



UNIVERSIDADE
CATÓLICA PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

A Tentativa na Fraude Fiscal

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa

Para obtenção do grau de Mestre em Direito

Orientação: Professor Doutor Germano Marques da Silva

Paulo Almeida Santos Gomes da Silva

Lisboa, 2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar ao Professor Doutor Germano Marques da Silva pela disponibilidade que manifestou para assumir a orientação desta dissertação e pela atenção, confiança, exigência e todas as valiosas críticas e indicações dadas ao longo da redacção deste trabalho.

Não posso deixar de expressar sinceros agradecimentos à Mariana e à minha tia Helena por todo o tempo que perderam a ler e a rever as linhas que se seguem e por todo o apoio e disponibilidade.

Por último, uma palavra de profundo reconhecimento para os meus pais, sem cujo contributo a realização desta dissertação não teria sido possível.

Paulo Gomes da Silva

ÍNDICE

	Págs
Introdução	8

Parte I

DA TENTATIVA

I. Conceito de tentativa	11
II. Fundamento da Punibilidade da Tentativa	12
III. Tentativa e dolo eventual	14
IV. Actos de execução	16
V. Tentativa acabada e inacabada	18
VI. Punibilidade da tentativa	20
VII. Tentativa Impossível	20
VIII. Desistência e Arrependimento Activo	23

Parte II

DA FRAUDE FISCAL

Capítulo I

Fraude Fiscal

I. O Crime de Fraude Fiscal	26
II. Legitimação da incriminação	27

	Págs
III. Bem jurídico protegido	28
IV. Tipo Objectivo	29
V. Condutas Típicas	32
VI. Limiar Quantitativo	33
VII. Tipo Subjectivo	35
VIII. Penalidade	37

Capítulo II

Fraude Fiscal Qualificada

I. Considerações Gerais	38
II. As Circunstâncias do n.º 1 do art. 104.º do RGIT	39
III. Facturas Falsas	40
IV. Limiar Quantitativo	40

Parte III

DA TENTATIVA NA FRAUDE FISCAL. O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO DO CRIME

I. Introdução	45
II. A ocultação de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração	46
III. A ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas à Administração Fiscal	48
IV. A ocultação de factos ou valores não declarados	50

	Págs
V. A celebração do negócio simulado	51
VI. Conclusões parciais	55
Conclusões	56
Bibliografia	58
Jurisprudência	61

INTRODUÇÃO

Os crimes fiscais têm, nos últimos anos, despertado um maior interesse, quer por parte dos meios de comunicação, quer por parte dos próprios discursos políticos. Começa-se agora a perder aquele sentimento de admiração por quem, com sucesso, consegue fugir ao Fisco e existe uma maior consciencialização, por parte dos cidadãos, da importância que a receita resultante dos impostos tem na manutenção do Estado Social. Cada crime fiscal contribui para, no final de contas, pôr em causa não só as funções do Estado Social, como também a redistribuição da riqueza.

A fraude fiscal é, portanto, um tema que marca a actualidade, principalmente pela conjuntura de crise em que vivemos. Desde logo, importa referir que a designação de fraude fiscal é utilizada não só para definir este crime em concreto, mas também, em muitos casos, para fazer referência à generalidade dos crimes tributários ou, mais frequentemente, à generalidade dos crimes fiscais.

A presente dissertação tem por objectivo traçar algumas considerações sobre o momento da consumação do crime de fraude fiscal. Trata-se de um tema que evidencia um enorme alcance prático. Em primeiro lugar, porque é fundamental saber se, em determinado momento, o crime já se consumou ou se ainda estamos no âmbito da tentativa e, nessa medida, o agente pode desistir da execução ou impedir a consumação. Em segundo lugar, porque o momento da consumação do crime determinará o início da contagem do prazo de prescrição. A definição deste momento temporal reveste, deste modo, a maior importância, até porque, no extremo, pode significar um grande espaçamento temporal, consoante se entenda que o crime de fraude fiscal tem a sua consumação com o preenchimento fraudulento da declaração ou, no lado oposto, só com a liquidação definitiva. O foco do nosso trabalho está, assim, em analisar as várias condutas do agente, a partir do momento em que são praticados actos de execução do

crime até ao momento da consumação. Toda esta análise exige, como tal, que se faça uma abordagem de todo o regime da tentativa, que terá lugar na Parte I do nosso trabalho. Seguidamente, iremos percorrer o crime de fraude fiscal para que, na terceira e última parte da nossa dissertação, estejamos em condições de analisar este crime à luz do regime da tentativa e daí extrairmos as nossas próprias conclusões acerca do momento de consumação do crime de fraude fiscal.

