



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**FRAUDE FISCAL E TRIBUTAÇÃO: ATIVIDADE
PROBATÓRIA**

A declaração de imposto

Nádia Filipa Ribeiro Miranda

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2025



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FRAUDE FISCAL E TRIBUTAÇÃO: ATIVIDADE PROBATÓRIA

A declaração de imposto

Nádia Filipa Ribeiro Miranda

sob a orientação do
Professor Germano Marques da Silva

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2025

Ao Professor Doutor Germano Marques da Silva,
Pelo inalcançável apoio, orientação e disponibilidade,
bem como pelo seu notável contributo para o Direito Penal Português..

Aos meus pais,
Por serem o meu primeiro exemplo de força e valores,
pelo amor incondicional, segurança e apoio inabalável.

Ao meus amigos,
Pela paciência, pelas horas de debate
e pelo companheirismo ao longo deste percurso.

RESUMO

A presente dissertação estuda o crime de fraude fiscal, em especial a omissão da entrega da declaração de imposto, e por fim, faz uma breve consideração sobre o crime de abuso de confiança fiscal, na medida em que este se pode relacionar com o tema em análise. Para tal, adota-se uma abordagem que combina a análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, com destaque na apreciação de acórdãos que versam sobre o assunto.

O objetivo principal é compreender em que medida é que a falta de entrega de declaração pode consubstanciar o crime de fraude fiscal, nos termos do artigo 103.º n.º1 alínea b) do RGIT. Após a análise dos elementos constitutivos do tipo legal, e tendo em conta os exemplos práticos que foram apresentados, conclui-se que não se afigura possível outro enquadramento jurídico que não a qualificação da conduta como fraude fiscal, quando preenchidos os pressupostos normativos.

PALAVRAS-CHAVE: *Fraude fiscal, declaração de imposto, responsabilidade tributária*

ABSTRACT

This dissertation examines the crime of tax fraud, with a particular focus on the omission of tax return submission, and further provides a brief consideration of the crime of misappropriation of tax funds, insofar as it relates to the subject under analysis. To this end, a methodological approach is adopted that combines doctrinal, legislative, and jurisprudential analysis, with special emphasis on the examination of court rulings addressing this matter.

The primary objective is to determine the extent to which the failure to submit a tax return may constitute the crime of tax fraud, as set out in Article 103(1)(b) of the General Regime of Tax Infractions (RGIT). Following an analysis of the essential elements of the offence, along with practical case studies, it is concluded that no alternative legal classification is admissible other than that of tax fraud, provided that the statutory requirements are met.

KEYWORDS: *tax fraud, tax return, tax liability.*

ÍNDICE

ABREVIATURAS / SIGLAS.....	8
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I – OS IMPOSTOS E A SUA IMPORTÂNCIA NO ESTADO SOCIAL DE DIREITO	10
1. Importância dos impostos nas garantias dos contribuintes.....	10
2. A fraude fiscal enquanto ameaça ao equilíbrio financeiro do Estado.....	12
CAPÍTULO II – O BEM JURIDICO TUTELADO.....	14
1. Bem jurídico no direito penal tributário: <i>prius</i> ou <i>posterius</i> ?	14
2. O bem jurídico protegido: teorias sobre o bem jurídico protegido nos crimes tributários .	17
3. Posição adotada	21
CAPÍTULO III – ANÁLISE DO TIPO INCRIMINADOR	24
1. O tipo objetivo de ilícito.....	24
CAPÍTULO IV - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO	27
1. A violação de deveres acessórios enquanto conduta omissiva	27
2. Falta de entrega de declaração: fraude fiscal ou contra-ordenação?	30
a. Exigência do dolo específico	31
b. Quantum mínimo	33
3. O círculo de possíveis autores.....	34
4. Impossibilidade da coautoria na omissão.....	36
CAPÍTULO V – BURLA TRIBUTÁRIA	39
1. Breves considerações.....	39
CONCLUSÕES.....	42
BIBLIOGRAFIA	42
REFERÊNCIAS JURIPRUDÊNCIAIS	44

ABREVIATURAS / SIGLAS

Ac. - Acórdão

al./als. – alínea / alíneas;

art./ arts. – artigo / artigos ;

Cfr. – Conferir;

CP – Código Penal;

Etc. – Etcetera

Ex. – Exemplo

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado;

LGT – Lei Geral Tributária;

op.cit. – anteriormente citado

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias;

RJIGNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras;

STJ – Supremo Tribunal de Justiça;

TRC- Tribunal da Relação de Coimbra;

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa;

TRP – Tribunal da Relação do Porto.

INTRODUÇÃO

É verdade que a todo o tempo nos questionamos sobre a afetação das receitas fiscais, isto é, se os impostos se destinam efetivamente ao cumprimento das funções constitucionalmente atribuídas ao Estado ou se, pelo contrário, contribuiu para o engordamento da máquina estadual. Paralelamente, os crimes fiscais são uma implacável ameaça ao sustento do Estado social e, por essa razão, assegurar o correto funcionamento do sistema fiscal é uma responsabilidade coletiva, competindo a todos os cidadãos contribuir para a correção das disfunções que possam contribuir para a injustiça tributária.

Como dispõe a célebre afirmação de *Olive Wendell Holmes* “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”¹. Serve isto para sublinhar a importância do dever de solidariedade tributária, que não se resume à mera obrigação de pagamento da quantia ao Estado, mas sim ao cumprimento de um dever fundamental de cooperação e transparência com o Estado. A fraude fiscal não se traduz apenas na omissão de pagamento, mas, também, na adoção de comportamentos desleais que violam o princípio da solidariedade e igualdade.

A presente dissertação visa estabelecer uma relação direta entre a adoção de comportamentos fiscais evasivos, designadamente a não entrega da declaração fiscal, e o seu impacto na fragmentação do Estado Social. E, de forma complementar, pretende evidenciar-se a importância da colaboração da comunidade enquanto fator essencial para a subsistência do Estado social.

A declaração de imposto constituiu um instrumento central na relação entre os contribuintes e o Estado, sendo frequentemente o ponto de partida para a identificação dos ilícitos tributários.

Neste contexto, a presente dissertação visa aprofundar a relevância da entrega da declaração fiscal na promoção da justiça tributária, analisando o seu enquadramento jurídico a as suas implicações enquanto crime de fraude fiscal, com o intuito de reforçar a necessidade de transparência e colaboração por parte dos contribuintes.

¹ In NABAIS, José Casalta – *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudos De Direito Fiscal*, maio, 2005, Ed. Almedina. ISBN: 972-40-2502-0. P.25

CAPÍTULO I – OS IMPOSTOS E A SUA IMPORTÂNCIA NO ESTADO SOCIAL DE DIREITO

1. Importância dos impostos nas garantias dos contribuintes

Apesar da essencialidade dos impostos nas sociedades atuais, a sua origem remonta a períodos mais antigos, sendo inclusive qualificados como “o combustível que fez andar a civilização”². Contudo, se inicialmente os impostos eram encarados como uma forma de opressão, hoje em dia, como explica Germano Marques da Silva são perspetivados como “o preço das liberdades, a contribuição de cada um segundo a sua capacidade para a realização do Estado de direito”³.

Cumprir, inicialmente, definir o conceito de imposto. Para isso, adotaremos a formulação avançada por José Casalta Nabais. Assim, “objetivamente, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa.”

O Estado português é caracterizado, atualmente, como um Estado Social de Direito cujo suporte financeiro assenta, predominantemente, nos impostos. Nestes termos, os contribuintes, através das suas contribuições fiscais, são a peça fundamental para a vigência do Estado tal como o conhecemos.

Na qualidade de estado social de direito, conforme consagra o artigo 9.º al.d) da Constituição da República Portuguesa, incumbe ao Estado, como tarefa fundamental, assegurar a satisfação de necessidades coletivas e individuais da população. Este imperativo constitucional impõe que o Estado financie necessidades como segurança, saúde e educação, por exemplo, promovendo assim o bem-estar social e a efetivação dos direitos constitucionalmente consagrados.

Para a promoção destes direitos, o Estado tem a necessidade de se financiar junto dos contribuintes, através dos impostos. Como explica Jorge Miranda, “A supremacia do imposto no quadro dos meios de financiamento público surge como inevitável e pelo facto

² SOUSA, Suana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Reimpressão, Edições Almedina, Coimbra, Fevereiro 2021. ISBN 978-972-40-9017-7. P.26

³ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, 2ª edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, Lisboa, fevereiro 2018, ISBN 978-972-54-0587-1. P.27

de a generalidade das funções assumidas pelo Estado assegurar a satisfação das necessidades indivisíveis, em relação às quais não existe a possibilidade de imputação isolada a cada contribuinte ou grupo de contribuintes”⁴.

Como explica Casalta Nabais⁵, ainda que algumas tarefas estaduais satisfazam necessidades individuais e, nessa medida, sejam passíveis de individualização relativamente ao custo, há imperativos constitucionais que não o permitem. Como tal, os contribuintes devem adotar uma mentalidade fundamentada nos princípios de cooperação e solidariedade, assumindo uma postura de seres socialmente responsáveis. É neste sentido que o mesmo autor, nesta sequência apresenta a ideia de cidadania fiscal. Como o mesmo explica, é importante que “todos os membros da comunidade tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respetiva capacidade contributiva”⁶.

Sendo o sistema fiscal um sistema desenhado para manter a ordem, é ideal que o contribuinte entenda o papel que representa no desempenho do mesmo, sem descurar que intervém no limite da sua capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, ínsito nos artigos 103.º n.º1 e 13.º da Constituição da República Portuguesa atua como “a medida da diferença”⁷ e estipula que “contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical)”⁸.

