilidade das alíneas d) e e), do n.º 1 do art.º 104.º do

²¹⁹ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-03-2011, disponível em www.dgsi.pt.

²²⁰ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 118 e 119.

²²¹ Cfr. JOÃO RICARDO CATARINO/NUNO VICTORINO, *Infracções Tributárias: anotações ao regime geral*, 3.ª ed., p. 819.

²²² Cfr. NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, cit., p. 216.

²²³ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cit., pp. 212 e 213.

²²⁴ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre ...”, cit., p. 64 e em *Direito Penal Tributário*, cit., p. 237.

RGIT²²⁵. Apoiante desta posição é ainda CARLOS PAIVA, defendendo como melhor posição a jurisprudência vertida no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-03-2011²²⁶. Finalmente, também MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA entende que o crime de fraude fiscal qualificada é punível desde que “*a vantagem supere aquele valor (de € 15.000) – é o que naturalmente decorre do facto de esta incriminação ser uma forma qualificada daquela. E da própria letra do art.º 140.º RGIT*”²²⁷.

Pela nossa parte, pensamos que será, sem margem de dúvida, a melhor posição, atendendo aos vários argumentos de índole literal, sistemática, histórica e teleológica. Contudo, são essencialmente dois os fatores que nos levam a defender esta posição: a natureza dos limiares mínimos de punição e o bem jurídico protegido pela norma.

Como atrás referimos, em vários ordenamentos jurídicos têm-se introduzido valores quantitativos que condicionam a relevância penal das condutas fiscalmente fraudulentas. E Portugal não foi exceção, pois em 2001, no art.º 103.º do RGIT, introduziu-se uma cláusula dessa natureza. A sua qualificação dogmática tem gerado controvérsia, todavia defendemos que se trata de um elemento típico do crime de fraude fiscal e não de uma condição objetiva de punibilidade. Sendo assim, naturalmente que este elemento típico terá de se verificar também no crime de fraude fiscal qualificada. Mas mesmo que se defenda que se trata de uma condição objetiva de punibilidade, os argumentos literais, históricos, sistemáticos e teleológicos indicam que ela terá plena aplicação no âmbito da fraude fiscal qualificada.

Mas ainda mais decisivo para a nossa tomada de posição é a opção sobre o bem jurídico tutelado pela norma. Também já foi referido por nós que na doutrina e jurisprudência não há consenso relativamente a este tópico. Referimos que há duas grandes correntes – teses patrimonialistas e funcionalistas ou sistémicas –, e ainda uma corrente mista, que tenta conciliar as ideias das duas teorias anteriormente referidas. Existem também teorias que não se encaixam em nenhum grupo. No nosso entender, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais é o conjunto das receitas fiscais. Defendemos, pois, uma visão patrimonialista. E indicamos que uma das razões para esta posição é o conjunto de alterações que o legislador tem vindo a realizar neste âmbito, visto acentuarem a componente patrimonial do crime de fraude fiscal qualificada que

²²⁵ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, cit., p. 712.

²²⁶ Cfr. CARLOS PAIVA, *Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual*, cit., pp. 133 e 134.

²²⁷ Cfr. MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, “A Fraude Fiscal ...”, cit., p. 252.

aparece, desde modo, centrado sobre o valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente. Ora, tendo em conta esta posição assumida por nós, pensamos que o legislador entendeu, ao abrigo da natureza fragmentária do Direito Penal, remeter para o Direito contraordenacional os ataques menos graves ao conjunto das receitas fiscais. Tendo subjacente esta natureza patrimonial, tornar-se-ia completamente inadmissível que uma vantagem patrimonial mínima, por exemplo, de 100,00 euros, obtida através do recurso a faturas falsas fosse punida de forma qualificada, nos termos do art.º 104.º, n.º 2, al. a) do RGIT, mas que o uso de um qualquer outro meio contabilístico adulterado ou a não declaração de certo valor que visasse proporcionar ao agente uma vantagem de 14.000,00 euros ficasse excluída de qualquer punição por via do art.º 103.º, n.º 0 do RGIT²²⁸. Este exemplo demonstra claramente que o limite quantitativo do art.º 103.º, n.º 2 do RGIT tem de ser aplicado no âmbito da fraude fiscal qualificada, sob pena de se criarem situações de completa injustiça.