Cabe, por fim, referir que as páginas que se seguem não têm por objectivo tratar exaustivamente todos os problemas que dizem respeito quer à tentativa, quer à fraude fiscal, pois seria incomportável para uma dissertação com estas dimensões. Assim, não iremos abordar, por exemplo, os problemas relativos tanto ao erro e sua conjugação com a tentativa; como aos relativos à comparticipação, concurso e crime continuado na fraude fiscal.

PARTE I
DA TENTATIVA

I. Conceito de tentativa

A definição de tentativa decorre do disposto no n.º 1 do art. 22º do Código Penal, segundo o qual há "*tentativa quando o agente praticar actos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este chegue a consumir-se*".

A consumação verifica-se com a realização completa do comportamento típico de um determinado tipo legal de crime, objectivo e subjectivo¹. Acontece, todavia, que a acção praticada pelo agente pode não preencher o elemento subjectivo ou objectivo do ilícito. Nos casos em que tenha sido preenchido o elemento objectivo do tipo, mas, por desconhecimento indispensável da situação, não esteja preenchido o elemento subjectivo do tipo, trata-se de erro sobre a factualidade típica². Se, por outro lado, existir uma falta do elemento objectivo do tipo, estamos no âmbito da tentativa.

A tentativa é, em regra, punível³ pois os actos de execução de um crime que o agente já cometeu, mesmo que não haja consumação, já violaram a norma jurídica de comportamento que está na base do crime consumado⁴. A punibilidade da tentativa, como veremos adiante, tem sempre como referência o crime consumado a que está subordinada. Quer-se com isto dizer que a tentativa não se pune como um crime autónomo, mas "*como uma extensão do crime principal: a tentativa do crime de homicídio, de furto, de burla, etc.*"⁵.

Cabe ainda referir que, em certas situações, como a de arrependimento activo, apesar de o crime já estar consumado, o legislador consagrou uma extensão do regime da tentativa.

¹ Cf. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 684.

² Como exemplo, podemos referir o caso em que António dispara sobre Bento, pensando estar a disparar sobre um boneco. Trata-se de um erro ignorância ou desconhecimento do que existe, tendo como consequência não haver dolo (art. 16º/1º do Código Penal). Haverá, quanto muito, crime negligente se o erro for culposo e se o crime negligente estiver previsto.

³ Para Eduardo Correia, *Direito Criminal*, I, 1963, p. 251, "*o direito criminal alarga excepcionalmente a punição*"; Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Universidade Católica, Lisboa, 2012, p. 314, entende que "*a incriminação da tentativa representa a extensão da punibilidade às realizações incompletas do tipo de crime que o agente se propunha realizar*"

⁴ Cf. Jorge de Figueiredo Dias, (2007), p. 685, "*Como realização dolosa parcial de um tipo de ilícito objectivo, ela representa uma violação do ordenamento social jurídico - penalmente relevante por meio da intranquilidade em que coloca os bens jurídico-penais*".

⁵ Cit. Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Universidade Católica, Lisboa, 2012, p. 314.

II. Fundamento da Punibilidade da Tentativa

A tentativa não é punida relativamente a todo e qualquer tipo de crime e, quando é punível, não lhe cabe a pena aplicável ao crime consumado. Importa, nessa medida, reflectir sobre qual o fundamento da punibilidade da tentativa, tendo, para isso, que expor duas concepções que maior intensidade deram à discussão desta questão: as teorias objectivas e as teorias subjectivas.

As teorias objectivas encontram o fundamento da punibilidade da tentativa no risco ou perigo causado ao bem jurídico protegido pelo tipo. Feuerbach⁶ definiu a tentativa como uma acção externa dirigida intencionalmente à realização do crime objectivamente perigosa, sendo, portanto, necessária uma conexão entre a conduta do agente e a lesão ou perigo de lesão. Dessa conexão deve considerar-se a tentativa punível quando, entre a acção realizada com a intenção de causar o resultado e o resultado, existe uma possível relação causal que permite considerar que a acção é objectivamente perigosa⁷. Em suma, para os defensores das teorias objectivistas, uma vez que a intenção ilícita por si mesma não oferece a nenhuma acção o elemento de ilicitude, o verdadeiro fundamento da punibilidade da tentativa é o perigo próximo de consumação da realização típica.