Para concluir, cumpre referir que é inegável que nem todos os cidadãos possuem a mesma capacidade contributiva, devendo por conseguinte, diferenciar-se os que possuem uma capacidade contributiva diferente de acordo com essa disparidade. Ademais, incumbe ao Estado, nos termos do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, com o objetivo de assegurar o acesso

⁴ MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui – *Constituição Portuguesa Anotada*, Volume II, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018. ISBN 978-972-54-0611-3. P.196

⁵ NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, junho, 1998, Ed. Almedina. ISBN: 972-40-1115-1. P.224

⁶ NABAIS, José Casalta – *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudos De Direito Fiscal*, maio, 2005, Ed. Almedina. ISBN: 972-40-2502-0. P.33-34

⁷ Acórdão do TC nº488/2021, proferido no âmbito do processo nº171/20, pela Relatora Juiz Conselheira Mariana Canotilho, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 27/10/2024

⁸ Acórdão do TC nº211/2017, proferido no âmbito do processo nº285/15, pela Relatora Juiz Conselheira Maria José Rangel de Mesquita, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 04/11/2024

equitativo dos cidadãos aos bens essenciais, promovendo, a longo prazo, o aumento da capacidade contributiva dos contribuintes com menos recursos.

2. A fraude fiscal enquanto ameaça ao equilíbrio financeiro do Estado

Durante muito tempo a sociedade portuguesa não valorizava a importância do combate à fraude fiscal e, por isso, o fenómeno da “fuga aos impostos” era encarado com alguma neutralidade⁹. Neste contexto, havia uma aceitação tácita da fraude fiscal, acompanhada de um défice de censura social face ao incumprimento tributário.

Na decorrência do que foi referido e tendo em conta a gradual consciencialização da importância dos impostos, a consciência social evoluiu no sentido de reconhecer que “o não pagamento de impostos é ofensivo da igualdade tributária dos cidadãos, da proporcionalidade contributiva, inviabilizando a fuga aos impostos a realização das finalidades do Estado”¹⁰.

Nas palavras de Susana Aires de Sousa¹¹, os comportamentos adotados pelo contribuinte com o propósito de evitar a tributação fiscal constituem uma realidade demasiado diversa. No exercício da sua liberdade económica, o contribuinte dispõe de legitimidade para efetuar um planeamento fiscal, com respeito às opções colocadas à sua disposição pela administração.

É inquestionável que o contribuinte tem o direito de gerir a sua vida pessoal no sentido de minimizar os custos fiscais, desde que aproveitando as normas fiscais previstas que incentivam a poupança fiscal, como é o caso dos benefícios fiscais, que permitem ao contribuinte beneficiar de algum tipo de redução ou isenção de impostos sem infringir a lei.

⁹ A este propósito, António José de Magalhães Machado, antigo subdiretor-geral dos impostos, (*in Quem faz a DGCI – Entrevista*, Fiscália – Revista da DGCI, Direção-Geral dos Impostos nº26, Lisboa, Novembro 2004/Janeiro 2005, p.16 *apud* MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias – Investigação Criminal*, Vol. I, dezembro 2007, Ed. Ministério das Finanças e da Administração Pública Direção-Geral dos Impostos. ISBN: 978-972- 98736-9-0) referia que a sociedade portuguesa não reconhecia mérito a quem era cumpridor nem fazia juízo negativo dos infratores. A análise de António Machado evidencia a maneira como o cumprimento das obrigações tributárias eram socialmente desvalorizadas.

¹⁰ Acórdão do TRL, proferido no âmbito do processo 2186/10.7IDLSB.L1-3, pelo Relator Nuno Coelho, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 04/11/2024

¹¹ SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.44

Por outro lado, se o contribuinte toma partido da lei de forma abusiva, nomeadamente mediante da celebração de negócios jurídicos indiretos ou diretos lícitos, com o intuito de alcançar um resultado fiscalmente mais favorável, tal prática configura uma situação de *tax avoidance* e é uma atuação *extra legem*. Nestes casos, embora não haja uma violação direta da lei, existe um contornar com o objetivo de evitar a tributação.

Distinta das situações anteriormente referidas, situa-se a conduta do contribuinte que viola claramente a lei fiscal. Deste modo, quando o agente atua consciente que a sua conduta diminuiu o valor do imposto que está legalmente obrigado a pagar, tal prática configura uma prática *contra legem*, conhecida por fraude fiscal. Tal conduta será objeto de análise posteriormente.

Como afirma Casalta Nabais, “a luta eficaz contra as múltiplas e variadas formas de evasão fiscal constitui, nos tempos que correm, uma tarefa verdadeiramente titânica, especialmente para os governos com suporte democrático e preocupada com o risco de desmantelamento do estado social.”¹² Atendendo aos efeitos perniciosos destas práticas é importante que se controle a sua prática. Um sistema ineficaz na luta contra estes fenómenos desencadeia um sentimento de injustiça fiscal e agrava os problemas financeiros do Estado, violando, consequentemente, o princípio da igualdade tributária.

¹² NABAIS, José Casalta – *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudos De Direito Fiscal*, maio, 2005, Ed. Almedina. ISBN: 972-40-2502-0. P.70-71

CAPÍTULO II – O BEM JURÍDICO TUTELADO

1. Bem jurídico no direito penal tributário: *prius* ou *posterius*?

Conforme resulta do artigo 40.º do Código Penal, a aplicação de penas e medidas de segurança tem como finalidade a proteção de bens jurídicos. Neste sentido, sendo as penas medidas dotadas de efetividade, o Direito Penal só terá legitimidade para intervir relativamente a condutas que violem ou coloquem em perigo bens jurídicos com relevância constitucional.

Na ausência de uma definição exaustiva e sistemática de bem jurídico, prevalece, de forma amplamente acolhida pela doutrina e jurisprudência nacional, a definição proposta por Figueiredo Dias. Conforme sustentado pelo autor, o bem jurídico consiste na “expressão de um interesse, da pessoa ou comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso¹³”.

No que concerne ao bem jurídico propriamente dito, uma das notas mais relevantes do direito penal secundário, onde se inclui o direito penal tributário, como adianta Silva Dias é que “o legislador não parte aqui das representações de valores pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação da convivência”¹⁴. No mesmo sentido, Figueiredo Dias sublinha que “muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico”¹⁵.

Consequentemente, ao contrário do que acontece no direito penal clássico, onde o bem jurídico constitui um *prius*, isto é, constitui um pressuposto lógico-normativo que antecede a criação e interpretação das normas legais incriminadoras, no âmbito do direito

¹³ DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*, 3ªed., GESTLEGAL, outubro de 2019, ISBN: 978-989-8951-24-3. P.130

¹⁴ DIAS, Augusto Silva – *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº20-A/90, de 15 de Janeiro – Considerações dogmáticas e político-criminais)* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.263

¹⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março 1999, ISBN: 972-32-0838-5. P.418

penal tributário a determinação do bem jurídico constituiria um *posterius*, assumindo funções meramente interpretativas e classificatórias dos tipos legais.¹⁶

Cumpre-nos discordar, respeitosamente, do segmento da doutrina que defende esta inversão, em contexto temporal, do momento de determinação do bem jurídico tutelado.

É certo que o direito, enquanto instrumento normativo destinado a regular a convivência social, está intrinsecamente vinculado à realidade social em que se insere e à sua constante evolução. Tal vínculo reflete-se, de forma preeminente, no âmbito do direito penal tributário, que surge em resposta a novas exigências coletivas decorrentes de transformações sociais, económicas e culturais. O dinamismo característico do direito penal tributário apresenta desafios notórios, desde logo a identificação clara e precisa do bem jurídico tutelado pelas normas incriminadoras dada a diversidade de interesses abrangidos.

No entanto, não podemos confundir a *ratio essendi* das normas incriminadoras, ou seja, nas palavras de Germano Marques da Silva “a razão da incriminação de um certo comportamento enquanto suscetível de lesar ou pôr em perigo o bem jurídico tutelado”¹⁷, com o bem jurídico protegido nos crimes fiscais.

Perfilhando o entendimento de Susana Aires de Sousa, o bem-jurídico penal deve exercer uma dupla função essencial e, assim atuar, “por um lado, como autêntico padrão crítico, limitador e legitimador das normas incriminadoras; e, por outro lado, como verdadeiro substrato material, necessário à espessura da ofensa penalmente relevante”¹⁸. Neste sentido, o bem jurídico intervém enquanto fundamento para a criação de normas incriminadoras, mas também intervém como limitador do exercício abusivo do poder punitivo estadual.

Nos termos do imperativo constitucional expresso no artigo 18.º n.º2 da Constituição da República Portuguesa, a existência de um bem jurídico constitucionalmente protegido é uma condição *sine qua non* para a legitimidade de uma norma incriminadora. Recorrendo ao esgrimido no Acórdão do Tribunal Constitucional¹⁹, proferido no âmbito

¹⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, ... (op.cit) P.418

¹⁷ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.). P.61

¹⁸ SOUSA, Suana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.274

¹⁹ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional nº14/2013, (in <https://www.tribunalconstitucional.pt>), “Manifestação específica do imperativo de proporcionalidade a que transversalmente se subordina a restrição de direitos fundamentais, este princípio perfila-se como uma barreira ao excesso – seja ele

do processo nº1227/2022, pelo Relator Conselheiro Afonso Patrão, a simples existência de um sentimento de censura ético-social não basta para justificar a criminalização de uma conduta. É necessário que essa conduta lese, ou coloque em risco de lesão, um bem jurídico com dignidade constitucional, de forma suficientemente grave para justificar a intervenção penal. Acresce que, a ausência de um bem jurídico claramente definido pode levar à declaração de inconstitucionalidade da norma, por violação do preceito constitucional anteriormente referido.

Daqui resulta que o bem jurídico, para cumprir adequadamente as suas funções, não pode ser concebido como uma construção subsequente à configuração do ilícito penal. Pelo contrário, deverá encontrar-se previamente delineado na realidade social empírica, constituindo o fundamento legítimo e orientador da incriminação e intervenção penal.