CONCLUSÃO

Chegados a este ponto, é tempo de terminar. Devemos realçar que temos perfeita consciência que ficaram inúmeros pontos por tratar e que os dois temas abordados mereciam uma análise mais profunda. Apesar disso, não deixaremos de sumariar as mais importantes conclusões a que chegámos.

Hoje já não se entende a fuga aos impostos como ética e moralmente neutra. Contudo, continuam as dificuldades dos contribuintes em percecionarem as contraprestações que correspondem ao cumprimento da obrigação fiscal. Por isso, o Estado sente necessidade de 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 serviços²²⁹. A nível internacional, as condutas abusivas e ilícitas têm vindo a ser combatidas com implementação pelos Estado de acordos sobre trocas de informações fiscais.

²²⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” *cit.*, p. 633.

²²⁹ Veja-se o artigo 325.º do TUE.

Neste âmbito, temos no ordenamento jurídico nacional o RGIT, principal diploma de combate às infrações tributárias, onde consta o crime de fraude fiscal qualificada. Assim, relativamente à primeira grande questão tratada – o bem jurídico tutelado –, pensamos que o legislador optou por consagrar uma visão patrimonialista, apesar de existir uma grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência. Na verdade, a visão funcionalista apresenta recorrentemente uma confusão entre o fundamento das incriminações com o bem jurídico tutelado. Pensamos, pois, que as alterações legislativas que ocorreram no RGIT nos últimos anos indicam claramente que a opção do legislador é tutelar o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Quanto à segunda temática abordada, ao partirmos da ideia patrimonialista do bem jurídico e defendendo que o art.º 103.º, n.º 2 do RGIT é um elemento típico, só poderíamos concluir que, na senda da maioria da jurisprudência e doutrina, aquele limite quantitativo mínimo também se aplica à fraude fiscal qualificada.

Não temos a menor dúvida que os impostos terão cada vez mais um papel fundamental no financiamento dos Estados Sociais. Acreditamos que os Governos modernos terão de ter um papel ativo na promoção e defesa das funções sociais, dos direitos fundamentais e na criação de condições mínimas de dignidade. Porém, temos também noção que esse tipo de atividade só se consegue levar a cabo com um elevado financiamento. Ora, por isso acreditamos que a maioria desse financiamento será conseguida através do recurso aos impostos. Daí que o legislador tenha de implementar uma estratégia eficaz de combate à fuga aos impostos²³⁰.

Entendemos que a elevada complexidade do sistema fiscal e as abundantes reformas e contrarreformas no âmbito das infrações tributárias têm contribuído para o aumento da evasão fiscal e para o enfraquecimento da consciência coletiva do dever de pagar impostos. Deste modo, deve o legislador ter um maior cuidado nas alterações operadas neste ramo, não mudando constantemente o paradigma, nem criando sistemas fiscais que o próprio contribuinte não consegue perceber.

²³⁰ Uma nova abordagem deste problema pode ser vista na lei processual alemã que recentemente, no combate à criminalidade económica, adotou um sistema de “*privatização*” da investigação criminal. Isto é, já não é apenas o Estado sozinho que conduz tais investigações, integrando-se agora os agentes económicos e os próprios suspeitos nessa atividade. Apontam-se como vantagens desta opção os maiores recursos que os agentes económicos possuem, o facto de estarem envolvidos diretamente, e consequentemente com maior conhecimento, no ato criminoso e poderem agir mais facilmente a nível transnacional. Sobre esta temática, veja-se MARC ENGELHART, “Development and Status of Economic Criminal Law in Germany”, in *German Law Journal*, 15 (2014), disponível em <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1637>.

Outra questão a que os Governos modernos têm de responder, e não o têm feito de forma clara, é esclarecerem e demonstrarem a bondade da utilização das receitas fiscais. O Estado tem de fazer compreender aos cidadãos as questões essenciais do Orçamento do Estado, qual o destino dado aos impostos. Deveria optar por uma política pedagógica dos contribuintes, utilizando todos os meios de difusão de informação para evitar mal-entendidos. Através de medidas como esta conseguir-se-ia evitar a indiferença moral dos contribuintes face às leis fiscais e levá-los ao cumprimento espontâneo das obrigações fiscais²³¹. O contribuinte que consegue descortinar o fim em que foi utilizada a sua contribuição fiscal estará menos predisposto ao incumprimento das obrigações fiscais. Por isso, cabe ao Estado demonstrar de forma evidente o destino que deu às quantias arrecadadas.