As teorias subjectivas vêem o espírito da punibilidade da tentativa na vontade delituosa do agente, ou melhor, na vontade do agente em praticar um crime. Para os defensores destas teorias, pouco importa a potencial ou efectiva violação de um bem jurídico, pois a essência da punibilidade reside no desvalor da conduta do agente.

Tanto a concepção objectivista como a subjectivista são extremas. A primeira deve ser recusada porquanto o art. 22º n.º 1 exige a decisão do agente de cometer um crime, ou seja, o elemento subjectivo é uma componente essencial para fundamentar a punibilidade da tentativa, nos termos da legislação vigente. A segunda apresenta, desde logo, uma solução positiva para o problema da tentativa impossível, como veremos adiante. Contudo, no pólo oposto, as teorias subjectivas levariam à punibilidade da tentativa em situações em que a actuação do agente jamais poderia lesar os bens

⁶ Jorge de Figueiredo Dias, *op. cit.*, pp. 688 e 689.

⁷ Vítor de Jesus Ribas Pereira, *Da punibilidade da tentativa*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2009, p. 81.

jurídicos protegidos porque a acção não é perigosa, como, por exemplo, o caso em que alguém recorre a uma boneca de vodu e a rezas com o propósito de matar outrem.

As teorias puramente objectivas ou subjectivas revelaram-se insuficientes, pois, como vimos, não interessa ao direito toda e qualquer colocação em perigo de bens ou toda e qualquer vontade do agente. Nessa medida, outras teorias, denominadas de teorias ecléticas, surgiram na doutrina alemã e procuraram justificar a punibilidade da tentativa através de uma conjugação de elementos das teorias puras. A teoria que mais apoiantes tem, sendo mesmo maioritária da doutrina alemã, é a teoria da "impressão". Esta teoria, formulada por Jescheck⁸, encontra fundamento da punição da tentativa na vontade contrária a uma norma de comportamento. Contudo, a tentativa só é punível se se demonstrar "*adequada a pôr em causa a confiança da comunidade*"⁹ e, por isso, necessita de uma sanção correspondente a esta medida. No caso da tentativa impossível, só não seria punível nos casos em que, por falta de conexão entre o plano do agente e a realidade, a conduta do agente não coloca em perigo a paz jurídica.

A teoria da união, proposta por Roxin¹⁰, encontra o fundamento da punibilidade da tentativa "*na exigência geral ou especial-preventiva da pena, a qual, em regra, deriva do perigo doloso chegado ao tipo, mas, excepcionalmente, também de uma violação juridicamente perturbadora da norma, manifestada numa acção chegada ao tipo*". Esta teoria tem como base a doutrina dos fins das penas, pois ninguém deve ser punido para além da medida da sua culpa. É neste sentido que Roxin aponta críticas à teoria da impressão, a saber: esta faz um juízo de valor vago que não vai além de uma descrição do juízo legal de punibilidade; ela não encontra uma especificidade quanto ao delito tentado em relação ao delito consumado, nem distingue o acto de execução face ao acto preparatório; e a sua aparente natureza conciliatória não apaga um inevitável dualismo entre as tentativas que são puníveis em nome do princípio da perigosidade da acção e as que, não sendo perigosas, são excepcionalmente puníveis sob o ponto de vista da violação juridicamente perturbadora da norma¹¹.

⁸ Hans-Heinrich Jescheck, *Tratado de derecho penal : parte general*, traduzida por Miguel Olmedo Cardenete, 5ª ed., Granada: Comares, 2002, p. 465 e ss.

⁹ Jorge de Figueiredo Dias, *op. cit.*, p. 691

¹⁰ Claus Roxin, *Problemas Fundamentais de Direito Penal*, 3ª ed., p. 295 e ss.