A clara identificação do bem jurídico tutelado é ainda essencial para assegurar que o direito penal tutela apenas as infrações fiscais que lesem ou colocam em perigo interesses essenciais para a vida em sociedade, dotadas de dignidade penal. Tal identificação é fundamental para diferenciar essas infrações das infrações meramente administrativas, cuja gravidade não justifica a intervenção penal, permanecendo no âmbito da ilicitude administrativa.

Nesta sequência, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, enfatiza que “O facto de existir uma obrigação de pagar impostos incumprida impele a sequente reação da máquina fiscal com recurso à respetiva execução, mas tal não significa, necessariamente, que o devedor entrou no domínio da violação penal. O não cumprimento da obrigação para com o Estado tem exatamente esse significado e, sob pena duma instrumentalização do direito penal à revelia de princípios e valores, não pode equivaler automaticamente a uma infração penal.”²⁰

arbitrário ou apenas inadvertido – na restrição do direito à liberdade pela via penal, proibindo toda a criminalização que não possa ser justificada em nome de outros direitos ou interesses constitucionalmente consagrados. Ainda que, considerada a representatividade de que a atuação do legislador (...), a criminalização de uma conduta possa sempre supor-se exprimir o que em determinado momento constitua um sentimento de censura ético-jurídica dominante na sua comunidade, é indispensável que essa conduta se mostre ofensiva – e suficientemente ofensiva – para um bem jurídico com dignidade constitucional. De facto, se à criminalização de uma conduta é inerente a restrição de um direito consagrado na Constituição (o direito à liberdade, consagrado no seu artigo 27.º) e, conseqüentemente, a lei só pode restringir esse direito na medida necessária para salvaguardar outros direitos ou interesses consagrados na Constituição”.

²⁰ Acórdão do STJ proferido no âmbito do processo nº85/14.2YFLSB, pelo Relator Santos Cabral, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 30/11/2024

De igual forma, Germano Marques da Silva adverte que “(...) O Direito Penal não é nem pode ser simplesmente uma resposta repressiva à ineficácia do sistema tributário, sob pena de se sublevarem os princípios fundantes do Direito Penal”²¹. Isto reforça a necessidade de respeitar o princípio da subsidiariedade, segundo o qual o Direito Penal deve ser acionado apenas como *ultima ratio*, reservando-se às hipóteses em que outros meios do ordenamento jurídico não se mostram suficientes para a tutela do bem jurídico.

Ainda que se reconheçam peculiaridades inerentes às incriminações fiscais, estas não podem desconsiderar princípios constitucionais essenciais à legitimação do Direito Penal. Sendo o Direito Penal o instrumento mais eficaz para a conformação de comportamentos sociais, é igualmente a forma mais gravosa e mais restritiva dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Por essa razão, a sua intervenção deve ser limitada à proteção de bens jurídicos pré-existentes, de particular relevância, quando os demais mecanismos do ordenamento jurídico se revelem insuficientes para tutelar os interesses em causa.

2. O bem jurídico protegido: teorias sobre o bem jurídico protegido nos crimes tributários

Reconhecida a importância atribuída ao bem jurídico no Direito Penal e, de forma equivalente, no Direito Penal Tributário, é imperioso compreender e delimitar o bem jurídico tutelado neste ramo específico do Direito Penal.

Na tentativa de definir o bem jurídico protegido nos crimes tributários, a doutrina tem-se dividido essencialmente em três correntes principais: o modelo funcionalista, o modelo patrimonialista e o modelo misto.

Entre as teorias utilizadas para determinar a natureza dos bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários, começamos por referir o **modelo funcionalista**. Esta teoria aglutina um elevado número de interpretações, distintas na sua essência, mas que compartilham um elemento comum: a rejeição da conceção meramente patrimonial do

²¹ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.). P.16

Em sentido concordante, Eliana Gersão afirma que “Colocar sob a alçada do direito penal o não cumprimento de todos os deveres administrativos conduz necessariamente a uma situação de “inflação do direito penal” que não pode deixar de ter por consequência um desprestígio, uma trivialização da pena criminal”. GERSÃO, Eliana – *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.92

bem jurídico tutelado. Ademais, estabelece uma relação intrínseca entre o referido bem jurídico e as funções atribuídas ao imposto.

De entre as diversas interpretações, o bem jurídico pode, em síntese, ser entendido como uma ofensa à função tributária, uma ofensa ao poder tributário, uma ofensa ao sistema económico ou uma ofensa ao sistema fiscal. Na presente dissertação, centrar-nos-emos na abordagem que fundamenta a ilicitude na lesão da função tributária.

Segundo esta conceção, as normas tributárias dotam a Autoridade Tributária de poderes específicos para promover a satisfação do interesse público. Esses poderes não se limitam à mera arrecadação de receitas, mas visam, sobretudo, garantir a satisfação das necessidades sociais que dependem do financiamento obtido por meio dos impostos. Este financiamento está intrinsecamente ligado à realização dos objetivos fundamentais consagrados na Constituição da República Portuguesa, como a redistribuição de receitas, promoção da justiça social e a redução de desigualdades. Daí que se afirme que é esta função, regulada pelo conjunto das normas tributárias, que constitui o objeto de tutela das normas penais tributárias²².

A relação entre a Autoridade Tributária e o contribuinte caracteriza-se pela existência de um laço forte de colaboração e reciprocidade. Nesse sentido, Alfredo José de Sousa explica que “Entre o obrigado tributário e a Fazenda Nacional estabelece-se uma relação de confiança fundada na lei, cuja violação por aquele se torna passível de juízo de censura ético-jurídica.”²³ Este princípio reforça a necessidade de observância das normas tributárias, tanto por parte da Autoridade Tributária quanto pelos contribuintes, aos quais impele um dever de contribuir para a integridade e funcionamento do sistema fiscal²⁴.

²² SOUSA, Suana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.233

Com base no mesmo entendimento, Eliana Gersão defende que “Perante esta nova orientação, o acento tónico da atividade delituosa não está mais na evasão, mas sim na falta de colaboração com a Administração, ou seja, na falta de cumprimento dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos pela lei em ordem a garantir um funcionamento tanto quanto possível perfeito do sistema tributário.” GERSÃO, Eliana – *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.97

²³ SOUSA, Augusto José – *Direito Penal Fiscal – Uma prospetiva* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.169

²⁴ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 29/04/2015, (in <https://www.dgsi.pt>) “Ora, é nesta violação dos deveres de colaboração e de verdade que assenta o crime de fraude fiscal na norma acima transcrita, reunidos que estejam os demais requisitos legais. Daí que não se exija para o preenchimento do tipo legal que a conduta do agente provoque qualquer dano patrimonial. (...) **Basta a mera omissão de colaboração ou falta à verdade. O bem jurídico aqui tutelado relaciona-se com a defesa da verdade e transparência fiscal e, reflexamente, a tutela do património fiscal ou do Estado**”.

Apraz ainda referir que, no âmbito da teoria funcionalista, sobressai na estrutura do ilícito o desvalor da ação, entendido como qualquer conduta suscetível de lesar o património do Estado e, conseqüentemente, as funções que lhe cumpre executar.

De um ponto de vista crítico, observa-se que, embora a conceção em apreço reforce a relevância e a necessidade de normas fiscais justas e devidamente aplicadas, ela apresenta limitações. Por um lado, tende a confundir o bem jurídico penal com o suporte normativo que lhe confere proteção. Por outro lado, esta abordagem aproxima, de forma controversa, o crime de fraude fiscal do crime de falsificação, o que pode gerar dificuldades interpretativas e práticas no âmbito da sua aplicação.

Na perspetiva dos **modelos patrimonialistas**²⁵, a ilicitude centra-se no dano infligido sobre o erário público, enfatizando o desvalor do resultado e atribuindo-se menor relevância ao desvalor da conduta. Nesta perspetiva, o bem jurídico protegido assume uma natureza marcadamente patrimonial, traduzindo-se no património fiscal do Estado. O objetivo primordial da tutela jurídica, neste contexto, é assegurar ao Estado o pleno direito de arrecadar as receitas tributárias devidas.

Atualmente, a corrente doutrinária maioritária entende que condutas do qual resulte um efetivo prejuízo patrimonial ao Estado configuram crime tributário. Tais condutas incluem, entre outras hipóteses, o não pagamento ou o pagamento indevidamente reduzido do importo, o reembolso sem suporte legal e a atribuição de um benefício fiscal indevido. O elemento central dessa doutrina reside no impacto financeiro que tais práticas ilícitas causam no erário público.

Apesar desta doutrina ser amplamente aceite, não está isenta de críticas.

Argumenta-se que, nestes modelos, o património do Estado é alvo de uma proteção acrescida face ao património individual, que se encontra salvaguardado pelos delitos clássicos contra o património previstos no Código Penal. Contudo, conforme salienta Susana Aires de Sousa, a distinção justifica-se pela natureza coletiva dos interesses tutelados nos crimes fiscais, ou seja, “Não se trata de um património individual que é

²⁵ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23/06/2021 (in <https://www.dgsi.pt/>) “Por outro lado, para além do elemento literal, julgamos que o bem jurídico protegido na fraude fiscal não é a exatidão da declaração a apresentar à administração tributária, mas o património do Estado. Daí que só exista crime quando o fim visado pelo agente seja a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto, ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. (...) O bem jurídico protegido é, portanto, a preservação da receita tributária efetivamente devida e não o mero cumprimento das obrigações acessórias da declaração tributária.”

lesado mas sim de interesses patrimoniais supraindividuais de que a comunidade é titular”²⁶.

Ainda sobre os autores que se posicionam de forma crítica a este modelo, Augusto José de Sousa²⁷, defende que não é suficiente identificar o bem jurídico tutelado nos crimes tributários apenas no interesse do Estado em arrecadar receitas já que, na visão do autor, o não pagamento de impostos não constituiria, por si só, uma infração penal, considerando que tal situação já é tratada no ordenamento jurídico através da aplicação de juros de mora, que possuem natureza de sanção meramente indemnizatória, e da cobrança coerciva. Além disso, aponta-se ainda o facto de, tendo em conta a totalidade das receitas do Estado, o montante relativo ao imposto não pago ou à vantagem ilícita obtida pelo contribuinte representa uma insignificância, ou seja, uma bagatela que dificilmente justificaria a incriminação.