Questões também muito importantes, que o próprio Estado precisa de combater e corrigir, são o sentimento generalizado da falta de equidade na repartição da carga fiscal, a falta de confiança nos governantes e a pesada carga fiscal existente nos Estado Modernos. Devido à grande necessidade de receitas, cabe ao Estado demonstrar e justificar o local onde foram gastas as quantias recebidas dos impostos para, assim, evitar manifestações negativas face à função tributária.

Igualmente a ter em conta pelo legislador português é o que acontece em vários ordenamentos jurídicos estrangeiros, onde há normas que excluem a pena aplicável aos delitos fiscais se o contribuinte regularizar voluntariamente a sua situação tributária. Em Portugal não há nenhuma disposição legal neste sentido, havendo apenas normas que atribuem relevância jurídica à regularização da situação tributária com implicação na respetiva consequência jurídica. Temos para nós que, atendendo à visão patrimonialista do bem jurídico tutelado, o legislador deveria ter ido mais longe nos efeitos a atribuir à regularização da situação tributária voluntária efetuada pelo contribuinte²³², pois, a atuação voluntária daquele que regulariza a sua situação tributária demonstra a sua intenção de regressar à legalidade e, por consequência, diminui a necessidade de tutela penal.

²³¹ Cfr. EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153 e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do STJ”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, p. 27.

²³² Neste sentido SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, cit., pp. 309 e 3010 e GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre ...”, cit., p. 65.

ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL²³³

- Acórdão n.º 312/2000, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Acórdão n.º 180/2007, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

2. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- Acórdão de 21-05-2003, disponível em www.dgsi.pt²³⁴
- Acórdão de 10-11-1999, em ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO/JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS BRAVO, *Regime das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 321.

3. TRIBUNAIS DA RELAÇÃO²³⁵

3.1 – COIMBRA

- Acórdão de 09-05-2007, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 19-01-2011, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 16-11-2011, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 07-03-2012, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 12-09-2012, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 02-10-2013, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 12-03-2014, disponível em www.dgsi.pt

3.2 – ÉVORA

- Acórdão de 30-06-2009, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 25-02-2010, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 26-02-2013, disponível em www.dgsi.pt

²³³ Consultados em 01-06-2014.

²³⁴ Consultado em 10-06-2014.

²³⁵ Consultados em 25-05-2014.

3.3 – GUIMARÃES

- Acórdão de 18-05-2009, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 28-05-2012, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 03-07-2012, disponível em www.dgsi.pt

3.4 – LISBOA

- Acórdão de 27-02-2002, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 25-11-2002, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 23-01-2003, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 20-04-2004, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 17-10-2012, disponível em www.dgsi.pt

3.5 – PORTO

- Acórdão de 22-06-2005, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 16-03-2011, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 23-03-2011, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 15-05-2013, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão de 18-09-2013, disponível em www.dgsi.pt

4. OUTRA JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do Tribunal Judicial de Loulé, de 8 de novembro de 1996, em PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA CUNHA, “A Fraude Fiscal no Direito Português”, in *Revista Jurídica*, n.º 22, Março, 1998, p. 308.
- Sentença de 12 de março de 1985, da Segunda Sala do Tribunal Supremo Espanhol, referida por IGNACIO AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, Civitas, 1988, p. 46.

BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, MANUEL DA COSTA, “A «dignidade penal» e a «carência de tutela penal» como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime”, in: *RPCC*, Ano 2 (1992), pp. 173-205.
- ANDRADE, MANUEL DA COSTA, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 255-291.
- ANTUNES, FRANCISCO VAZ, “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, in: GLÓRIA TEIXEIRA (coord.), *Estudos de Direito Fiscal: Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 63-182.
- BANDEIRA, GONÇALO DE MELO, “*Responsabilidade*” *Penal-Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civis sob a Forma Comercial*, Coimbra, Almedina, 2004.
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE/CAMPOS, MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE, *Direito Tributário*, 2.^a ed., Belo Horizonte, Del Rey, 2001.
- CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE/CUNHA, JOSÉ M. DAMIÃO DA, “Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?”, in: MANUEL AFONSO VAZ, JOSÉ AZEREDO LOPES (coord.), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, Porto, Universidade Católica Portuguesa, 1998, pp. 849-872.
- CATARINO, JOÃO RICARDO/VICTORINO, NUNO, *Infracções Tributárias: anotações ao regime geral*, 3.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2012.
- CORREIA, EDUARDO, “Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153 e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do STJ”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 17-44.
- COSTA, J. M. CARDOSO DA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1970.