¹¹ Apud Jorge de Figueiredo Dias, *op. cit.*, p. 692. Este autor não concorda com a crítica formulada por Roxin às teorias de impressão. Figueiredo Dias critica a teoria da união, considerando que o critério da proximidade ao tipo não é menos vago que o critério da impressão. E, além disso, a tentativa, enquanto

A fundamentação da punibilidade da tentativa reside na ligação entre as teorias objectivas e subjectivas, ou seja, a acção dolosa do agente tem de constituir um perigo para o bem jurídico protegido. Como refere Germano Marques da Silva¹², em "*todo o facto punível, concorre ou deve concorrer o desvalor da acção e do resultado*", sendo necessário que tal ocorra também na tentativa. Contudo, na tentativa, o desvalor do resultado não é o do crime consumado mas "*simplesmente o perigo para o bem jurídico tutelado pelo crime consumado*".

III. Tentativa e dolo eventual

Decorre do disposto no art. 22.º do CP que "*há tentativa quando o agente praticar actos de execução de um crime que decidiu cometer*". A exigência da decisão de cometer o crime afasta, desde logo, a possibilidade de negligência. De facto, os autores¹³ que construíram o conceito de tentativa, com recurso apenas a elementos objectivos, com base apenas no perigo, admitem como possibilidade a tentativa negligente. Contudo, quer pelas críticas já apresentadas às teorias puramente objectivas, quer pelo facto de o Código Penal não ter seguido este entendimento, a tentativa negligente não pode ser aceite¹⁴.

O dolo eventual, nos termos do n.º 3 do art. 14.º, tem lugar quando o agente, ao actuar, se conforma com a possível realização do facto criminoso, como consequência da sua conduta. Importa, portanto, esclarecer se esta conformação com a possível realização do facto ilícito se pode afirmar como uma decisão de cometer o crime. Alguns autores¹⁵ têm defendido a sua incompatibilidade com a tentativa. Nesta linha,

realização incompleta do tipo objectivo de ilícito e realização completa do tipo subjectivo de ilícito, já entra no domínio do tipo de ilícito (e do tipo de culpa), ou seja, já vai além da proximidade ao tipo.

¹² Germano Marques da Silva, *op. cit.*, p. 334.

¹³ Entre outros, autores como Feuerbach, von Liszt, von Lilienthal e von Hippel na Alemanha; Alfredo Rocco na Itália; entre nós, Eduardo Correia, *Direito Criminal*, Tomo I, 1963, p. 231, "*a ilicitude é constituída, na tentativa, simplesmente pelo perigo que a acção cria para bens jurídicos protegidos pelo direito criminal e o dolo ou intenção é, unicamente, uma condição exterior de punibilidade*", "*nada impede, ao menos em abstracto, que ela (tentativa) se aplique a crimes cometidos com negligência que não chegaram a produzir o resultado típico*".

¹⁴ No mesmo sentido toma posição a jurisprudência nacional: Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 20 de Junho de 2012, Processo 158/11.3PATNV.C1, <http://www.dgsi.pt>, "*O crime tentado não se basta com a negligência, ainda que consciente, exigindo a verificação do dolo, em qualquer uma das três modalidades (dolo directo, dolo necessário e dolo eventual)*"; Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 11 de Junho de 1991, Processo n.º 0007325, <http://www.dgsi.pt>.

¹⁵ José Faria e Costa, "Dolo Eventual (ou da Relevância da Negação em Direito Penal)", in: separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, *Estudos e Homenagem ao Prof. Doutor*

Faria Costa¹⁶ entende que a tentativa só pode ser imputada ao agente nos casos de dolo directo, pois só aqui há uma verdadeira intenção. Refere, ainda, que o disposto no art. 14.º se refere à realização do facto e não à tentativa de realização do facto. Não é, contudo, esta a posição dominante adoptada pela doutrina¹⁷ e jurisprudência¹⁸ nacional, que não vêem qualquer incompatibilidade do dolo eventual com a tentativa. De facto, não se afigura justificável que a decisão de cometer o crime, a que se refere o n.º 1 do