De forma semelhante, Figueiredo Dias e Costa Andrade²⁸ entendem que o crime de fraude fiscal, neste modelo, é uma forma especial do crime de burla.

Por fim, existem alguns autores que autonomizam um **modelo misto**²⁹ que procura conciliar elementos dos modelos patrimonialista e funcionalista, propondo uma visão mais abrangente sobre a tutela penal dos crimes fiscais. Esta posição sustenta que a proteção penal deve abranger tanto os valores de verdade e de transparência como os interesses patrimoniais fiscais do Estado. Nesta perspetiva, os crimes fiscais são caracterizados como crimes pluriofensivos, protegendo enquanto bem jurídico o património fiscal do Estado enquanto instrumento da política financeira e distributiva e os deveres de colaboração do contribuinte, que constituem a base institucional necessária à proteção do bem.

²⁶ SOUSA, Suana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit) P.243

²⁷ SOUSA, Augusto José – *Direito Penal Fiscal – Uma prospetiva* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*,... (op.cit) P.168

²⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, ... (op.cit) P.418

²⁹ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 04/05/2011 (in <https://www.dgsi.pt/>) “Com efeito, verifica-se que o sistema português optou por um modelo misto, conferindo ao bem jurídico não só a natureza patrimonial, consubstanciada na “pretensão do fisco à obtenção integral das receitas tributárias”, mas também a natureza de proteção do dever de colaboração leal do contribuinte com a administração”.

Esta teoria procura colmatar as fragilidades apontadas aos modelos anteriormente analisados. Nas palavras de Augusto Silva Dias³⁰, embora a natureza patrimonial do bem jurídico tenha permitido a adaptação de figuras delitivas tradicionais, como a fraude, ao âmbito dos crimes fiscais, é o reconhecimento dos deveres de colaboração que confere um desvalor próprio e distintivo às infrações tributárias. Este elemento distancia-os dos crimes patrimoniais previstos no Código Penal, onde o Estado pode figurar como vítima apenas na qualidade de proprietário.

Figueiredo Dias e Costa Andrade corroboram esta posição ao descreverem o crime de fraude fiscal como dotado de um estatuto dogmático ambivalente. Nas palavras dos autores, a fraude fiscal “ é, tipicamente, um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal.”³¹, reforçando assim que a fraude fiscal se configura como uma infração que ataca, não só, o património público, mas também compromete os deveres de veracidade e colaboração que sustentam a relação jurídico-tributária.

3. Posição adotada

Como se teve ocasião de acentuar previamente partimos do pressuposto de que o Estado social e as funções que lhe são atribuídas pela Constituição da República Portuguesa só são possíveis pelo financiamento proporcionado pelo Estado Fiscal. Neste sentido, o erário público assume-se como a principal, senão a única, fonte que financia as diversas atividades do Estado.

Partindo desta premissa, podemos afirmar que a generalidade dos crimes tributários visa proteger realidades patrimoniais, mais especificamente o erário público. No entanto, é fundamental aprofundar e clarificar alguns pontos para sustentar esta posição.

Em primeiro lugar, é necessário delimitar o conceito de erário público. Uma das críticas dirigidas à teoria patrimonialista consiste precisamente na complexidade inerente

³⁰ DIAS, Augusto Silva – *Crimes e Contra-ordenações* in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.445 e 446

³¹ DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, ... (op.cit) P.422

ao conceito de erário público, por ser composto por uma pluralidade de elementos patrimoniais, configurando-se, assim, como uma realidade complexa e fragmentada.

Adotando a posição de Susana Aires de Sousa³², o património fiscal do Estado deve ser entendido com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Nesse sentido, o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais identifica-se com o património derivado da obtenção de receitas tributárias, constituindo estas a base indispensável adequada para prosseguir objetivos económicos e sociais fundamentais para a sociedade. Pelo exposto, trata-se de um bem jurídico cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos.

Este argumento permite reforçar que não existe paralelo entre os crimes fiscais e os crimes patrimoniais comuns, uma vez que o bem jurídico protegido não se restringe a um património de carácter privado, mas abrange um património supraindividual e de interesse coletivo.

No que respeita aos autores que defendem que, considerando a totalidade das receitas fiscais, o montante correspondente ao imposto ou à vantagem ilegítima obtida pelo contribuinte poderia configurar uma bagatela penal, é essencial analisar esta posição à luz da função de prevenção geral atribuída ao Direito Penal.

Embora o Direito Penal deva respeitar os princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e da *ultima ratio*, sendo reservado para a proteção de bens jurídicos essenciais, não se pode ignorar o impacto social e sistémico de condutas que aparentemente têm pouca relevância económica. Assim, ainda que determinados comportamentos configurassem bagatelas no plano patrimonial, a sua incriminação encontra-se justificada dada a necessidade de salvaguardar a confiança coletiva na vigência e eficácia das normas jurídicas tributárias.

Como referido anteriormente, pelas características do Estado Social, os benefícios derivados das receitas fiscais têm natureza coletiva e podem ser usufruídos por todos, independentemente da contribuição individual de cada cidadão. Este facto cria uma situação de vulnerabilidade a uma conduta de *free-rider*, em que certos contribuintes, conscientes de que a sua não contribuição não coloca em causa a manutenção do bem, tiram proveito das vantagens fiscais sem cumprir as respetivas obrigações tributárias.

³² SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.260

Esta parece a opção acolhida pelo legislador no Regime Geral das Infrações Tributárias, nomeadamente no que diz respeito aos mecanismos de suspensão, dispensa e atenuação da pena. Nesse sentido, atente-se no art.14º do RGIT, que prevê que *“a suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, (...), da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos”*.

Adicionalmente, o art.22º do RGIT regula a dispensa e atenuação especial da pena e estabelece que *“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 (...)”*.

Esta opção legislativa reforça a importância do património fiscal na definição do bem jurídico protegido nos crimes tributários, tendo em conta a relevância dada ao pagamento da vantagem indevidamente obtida, aliada à reposição da verdade quanto à situação tributária do agente.

CAPÍTULO III – ANÁLISE DO TIPO INCRIMINADOR

1. O tipo objetivo de ilícito

No capítulo anterior, analisámos o crime de fraude fiscal enquanto ilícito penal cujo bem jurídico protegido é o património fiscal do Estado. Importa agora proceder à análise do elemento essencial deste crime, consubstanciado no facto ilícito típico, designadamente no tipo objetivo do crime de fraude fiscal.

Aceitando a sugestão de Rui Marques³³, temos para nós que a factualidade típica da fraude fiscal se circunscreve a três momentos. Concretamente, o autor sustenta que é indispensável que “i) se verifique a prática de alguma das condutas ilegítimas; ii) que se demonstre que as mesmas tiveram por objetivo a delapidação do património da Fazenda Nacional – pelo não pagamento de prestação devida ou pelo recebimento de prestação indevida – e, iii) que conclua pela sua idoneidade ou aptidão para lesar o bem jurídico”. Conforme sustentado pelo autor, a ausência de qualquer um destes elementos típicos impede a consumação do ilícito penal.

O legislador, no artigo 103.º alíneas a), b) e c) do RGIT, tipificou os comportamentos suscetíveis de censura jurídico-penal, e nestes termos, tal como unanimemente reconhecido pela doutrina, trata-se de um crime de execução vinculada, cuja consumação ocorre mediante a verificação dos elementos objetivos previstos na norma incriminadora.

Nos termos expostos por Susana Aires de Sousa³⁴, a fraude fiscal tem lugar através da *ocultação ou alteração de factos ou valores declarados ou que devam ser declarados para efeitos de tributação* (alínea a)); através da *ocultação de factos ou valores não declarados em violação da lei fiscal* (alínea b)); ou, finalmente, por via da *celebração de negócio simulado* quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (alínea c)).

Deste modo, a fraude fiscal pode materializar-se sob a forma de ação ou omissão. A execução ativa da conduta está expressamente prevista nas alíneas a) e c).

³³ MARQUES, Rui Correia - *Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a faturas falsas* in Revista do Ministério Público, nº157, Janeiro-Março 2019, ISSN 0970-6107 P. 103

³⁴ SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.77

No que se refere à alínea a) do nº1 do artigo 103.º do RGIT, à luz do exposto no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães³⁵, a referida alínea consagra uma modalidade de fraude fiscal quer por ação, quer por omissão. Quanto ao comportamento ativo, este caracteriza-se pela manipulação ativa de informação inscrita nos documentos contabilísticos ou declarações fiscais, com o propósito de lesar os interesses fiscais do Estado.

Em relação à alínea c), estatui o preceituado no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto que “qualquer forma de simulação, desde que objetivamente vise a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária e seja suscetível de causar diminuição das receitas tributárias, constitui conduta típica prevista na alínea c) do n.º1 do art.103.º”³⁶.

A fraude por omissão ocorre quando o agente oculta factos ou valores que devam constar da contabilidade ou de declarações tributárias; ou ainda quando o agente não declara factos ou valores com relevância tributária.

Todas as condutas previamente referidas têm um elemento comum: visam, de forma direta, a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolso ou outros vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A fraude fiscal configura-se, assim, na prática das condutas acima referidas, as quais correspondem à violação de deveres fiscais. Contudo, o crime não se basta com a simples violação desses deveres, é necessário que a prática dessas condutas tenha como objetivo a obtenção de vantagens patrimoniais ilegítimas, por qualquer uma das modalidades previstas no artigo 103.º do RGIT.