- 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, Abril 2010, pp. 185-254.
- CUNHA, PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA, “A Fraude Fiscal no Direito Português”, *in: Revista Jurídica*, n.º 22, Março, 1998, pp. 281-310.
- DIAS, AUGUSTO SILVA, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *in: AA. VV., Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 439-480.
- DIAS, AUGUSTO SILVA, “O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais”, *in: AA. VV., Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 239-285.
- DIAS, AUGUSTO SILVA, “What if everybody did it?: sobre a “(in)capacidade de ressonância” do Direito Penal à figura da acumulação”, *in: RPCC*, Ano 13 (2003), pp. 303-345.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO/ ANDRADE, MANUEL DA COSTA, “O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)”, *in: AA. VV., Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 411-438.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, *Direito Penal Português, As consequências jurídicas do crime*, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, *Direito Penal Português, Parte Geral*, 2.ª ed., Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, “Sobre o estado actual da doutrina do crime”, *in: RPCC*, Ano 2 (1992), pp. 7-44.
- ENGELHART, MARC, “Development and Status of Economic Criminal Law in Germany”, *in German Law Journal*, 15 (2014), disponível em <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1637>.
- FRANCO, ANTÓNIO L. SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, Coimbra, Livraria Almedina, 1992.

- GERSÃO, ELIANA, “Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 85-99.
- GOMEZ, IGNACIO AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, Civitas, 1988.
- MARQUES, PAULO, *Infracções Tributárias: Investigação Criminal*, Ministério das finanças e Administração Pública, Lisboa, Direcção-Geral dos Impostos – Centro de Formação. Volume I, Lisboa, 2001.
- MESQUITA, PAULO DÁ, “Sobre os crimes de burla e fraude fiscal”, in: *Direito e Justiça*, Volume XV, Tomo 1, 2001, pp. 101-157.
- MONIZ, HELENA, “Facturas falsas – burla ou simulação fiscal? (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1993 - Anotação)”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 347-361.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6.^a ed., Coimbra, Almedina, 2011.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, “Estado fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas”, in *BCE*, Volume XLV-A (2002), pp. 561-615.
- PAIVA, CARLOS, *Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual*, Almedina, 2012.
- PINTO, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA/BRAVO, JORGE MANUEL ALMEIDA DOS REIS, *Regime das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.
- PINTO, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA, *A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime*, Tomo II, Coimbra, Almedina, 2013.
- POMBO, NUNO, *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, Coimbra, Almedina, 2007.
- PRATS, FERMÍN MORALES, *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005.
- RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

- RODRIGUES, ANABELA MIRANDA, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 481-489.
- SANTOS, ANDRÉ TEIXEIRA DOS, *O Crime de Fraude Fiscal, Um contributo pra a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- SILVA, GERMANO MARQUES DA, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009.
- SILVA, GERMANO MARQUES DA, “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, in: *Direito e Justiça*, Volume XV, Tomo 2, 2001, pp. 59-70.
- SILVA, ISABEL MARQUES DA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010.
- SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, “Direito penal fiscal – uma prospectiva”, in: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 147-172.
- SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 1998.
- SOUSA, JORGE LOPES DE/SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 4.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010.
- SOUSA, SUSANA AIRES DE, “A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico”, in: *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIII (2010), pp. 39-59.
- SOUSA, SUSANA AIRES DE, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes. Anotação aos acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de Março de 2011”, in *RPCC*, 21 (2011), pp. 611-634.
- SOUSA, SUSANA AIRES DE, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso incriminador*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.
- SOUSA, SUSANA AIRES DE, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças”, in: MANUEL DA COSTA ANDRADE, et al. (org.), *Direito Penal. Fundamentos Dogmáticos e Político- criminais. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Peter Hünnerfeld*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 1111-1137.

- SOUSA, SUSANA AIRES DE, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, *in*: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 293-319.
- TEIXEIRA, GLÓRIA, “A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência”, *in*: CTF, n.º 422, julho-dezembro de 2008, pp. 25-42.
- TEIXEIRA, GLÓRIA, “Estudo sobre as Infrações Tributárias”, *in*: GLÓRIA TEIXEIRA (dir.), *III Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2013, pp. 173-182.
- XAVIER, ALBERTO, “O negócio indirecto em direito fiscal”, *in*: CTF, n.º 147 (1971), pp. 7-50.