Eduardo Correia, 1987; Manuel Lopes Maia Gonçalves, *Código Penal Português: anotado*, 17.ª ed., 2005; em Espanha, Joseph Maria Tamarito Sumalla, *La Tentativa Con Dolo Eventual*, p. 557; em Itália, Alberto Cadoppi e Paolo Veneziani, *Elementi di Diritto Penale*, 2002, p. 375. A jurisprudência neste sentido é minoritária: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 13 de Julho de 2005, Processo n.º 05P2122 <http://www.dgsi.pt>, " 1. No dolo eventual (artigo 14º, nº 3 do Código Penal) há uma decisão contra valores tipicamente protegidos, mas como a produção de resultado depende de eventualidades ou condições incertas, o dolo eventual é construído sobre a base de factos de cuja insegurança o agente é consciente. 2. A conformação com um facto que preenche um tipo legal de crime (nos crimes de resultado, conformação com o resultado, que só é resultado se ocorrer, quando ocorrer e como ocorre) constitui o núcleo da construção dogmática do dolo eventual. 3. O resultado só tem, porém, consistência como realidade pela sua efectiva ocorrência, e, por isso, se o agente representou como possível um resultado a que ia associada a conformação com esse mesmo resultado, a mera actuação não tem relevância nos quadros do dolo eventual para levar à punibilidade fora da efectiva ocorrência do resultado, ou de um dos resultados possíveis, e com os quais o agente se conformou segundo as regras da experiência. 4. Se, em consequência do disparo aleatório de uma arma de fogo, num local onde se encontravam cerca de 300 pessoas, e em que o agente representou a possibilidade de atingir alguma das pessoas presentes, o ofendido apenas sofreu lesões determinantes de oito dias de doença sem afectação de qualquer órgão vital, a conformação do agente não pode ir além do resultado efectivo, devendo apenas ser considerado autor do crime p. e p. no artigo 143º do Código Penal."

¹⁶ José Faria e Costa, "Dolo Eventual (ou da Relevância da Negação em Direito Penal)", in: separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, *Estudos e Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, 1987, p. 160, "Afigura-se-nos, pois, indispensável que se verifique a intenção directa e dolosa por parte do agente em que parece ser de excluir o dolo eventual, já que o agente, apesar da representação intelectual do resultado como possível, ainda não se decidiu."

¹⁷ Manuel de Cavaleiro Ferreira, *Lições de Direito Penal, Parte Geral. I. A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, 4ª ed., 1992, p. 406; Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 694 e 695; Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Universidade Católica, Lisboa, 2012, p. 318; Júlio Gomes, *A Desistência da Tentativa. Novas e Velhas Questões*, 1993; Manuel de Oliveira Leal-Henriques e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, I Volume, 3ª ed., 2002, p. 284; Paulo Pinto Albuquerque, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2ªed., 2010, p. 132.; Maria Fernanda Palma, *Da "Tentativa Possível" em Direito Penal*, Almedina, 2006, p. 80 e ss.

¹⁸ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 14 de Junho de 1995, Processo n.º 046599 <http://www.dgsi.pt>; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 08 de Março de 2006, Processo n.º 06P269 <http://www.dgsi.pt>, " 1. É segura a compatibilidade entre dolo eventual e tentativa acabada."; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1984, Processo n.º 037526 <http://www.dgsi.pt>, " I - A limitação do dolo, na tentativa, ao dolo directo chegou a ser posta na vigência do Código Penal de 1886, com base na expressão "intenção do agente" usada no artigo 11 do mesmo diploma. II - A Doutrina e a Jurisprudência, porém, quase unanimemente, decidiram no sentido de, na tentativa, apenas se dever por excluída a conduta negligente ou de mera culpa do agente, comportando portanto qualquer tipo de dolo, incluindo o eventual. III - A expressão "decidiu cometer" do nº 1 do artigo 22º do Código Penal vigente, se bem que de formulação muito próxima da do artigo 11º do Código anterior, e todavia menos incisiva que esta, deve pois ser entendida com o mesmo conteúdo de apenas excluir a negligência ou mera culpa e compreender qualquer tipo de dolo, designadamente o eventual. IV - O facto de não existir, no dolo eventual, uma intenção directamente dirigida a consumação do crime, nem por isso se pode dizer que o agente não tomou uma decisão sobre ele. O acto de conformação com a realização do facto criminoso representado (artigo 14º, nº 3) vale essa decisão, ao invés do que acontece na negligência ou mera culpa em que não existe decisão de delinquir."

art. 22.º, seja mais exigente na tentativa do que no crime consumado, ao ponto de se exigir uma "intenção", pelo que a conformação do agente com a possível realização basta para se afirmar que houve uma decisão de cometer. Além disso, não se deve falar em dolo de tentativa, pois o dolo tem por objecto todos os elementos do crime consumado e não se dirige apenas ao seu resultado¹⁹. Maria Fernanda Palma afirma, ainda, que a *tentativa é já a realização do facto típico*, pelo que, sem o *suporte da tipicidade, seria violado o princípio da legalidade*²⁰. Assim sendo, se o dolo eventual é suficiente para a consumação do crime, nada obsta a que também o seja para a tentativa correspondente.