O tipo penal de fraude fiscal não exige que o bem jurídico tutelado seja efetivamente lesado, mas sim que os comportamentos proibidos sejam objetivamente aptos a gerar um

³⁵ Cf. Acórdão do TRG proferido no âmbito do processo nº20/15.0IDVCT.G1, pela Relatora Maria José Matos, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado no dia 09/02/2025 “(...) o crime de fraude fiscal é cometido por ação na previsão das alíneas a) e c) do nº1 e é realizado **por quem alterar factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável(...)**. Já o mesmo ilícito se acha por omissão nas condições previstas nas alíneas a) e b) do referido nº1, isto é **por quem oculte factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável(...)**.”

³⁶ Cf. Acórdão do TRP proferido no âmbito do processo nº438/10.5IDPRT.P1, pela Relatora Maria Dolores da Silva e Sousa, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado no dia 16/02/2025 “*Quanto à alínea c) e nos termos do art. 240º do Código Civil, há negócio simulado se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante.*”

resultado lesivo, sem que tal resultado precise, de facto, de ocorrer. Nesse sentido, o crime de fraude fiscal caracteriza-se como um crime de aptidão, em que legislador se basta com o facto de as condutas tipificadas serem aptas a atingir um determinado resultado lesivo, não tendo o julgador que comprovar a efetiva lesão do património do Estado.

No que respeita à estrutura típica, o crime de fraude fiscal consubstancia um crime de perigo abstrato, já que o tipo não exige que o perigo venha efetivamente a verificar-se, mas permite que seja objeto de um juízo negativo que exclui a responsabilidade penal no caso em que o comportamento proibido não seja idóneo a provocar uma vantagem patrimonial igual ou superior a 15.000€.

Acompanhando o pensamento de Germano Marques da Silva³⁷, a vantagem patrimonial suscetível de causar diminuição das receitas tributárias é um elemento típico essencial para a verificação do ilícito, e não uma condição objetiva de punibilidade, tendo a mesma que ser igual ou superior a €15.000 para que se configure o crime, conforme resulta do artigo 103.º n.º2 do RGIT.

Não sendo um crime de resultado, o desvalor do resultado, caso se verifique, pode assumir relevância, designadamente para efeitos de determinação da pena.

No âmbito da presente dissertação, a análise concentra-se na segunda modalidade de conduta típica omissiva, consagrada no artigo 103.º n.º1 al.b) do RGIT, com o objetivo de delimitar o seu âmbito objetivo e subjetivo, bem como o círculo de autores abrangidos.

³⁷ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.). P.231

CAPÍTULO IV - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO

1. A violação de deveres acessórios enquanto elemento constitutivo da fraude

Conquanto estejamos cientes das condutas típicas do crime de fraude fiscal, importa analisar concretamente a omissão consubstanciada na não entrega da declaração de imposto. Neste contexto, é relevante determinar em que termos é que esta omissão pode revestir relevância penal e configurar a prática do crime previsto no artigo 103.º do RGIT.

Para a adequada qualificação jurídico penal da conduta omissiva, torna-se essencial identificar os elementos constitutivos dos factos omissivos. A este respeito, Germano Marques da Silva³⁸ destaca que a omissão refere-se sempre à não realização de um dever imposto por lei, sendo, por conseguinte, necessária a identificação do dever que impõe a realização da ação. Além disso, deve determinar-se o sujeito sobre quem recai a obrigação legal, bem como a sua capacidade para o cumprimento do dever jurídico em causa. Por fim, exige-se que o agente conheça as circunstâncias que determinam o dever de agir, bem como o seu conteúdo, e que, de forma voluntária e dolosa, se abstenha do seu cumprimento ou, em alternativa, que, podendo conhecer esse dever, não o tenha feito por negligência.

Relativamente á análise destes pressupostos, é essencial compreender e concretizar a obrigação legal cuja inobservância pode configurar ilícito penal.

O presente artigo 103.º do RJIT tem a sua génese no artigo 23.º do RJIFNA, apresentando, contudo, algumas diferenças pontuais na sua redação. No entanto, destacam-se duas alterações que assumem particular relevância na questão em análise, nomeadamente, a introdução da alínea b) e do n.º3 do artigo 103.º do RGIT.

A alínea b) veio clarificar que a omissão na apresentação de declarações relativas a factos ou valores sujeitos a tributação pode configurar um crime de fraude fiscal. Contudo, a introdução desta conduta omissiva levantou problemas interpretativos, gerando divergência doutrinal.

³⁸ SILVA, Germano Marques da – *Direito Penal Português: A Teoria do Crime*, 2ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, março 2015, ISBN: 978-972-54-0458-4 P.65

Segundo a posição assumida por Augusto Silva Dias³⁹, no âmbito do RJIFNA, apenas integrariam o desvalor da ação dos crimes fiscais os deveres de colaboração diretamente decorrentes da obrigação tributária principal, relegando a violação de deveres acessórios para o âmbito contraordenacional. Assim, ao passo que a falta de declaração constituiria uma mera contra-ordenação, a declaração enganosa constituiria crime.

Com o devido respeito, não podemos concordar com tal interpretação já que não se revela compatível com a evolução normativa e com a finalidade da incriminação. A entrega da declaração, ainda que qualificada como dever acessório no âmbito do direito tributário, assume, no domínio do direito penal tributário, a natureza de um elemento essencial para a consumação do crime de fraude fiscal.

A relação tributária, conforme previamente descrita, assenta num laço forte de colaboração e reciprocidade entre o sujeito passivo e a Administração Tributária. Neste sentido, para além da obrigação principal de pagar os impostos, existem também deveres secundários que desempenham um papel fundamental na proteção do bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal. Entre estes deveres acessórios destaca-se, de forma paradigmática, a obrigação de apresentar a declaração fiscal, consagrada no artigo 57.º do CIRS e no artigo 120.º do CIRC.

Segundo Menezes Cordeiro⁴⁰, os deveres acessórios ou secundários correspondem a obrigações que não se traduzem diretamente no pagamento da prestação, mas emergem do princípio da boa-fé, sendo usualmente agrupados em deveres de informação ou esclarecimento, em deveres de lealdade e em deveres de proteção ou segurança. Por norma, a sua violação apenas origina uma pretensão indemnizatória.

No direito penal tributário, a violação destes deveres pode revestir relevância penal quando a omissão das informações se mostre idónea a frustrar a arrecadação de impostos pelo Estado ou crie uma vantagem patrimonial indevida. Repare-se que a norma incriminadora constante do artigo 103.º do RGIT não estabelece qualquer distinção entre a violação de deveres acessórios ou principais, sendo que o critério determinante para a punição penal não é a natureza da obrigação ou do dever violado, mas sim a idoneidade da conduta em si mesma para causar a diminuição das receitas fiscais do Estado.

³⁹ DIAS, Augusto Silva – *Crimes e Contra-ordenações* in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5 P.451

⁴⁰ CORDEIRO, António Menezes - *Tratado de Direito Civil Português, Vol. VI*, 2ª edição revista e atualizada., Almedina, 2012, ISBN: 978-972-40-4980-9 P.498 e ss

A exclusão de relevância penal destes deveres acessórios não seria prudente na medida em que são, não mais as vezes, o meio através do qual se consuma a infração da norma e se alcança o resultado lesivo que o tipo incriminador visa prevenir. Com efeito, a inobservância desses deveres acessórios configura um ato constitutivo de fraude fiscal, na medida em que cria as condições necessárias para a ocultação da matéria tributável e a consequente obtenção de uma vantagem patrimonial indevida .

É certo que para a delimitação dos deveres acessórios cuja violação configura o crime de fraude fiscal, torna-se necessário recorrer a legislação extrapenal, especificamente, à legislação fiscal, que estabelece os termos em que o sujeito passivo deve dar conhecimento à Administração Fiscal. Assim, a concretização da tipicidade penal dos deveres acessórios exige a articulação com as normas de incidência tributária aplicáveis. De um ponto de vista crítico, esta necessidade de articulação normativa suscita a questão da sua compatibilidade com os princípios basilares do direito penal, nomeadamente o princípio da legalidade e o princípio da subsidiariedade.

Não obstante, não se verifica qualquer violação do princípio da legalidade, pois a tipificação do crime de fraude fiscal decorre diretamente do artigo 103.º do RGIT, sendo que a legislação fiscal apenas concretiza uma das condutas que poderá enquadrar-se no âmbito da norma penal.

Além disso, como sustenta Germano Marques da Silva “o facto gerador da dívida de impostos existe independentemente da prática de qualquer crime; a obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto ilícito, ainda que entre a dívida tributária e a responsabilidade pelo crime exista conexão”⁴¹. Ou seja, no caso em concreto, para que a mera não entrega da declaração se transmute em crime serão necessários outros pressupostos, além do incumprimento de um dever acessório.

A introdução do n.º3 do artigo 103.º do RGIT reforça a tese apresentada, ao estipular que os valores a considerar são os que “devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”. Deste modo, os elementos relevantes para a configuração do tipo legal são apurados com base na declaração que deveria ser apresentada, e não na declaração efetivamente entregue.

⁴¹ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.). P.118

Para os efeitos da presente dissertação, importa distinguir as alíneas do artigo 103.º do RGIT que consagram ambas as hipóteses de conduta omissiva. Ao passo que a alínea a) prevê a entrega de uma declaração, contudo trata da apresentação de uma declaração com omissões no seu conteúdo; a alínea b) prevê a ausência total de qualquer declaração, traduzindo a ocultação integral do valor sujeito a tributação. Esta última ação assume particular relevância porque impede totalmente a aferição do montante tributável e a consequente liquidação do imposto devido.

Conclui-se, portanto, que a violação de deveres acessórios, como é o caso da não entrega da declaração, pode constituir um elemento típico do crime de fraude fiscal, se a sua inobservância for apta a lesar o bem jurídico que se pretendeu proteger, independentemente da verificação efetiva do resultado lesivo. Não declarando rendimentos, o património fiscal do Estado é posto em causa na medida em que o imposto alegadamente devido não será liquidado.

2. Falta de entrega de declaração: fraude fiscal ou contra-ordenação?

Compreendida que está a omissão da entrega da declaração como uma conduta suscetível de subsunção ao artigo 103º RGIT, impõe-se agora analisar em que termos tal omissão pode configurar a prática do referido crime. Para tal, cumpre analisar os elementos objetivos e subjetivos do tipo legal, cuja verificação é determinante para que se verifique a ilicitude penal.

Conforme já se teve oportunidade de afirmar, a não apresentação da declaração pode, em determinadas circunstâncias, configurar a prática do crime de fraude fiscal⁴². No

⁴² Cumpre referir que, não obstante o entendimento que será defendido nesta dissertação, a jurisprudência, tem posicionamentos divergentes quanto à possibilidade de subsumir a omissão entrega da declaração a uma conduta de ocultação de factos ou valores. Com efeito, há entendimentos segundo os quais a ausência de apresentação da declaração não pode configurar uma ocultação que se enquadre na alínea b) do artigo 103.º n.º1 do RGIT, na medida em que não existe um ato positivo de prestação de informações falsas ou omissas à Administração Tributária.

Esta a posição foi adotada, designadamente, no parecer do Juiz de Instrução Criminal no processo n.º nº229/06.8IDPRT.P1, no qual defende que a fraude fiscal tem como elemento constitutivo a entrega de alguma declaração, com factos ou valores alterados ou omissos. Só nesse sentido é que a conduta pode representar relevância penal e ser passível de perseguição penal.

Todavia, tal argumentação não merece acolhimento, uma vez que, no âmbito do crime de fraude fiscal, o elemento juridicamente relevante não reside na apresentação da declaração, ou na declaração em si mesma, mas antes na conduta do agente e no seu impacto para o erário público.

entanto, a mesma conduta, poderá, em alternativa, ser considerada uma mera contra-ordenação tributária, punida nos termos dos artigos 118.º e 119.º do RGIT. A distinção entre a responsabilidade criminal e contraordenacional assenta, fundamentalmente, na verificação do elemento subjetivo e na vantagem ilegítima obtida.

a. Exigência do dolo específico

Para que a não apresentação da declaração se enquadre no artigo 103.º do RGIT é necessário que, objetivamente, se mostre idónea a diminuir as receitas tributárias, mas que também, subjetivamente, o agente atue com intenção de obter tal resultado. Ou seja, impõe-se a verificação do dolo como elemento subjetivo do tipo legal.

Contudo, a doutrina não é unânime quanto à exigibilidade do dolo específico para a consumação do crime de fraude fiscal. Isabel Marques da Silva⁴³ defende que, sendo o crime de fraude fiscal um crime doloso, pode consumir-se sob todas as formas de dolo: dolo direto, necessário ou eventual, não sendo necessária a verificação do dolo específico do agente, bastando que o agente tenha consciência da ilicitude da conduta e aceite, ainda que a título eventual, a possibilidade de causar um prejuízo ao Estado.

Em sentido concordante, Susana Aires de Sousa⁴⁴ parte da interpretação do elemento “que visem” constante do normativo legal para concluir que o agente, ao realizar uma das condutas ilegítimas tipificadas na lei, representa, necessariamente, a sua idoneidade para diminuir as receitas tributárias. Na sua análise, a autora reforça que a intencionalidade do agente se esgota no dolo-do-tipo.

Todavia, a jurisprudência e a doutrina⁴⁵ têm entendido que só será penalmente relevante a conduta se for acompanhada de um dolo específico. Como se teve ocasião de acentuar no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa⁴⁶, a consumação do crime não se

⁴³ SILVA, Isabel Marque da – *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF, nº5, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2007, ISBN: 978-972-40-3064-7, P.160

⁴⁴ SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.90

⁴⁵ Como refere Germano Marques da Silva, partindo da interpretação do elemento normativo “que visem”, o tipo do artigo 103.º exige o dolo específico, ou seja, exige-se que o facto seja praticado com a intenção de causar a diminuição das receitas tributárias. SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.). P.224

⁴⁶ Acórdão do TRL proferido no âmbito do processo nº1/05.2JFLSB.L1-3, pelo Relator Rui Gonçalves, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 20/01/2025

basta com o dolo-do-tipo, ou seja, o mero conhecimento e a vontade de realização do tipo objetivo. Ao dolo-do-tipo, acresce um dolo específico, o qual deve ser analisado sob a ótica subjetiva do próprio agente. Este dolo traduz-se na intenção deliberada de obter um benefício ilegítimo ou causar prejuízo ao Estado, elementos que não se esgotam no dolo objetivo, mas que decorrem da finalidade da conduta praticada.

Assim, no domínio das condutas omissivas, a intenção do agente assume uma dimensão que se estende para além da materialidade do tipo objetivo, uma vez que a omissão da entrega da declaração não consiste numa conduta ativa de fraude fiscal, mas antes numa conduta omissiva que se repercute na esfera tributária.

Esta intenção corresponde sempre a uma intenção de enriquecimento, materializado através de uma vantagem ou benefício, que se considera sempre indevido porque o agente sabe que não tem direito ao mesmo e que este é realizado à custa do património fiscal.

Vejamos, a título exemplificativo, o caso analisado no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto⁴⁷, em que um cidadão brasileiro, residente permanentemente em Portugal desde 2004 e a exercer a sua atividade profissional como jogador, recebia regularmente o seu salário e detinha domicílio fiscal em Portugal. Ao abrigo do artigo 57.º do CIRS, o cidadão tinha a obrigação de entregar a declaração de rendimentos. No entanto, omitiu esta obrigação, não realizando a entrega da declaração de IRS, o que lhe permitiu auferir uma vantagem superior a 15.000€.

Este exemplo ilustra uma conduta omissiva passível de subsunção ao artigo 103.º do RGIT. Sem dúvida que a não apresentação da declaração se mostra objetivamente idónea a diminuir as receitas tributárias e, neste sentido, adotando a posição defendida por Susana Aires de Sousa, o agente, com o ato omissivo, evidenciou a sua intenção para lesar as receitas tributárias do Estado. No entanto, ao analisar o elemento subjetivo, verifica-se que o agente agiu convicto de que seria considerado residente para efeitos fiscais no Brasil, razão pela qual não considerou necessário entregar a declaração em Portugal. Para reforçar a sua convicção o agente entregou a declaração fiscal no Brasil.

Este caso destaca a importância de se aferir do dolo específico do agente, uma vez que a prática de uma das condutas enunciadas nas alíneas do nº1 do artigo 103.º RGIT não configura, por si só, a consumação do crime de fraude fiscal. É necessário aferir se o

⁴⁷ Acórdão do TRP proferido no âmbito do processo nº229/06.8IDPRT.P1, pelo Relator Vasco Freitas, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 19/02/2025

agente pretendeu evadir-se do pagamento da prestação tributária ou alcançar vantagens patrimoniais indevidas⁴⁸.

Atendendo a que o dolo pertence à esfera jurídica do agente, a sua verificação não se pode realizar de forma direta e objetiva. A aferição da intencionalidade deve ser feita casuisticamente, com base na análise das circunstâncias do caso concreto.

O facto de se exigir a verificação do elemento subjetivo específico para que o crime se consume tende a dificultar, porventura, excessivamente, o ónus probatório. Tratando-se de um elemento de natureza subjetiva, a sua comprovação apenas poderá ser feita através da inferência lógica decorrente da análise dos factos provados e da aplicação das regras da experiência comum.

b. Quantum mínimo

A determinação do quantum mínimo para a criminalização da conduta de fraude fiscal constituiu uma questão com grande relevância prática, uma vez que delimita uma das fronteiras entre a infração penal e a mera infração contraordenacional. A este respeito, cumpre destacar, como previamente referido, que a consumação do crime de fraude fiscal não está dependente da obtenção de uma efetiva vantagem patrimonial ilegítima por parte do agente, bastando, para que se verifique a tipicidade da conduta, que a conduta seja idónea a provocar o dano.

⁴⁸ A constitucionalidade do n.º3 do artigo 103.º do RGIT tem sido colocada em questão, suscitando a discussão sobre uma eventual violação do princípio da legalidade penal, consagrado no artigo 29.º n.º1 da Constituição da República Portuguesa. A questão assente na alegação de que a norma penal, por si só, não permite determinar o comportamento proibido, fazendo remissão para a legislação tributária, remissão essa que implica uma indefinição dos elementos objetivos da incriminação, comprometendo, assim, a exigência de certeza e determinação do tipo legal de crime.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem sido uniforme no sentido de considerar que as denominadas “normas penais em branco”, desde que possuam um grau de determinação suficiente para cumprir a sua função de orientação das condutas humanas, não são incompatíveis com o princípio da tipicidade penal.

Assim, importa esclarecer que a remissão operada pelo artigo 103.º n.º3 do RGIT para a legislação tributária tem como único propósito a determinação do valor do imposto devido, visando concretizar aspetos como a periodicidade da liquidação, a base de incidência e demais elementos que resultam do regime jurídico aplicável a cada tributo. Tal remissão não configura uma indefinição normativa suscetível de afetar a tipicidade penal, na medida em que não altera os pressupostos da punição, apenas concretiza os critérios de quantificação da obrigação tributária.

Cf. Acórdão n.º 48/2019 do TC proferido no âmbito do processo n.º855/16, pela Relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado no dia 04/03/2025

A vantagem patrimonial ou o benefício ilegítimo corresponde ao montante do imposto que o sujeito passivo pretendeu ilegítimamente elidir ou ao valor com que efetivamente se locupletou.

Nos termos do artigo 103.º n.º2 do RGIT, a norma exige um montante mínimo de 15.000€ para que a conduta seja penalmente relevante, ficando excluídas da esfera da responsabilidade penal aquelas condutas cuja vantagem patrimonial ilegítima não atinja esse valor. Importa salientar que, para a aferição desse montante, devem ser considerados exclusivamente os valores que, nos termos da legislação tributável aplicável, deveriam constar da declaração a apresentar à Administração Tributária. Assim, a determinação do *quantum* relevante para efeitos de punição deve ser realizada individualmente considerando cada declaração que deveria ser apresentada.

Esta exigência normativa comporta uma consequência jurídica fundamental. Não serão puníveis as condutas em que o agente pretende obter uma vantagem patrimonial superior a 15.000€, mas não logrou alcançar tal resultado.

Por conseguinte, estas condutas poderão integrar uma infração contraordenacional, nos termos do artigo 118.º n.º1 do RGIT, desde que se verifiquem os respetivos pressupostos.

Esta exigência de um *quantum* mínimo para que a conduta tenha relevância penal, afasta a aplicação do direito penal às infrações de menor gravidade e reserva a sua intervenção para os casos em que a lesão ao património fiscal atinge um grau de relevância social e económica que justifica a tutela penal.

3. O círculo de possíveis autores

A questão da delimitação do círculo de possíveis agentes ativos do crime reveste particular importância para a compreensão da natureza deste ilícito, sendo uma matéria que suscita grande controvérsia tanto na doutrina, quanto na jurisprudência. Importa deixar assente qual a nossa posição relativamente à classificação do crime de fraude fiscal, ou seja, é importante saber se temos um crime comum ou um crime específico ou próprio, dado que tal qualificação comporta implicações substanciais para a qualificação do crime de fraude fiscal.

Se considerado um crime comum, o crime pode ser perpetrado por qualquer pessoa, não se tratando de um crime cuja ilicitude ou grau de ilicitude dependam de especiais qualidades ou relações do agente; já se considerado um crime específico, somente o sujeito passivo da relação tributária, ou seja, aquele sobre quem recai o dever de declarar e pagar os impostos, poderá ser considerado autor do crime.

No sentido de que é um crime comum pronunciou-se Isabel Marques da Silva⁴⁹, afirmando que “o preceito nenhuma delimitação expressa em relação à autoria procede, nem parece que as condutas ilegítimas tipificadas tenham de ser cometidas – *motus próprio* ou em participação -, por quem tenha a qualidade de contribuinte ou sujeito passivo de imposto, antes nos parecem poder ser cometidos por qualquer pessoa.”

Por outro lado Germano Marques da Silva⁵⁰ adota uma posição distinta e defende que uma vez que o crime de fraude fiscal surge no contexto de um relação tributária, somente aquele que tem uma posição na relação tributária, ou seja, o sujeito passivo do imposto pode ser considerado agente ativo de fraude fiscal,

Atente-se para a posição defendida por Susana Aires de Sousa⁵¹ que, ademais, parece relevar grande importância para a questão controversa. A autora sustenta que a delimitação do círculo de possíveis autores que definiria o crime em causa, no seu entender, como específico, apenas se reporta às omissões previstas nas alíneas a) e b) do artigo 103.º do RGIT.

A obrigação de declarar rendimentos à Administração Tributária encontra-se expressamente prevista no artigo 57.º do CIRS e do artigo 120.º do CIRC, estabelecendo que o sujeito passivo deve apresentar anualmente a sua declaração de rendimentos. Esta imposição legal evidencia a existência de um dever jurídico estrito de cooperação fiscal.

Importa saber sobre quem recai este dever jurídico, sendo para tal necessário recorrer ao artigo 18.º n.º3 da LGT, que define como sujeito passivo “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária”. Assim, sobre este sujeito recai o dever de proceder à entrega da declaração fiscal, o que reforça a ideia de que a omissão desse dever apenas pode ser imputado ao sujeito passivo.

⁴⁹ SILVA, Isabel Marques da – *Regime Geral das Infrações Tributárias*,... (op.cit). P.157 e 158

⁵⁰ SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, ... (op.cit.) P. 233

⁵¹ SOUSA, Susana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*,... (op.cit). P.92

Ainda que da norma incriminadora não resulte nenhuma delimitação expressa quanto à autoria, importa salientar que, no que respeita à fraude fiscal por omissão, a conduta típica traduz-se na violação de uma imposição legal de atuar, sendo que essa imposição apenas se verifica em relação a quem detém o dever de declarar. A omissão de tal dever não pode ser imputada a qualquer pessoa, mas apenas ao sujeito passivo que, por imposição legal, se constitui como garante do cumprimento desta obrigação fiscal.

Neste contexto, ainda que se admita que a fraude fiscal por ação pode configurar um crime comum, a mesma conclusão não se afigura admissível no que respeita à fraude fiscal por omissão. Neste caso, trata-se de um crime próprio ou específico, na medida em que a responsabilidade penal depende da verificação de um dever jurídico de atuação, cuja inobservância fundamenta a punição.

Assim, o autor do crime de fraude fiscal será aquele que, enquanto sujeito passivo da relação tributária, é o verdadeiro e efetivo beneficiário da ocultação, sendo quem detém a disponibilidade e o domínio sobre a declaração dos valores omitidos.

4. Impossibilidade da coautoria na omissão

Como amplamente defendido na doutrina, “o domínio do facto como critério de autoria é inaplicável aos crimes de omissão”⁵². Nos crimes omissivos, a ilicitude não decorre da execução ativa de um comportamento, mas antes da omissão de quem, tendo o dever jurídico de atuar, opta por se abster dessa ação. Assim, o crime de fraude fiscal na sua vertente omissiva é imputado ao sujeito sobre quem recai um dever jurídico de atuação e que, dispondo da possibilidade fáctica de evitar o resultado típico, se abstém voluntariamente de intervir, representando e querendo a conduta como sua.

O artigo 26.º do Código Penal prevê quatro modalidades de autoria: autoria imediata, autoria mediata, coautoria e instigação. Importa analisar se estas formas de autoria podem ser admitidas no âmbito da conduta omissiva de fraude fiscal em estudo.

Importa, antes de mais, afastar a possibilidade de autoria mediata e de instigação, na medida em que estas modalidades de autoria não se coadunam com a natureza deste tipo de ilícitos.

⁵² DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*,... (op.cit) P.970

A autoria mediata, conforme prevista no artigo 26.º do Código Penal, pressupõe que o agente atue por intermédio de outrem, sobre quem exerce o domínio da vontade, seja através de coação, erro ou recurso a um aparelho organizado de poder. No entanto, esta conceção parte do pressuposto da existência de um executante do facto típico, o que se revela incompatível com os crimes omissivos, nos quais a ilicitude decorre precisamente da abstenção de um comportamento juridicamente exigido. Deste modo, não se afigura possível que um sujeito sobre quem impende um dever jurídico de agir, o possa omitir por intermédio de outrem, uma vez que o incumprimento desse dever é, por natureza, do próprio agente.

Por sua vez, a instigação, consiste em determinar outrem, de forma dolosa, à prática do facto típico. No entanto, nos crimes omissivos, a responsabilidade penal recai diretamente sobre quem tem o dever jurídico de agir, sendo que, tal como acontece na autoria mediata, este dever não é passível de ser transferido para outra pessoa.

Assim, a estrutura dos crimes omissivos, fundada na violação de um dever jurídico de atuação, exclui a possibilidade de autoria mediata e de instigação. Contudo, é necessária refletir sobre a admissibilidade da coautoria nestes crimes.

A coautoria, tal como definida por Figueiredo Dias⁵³, é caracterizada por um lado, pela existência de uma decisão conjunta e, por outro lado, pela “divisão de trabalho”, ou seja, o coautor apresenta-se como um elemento essencial para a execução do plano comum. No entanto, uma vez que nos crimes omissivos, a ilicitude resulta da omissão de um comportamento juridicamente exigido, a coautoria encontra algumas limitações.

No caso da não entrega da declaração fiscal, a conduta omissiva está exclusivamente vinculada ao sujeito sobre quem recai a obrigação de cumprir o dever de declaração. Embora possa haver uma decisão conjunta ou até mesmo o conhecimento e concordância com a omissão por parte de outra pessoa, tal situação não configura coautoria. Isto porque o coautor, por mais que compreenda e aceita a ideia da omissão, não possui sobre si o dever jurídico de agir nem a possibilidade fáctica de realizar a conduta.

Ademais, um dos pressupostos fundamentais da coautoria é que a decisão conjunta não se baseie meramente num acordo, de modo a não se confundir a coautoria com a cumplicidade, mas, sim, que o coautor participe efetivamente na realização do facto,

⁵³ DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*,... (op.cit) P.791

assumindo a sua responsabilidade de forma integral, com *animus auctoris*. Noutras palavras, o coautor deve ter o facto como próprio e não como simples facto alheio.

Portanto, a coautoria não é possível neste tipo de ilícito, uma vez que os pressupostos essenciais da sua configuração não estão presentes, sendo a omissão, no caso da fraude fiscal, um dever pessoal e insuscetível de ser partilhado entre múltiplos agentes.

CAPÍTULO V – ABUSO DE CONFIANÇA

1. Breves considerações

Até aqui enquadrámos sempre a conduta da não entrega da declaração no âmbito do crime de fraude fiscal. Contudo, importa referir que parte da jurisprudência entende que tal conduta pode também ser subsumida ao crime de abuso de confiança, previsto no artigo 105.º do RGIT, especialmente em situações em que o agente não só deixa de entregar a declaração tributária, mas também quando não efetua o pagamento do imposto devido ao Estado.

Um exemplo desta posição encontra-se no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra⁵⁴, que parte de uma situação em que o arguido, por um lado, não entrega a declaração tributária e, por outro lado, retém indevidamente o imposto que deveria ser entregue ao Estado.

Este acórdão sustenta que a obrigação de entregar a declaração deve ser vista como uma mera obrigação acessória, subordinada à obrigação principal de entrega do imposto, não interferindo diretamente no preenchimento do tipo legal do crime de abuso de confiança. Assim, mesmo que a conduta do arguido pudesse configurar o crime de fraude fiscal, no sentido de ocultação de rendimentos ou valores sujeitos a tributação, o património fiscal do Estado ficou efetivamente lesado e, por esse motivo, o crime de fraude fiscal deve ser absorvido pelo crime de abuso de confiança.

Esta posição baseia-se na diferenciação entre os bens jurídicos tutelados. Se, por um lado, o crime de fraude fiscal atua preventivamente na proteção do património do Estado, na medida em que pretende evitar a evasão fiscal, por outro lado, o crime de abuso de confiança configura uma lesão patrimonial efetiva, consumando-se quando ocorre a apropriação indevida de tributos retidos ou recebidos pelo agente.

Cumprido, para que se possa fazer uma análise correta da questão, salientar alguns parâmetros orientadores relativamente ao crime de abuso de confiança, previsto no artigo 105.º do RGIT. Trata-se de um ilícito penal de natureza omissiva própria, no qual o tipo

⁵⁴ Acórdão do TRC proferido no âmbito do processo nº322/11.5IDAVR.C1, pelo Relator José Eduardo Martins, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 03/02/2025

incriminador se esgota na não entrega à administração tributária da prestação tributária de valor superior a 7500 euros, que tenha sido deduzida nos termos da lei e que o agente estava legalmente obrigado a entregar. O bem jurídico protegido por este tipo legal de crime é, assim, o património fiscal do Estado.

Não podemos senão expressar alguma perplexidade face à opção preconizada pela jurisprudência no acórdão supra referido, já que é do nosso entendimento que o crime de fraude fiscal não deve ser absorvido pelo crime de abuso de confiança. Ambos os tipos penais referidos tem como finalidade, em primeira linha, a proteção do Estado social, assegurando que as receitas fiscais sejam corretamente arrecadadas para o cumprimento das suas funções. O âmago da questão reside na clara diferença que existe em relação às respetivas esferas de aplicação e nos elementos normativos e objetivos distintos.

Assim, enquanto que o crime de abuso de confiança pressupõe a apropriação indevida de valores que já foram deduzidos ou retidos, como é o caso do empregador que não entrega o IRS retido dos empregados; a fraude fiscal envolve a utilização de meios fraudulentos para evitar o pagamento de impostos, nomeadamente através da omissão de entrega da declaração.

Analisando o caso concreto em apreço, em que o agente, para além de não proceder à entrega da declaração, também não paga o devido valor ao Estado, há que diferenciar duas situações. Se o montante em falta resulta diretamente da omissão de entrega da declaração, então a não liquidação do imposto é consequência direta da fraude fiscal, devendo a conduta ser enquadrada no respetivo tipo legal. Já no caso em que o montante em falta corresponde a valores que foram previamente deduzidos ou retidos pelo agente, mas não foram entregues à Administração Tributária, então poderá estar-se perante o crime de fraude fiscal.

Seguimos, ainda a posição referido no Acórdão do Tribunal de Coimbra⁵⁵, quando diz que “contrariamente às situações de abuso de confiança, em que a liquidação já se mostra efetuada, os comportamentos descritos no crime de fraude fiscal situam-se antes ou durante o processo de liquidação do imposto em causa, da obtenção do subsídio, do reembolso, etc.”.

⁵⁵ Acórdão do TRC proferido no âmbito do processo nº44/03.0IDGRD.C2, pela Relatora Isabel Silva, disponível em <https://www.dgsi.pt/>, consultado em 17/02/2025

Para concluir, cumpre referir que a não entrega da declaração raramente será abuso de confiança, já que este crime exige que o agente tenha previamente retido o deduzido o imposto. Como suportado pela presente dissertação, a não entrega da declaração é frequentemente considerada fraude fiscal se cumprir todos os requisitos elencados, entre eles o objetivo de evitar o pagamento de impostos, através da ocultação de rendimentos ou outros factos relevantes.

CONCLUSÕES

I. A fraude fiscal, como foi exposto, representa um dos desafios mais complexos para a sustentabilidade do Estado Social de Direito. Por essa razão, observamos uma crescente etização do sistema tributário, de forma a que a consciência fiscal da sociedade se forme com a convicção de que os crimes fiscais são passíveis de censura e merecedores de perseguição penal.

II. A aplicação do direito penal tributário deve respeitar os princípios fundamentais de direito, evitando a criminalização excessiva de infrações que consubstanciam meras contraordenações.

III. A análise realizada na presente dissertação focou-se na omissão da entrega da declaração fiscal, que foi identificada como uma das condutas que pode configurar o crime de fraude fiscal, desde que acompanhada pelos requisitos apresentados no artigo. Contudo, a jurisprudência tem reforçado a necessidade de avaliar os casos casuisticamente, ponderando as circunstâncias concretas de cada situação, nomeadamente o dolo específico do agente.

BIBLIOGRAFIA

- CORDEIRO, António Menezes - *Tratado de Direito Civil Português, Vol. VI*, 2ª edição revista e atualizada., Almedina, 2012, ISBN: 978-972-40-4980-9
- DIAS, Augusto Silva – *Crimes e Contra-ordenações in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5
- DIAS, Augusto Silva – *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro – Considerações dogmáticas e político-criminais)* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5
- DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*, 3ªed., GESTLEGAL, outubro de 2019, ISBN: 978-989-8951-24-3
- DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *Criminologia – O Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena*, 1ª ed., 2ª Reimpressão, Coimbra Editora, Julho de 1997. ISBN: 972-32-0069-4
- DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março 1999, ISBN: 972-32-0838-5
- GERSÃO, Eliana – *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal* in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5
- MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias – Investigação Criminal*, Vol. I, dezembro 2007, Ed. Ministério das Finanças e da Administração Pública Direção-Geral dos Impostos. ISBN: 978-972- 98736-9-0
- MARQUES, Rui Correia - *Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a faturas falsas* in *Revista do Ministério Público*, nº157, Janeiro-Março 2019, ISSN 0970-6107
- MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui – *Constituição Portuguesa Anotada*, Volume II, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018. ISBN 978-972-54-0611-3

NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, junho, 1998, Ed. Almedina.

ISBN: 972-40-1115-1

NABAIS, José Casalta – *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudos De Direito Fiscal*, maio, 2005, Ed. Almedina. ISBN: 972-40-2502-0

SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, 2ª edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, Lisboa, fevereiro 2018, ISBN 978-972-54-0587-1

SILVA, Isabel Marque da – *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF, nº5, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2007, ISBN: 978-972-40-3064-7

SOUSA, José de Sousa – *Direito Penal Fiscal – Uma prospetiva in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999, ISBN 972-32-0838-5

SOUSA, Suana Aires de – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Reimpressão, Edições Almedina, Coimbra, Fevereiro 2021. ISBN 978-972-40-9017-7

REFERÊNCIAS JURIPRUDÊNCIAIS

Acórdão do STJ proferido no âmbito do processo nº85/14.2YFLSB, pelo Relator Santos Cabral, disponível em <https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6a093c7f729611bd80257e58003180e7?OpenDocument>, consultado em 30/11/2024

Acórdão do TC nº 14/2023, proferido no âmbito do processo nº1227/2022, pelo Relator Conselheiro Afonso Patrão, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/decsumarias/20230014.html>, consultado em 25/11/2024

Acórdão do TC nº211/2017, proferido no âmbito do processo nº285/15, pela Relatora Juiz Conselheira Maria José Rangel de Mesquita, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170211.html>, consultado em 04/11/2024

Acórdão do TC nº488/2021, proferido no âmbito do processo nº171/20, pela Relatora Juiz Conselheira Mariana Canotilho, disponível em

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210488.html>, consultado em 27/10/2024

Acórdão do TRC no âmbito do processo nº 954/02.2JFLSB.SB.C1, pelo Relator Jorge Dias, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/c981511664b8cc7c80257892004f38c0?OpenDocument>, consultado em 21/11/2024

Acórdão do TRC proferido no âmbito do processo nº 29/11.3IDLRA.C1, pela Relatora Rosa Pinto, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/42232ca0c964e15c80258b9b003b4c20?OpenDocument>, consultado em 17/02/2025

Acórdão do TRC proferido no âmbito do processo nº322/11.5IDAVR.C1, pelo Relator José Eduardo Martins, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/5a6484dde7b76f1080257c16003e70f6?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>, consultado em 03/02/2025

Acórdão do TRC proferido no âmbito do processo nº44/03.0IDGRD.C2, pela Relatora Isabel Silva, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>, consultado em 17/02/2025

Acórdão do TRG proferido no âmbito do processo nº20/15.0IDVCT.G1, pela Relatora Maria José Matos, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/4b9473004ad312f08025842d0030b9a8?OpenDocument>, consultado no dia 09/02/2025

Acórdão do TRL proferido no âmbito do processo nº 2186/10.7IDLBSB.L1-3, pelo Relator Nuno Coelho, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/8ADBA6B9A7642E9080257E05004FAC8E>, consultado em 04/11/2024

Acórdão do TRL proferido no âmbito do processo nº1/05.2JFLSB.L1-3, pelo Relator Rui Gonçalves, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument>, consultado em 20/01/2025

Acórdão do TRP no âmbito do processo nº 290/07.8IDPRT.P1, pela Relatora Elsa Paixão, disponível em

<https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/84f702b0c5d99e3c80257e4d0051c534?OpenDocument>, consultado em 07/12/2024

Acórdão do TRP proferido no âmbito do processo nº 159/04.8IDAVR.P1, pela Relatora Élia São Pedro, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/c001b7c0fe2f12a58025871800391e27?OpenDocument>, consultado em 03/10/2024

Acórdão do TRP proferido no âmbito do processo nº229/06.8IDPRT.P1, pelo Relator Vasco Freitas, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/5309a31a40ebc0a7802576d5003ccedb?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>, consultado em 19/02/2025

Acórdão do TRP proferido no âmbito do processo nº438/10.5IDPRT.P1, pela Relatora Maria Dolores da Silva e Sousa, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/f3bf431b0352e2928025807a0056b899?OpenDocument>, consultado no dia 16/02/2025

Acórdão nº 48/2019 do TC proferido no âmbito do processo nº855/16, pela Relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190048.html>, consultado no dia 04/03/2025