IV. Actos de execução

Além da decisão de cometer o crime, é necessário que se verifiquem elementos objectivos, sem os quais não pode haver tentativa: o agente tem de praticar actos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este se chegue a consumir. Os actos de execução são, assim, uma expressão externa da "decisão" do agente²¹. Contudo, como decorre do art. 21.^o²², os actos preparatórios não são, salvo disposição em contrário, puníveis²³. Impera que se faça uma distinção entre aqueles actos que fazem já parte da execução e outros respeitantes meramente à preparação. O foco do problema, que tem levado a grandes discussões, é saber em que momento se inicia a execução e que actos fazem parte dela.

¹⁹ Germano Marques da Silva, (2012), p. 318. Também Manuel de Cavaleiro Ferreira, (1992), p. 406: "*o dolo é incindível, abrangendo tanto o resultado final como o meio, os actos que o devem produzir*".

²⁰ Maria Fernanda Palma, *Da Tentativa Possível em Direito Penal*, Almedina, 2006, p. 80.

²¹ Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 695.

²² O art. 14º do Código Penal de 1886 continha uma definição de actos preparatórios: "São actos preparatórios os actos externos conducentes a facilitar ou preparar a execução do crime, que não constituam ainda começo da execução". Contrariamente à Lei actual, o Código de 1886 apenas definia os actos preparatórios, deixando, para a Doutrina, a definição do conceito de actos de execução.

²³ São, por exemplo, puníveis os actos preparatórios dos crimes previstos nos artigos 262º, 263º, 267º, n.º 1 do 268º, n.º 1 do 269º e 270º, por força dos art. 271º, 272º e 273º, por força do disposto no art. 274º; art. 308º a 317º e 325º a 328º, por força do art. 344º; e ainda, por força do n.º 5 do art. 300º, os actos preparatórios de constituição de um grupo, organização ou associação terrorista. A punição destes actos preparatórios tem como consequência que, sob pena de violação do princípio *ne bis in idem*, o acto preparatório punível não poderá voltar a ser punível como crime autónomo. Paulo Pinto Albuquerque, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2ªed., 2010, p. 131, diz ainda que a tentativa de actos preparatórios não pode ser punível, pois isso constituiria uma antecipação inadmissível da tutela penal, apesar de a lei prever a possibilidade de desistência de actos preparatórios, como, por exemplo, o n.º 3 do art. 271º.

As teorias formais objectivas propõem o critério da tipicidade, ou seja, são actos de execução todos aqueles actos que caem no teor literal da descrição de um tipo legal de crime. Trata-se de um critério que deve ser obrigatório em qualquer distinção entre actos preparatórios e actos de execução, pois trata-se de uma expressão do princípio de legalidade. Contudo, por si só, esta teoria não se afigura suficiente pois há uma série de actos que, apesar de não integrarem necessariamente o teor literal de um elemento típico, devem considerar-se como actos de execução²⁴. Em suma, as teorias formais objectivas fornecem um critério essencial mas que tem de ser complementado.

As teorias materiais objectivas entendem que são actos de execução todos aqueles actos que surgem como parte componente da realização típica, tendo-se que, por vezes, recorrer ao plano do agente para determinar se é ou não parte componente da realização típica. Por outro lado, se o acto cria um perigo iminente para o bem jurídico protegido, então, para os defensores desta teoria, já se trata de um acto de execução. O problema surge relativamente aos crimes de perigo, que se consumam com a mera situação de risco, e aos actos preparatórios que, de certa forma, já podem colocar o bem jurídico protegido em risco²⁵.

Por fim, as teorias subjectivas distinguem os actos preparatórios dos actos de execução, consoante a intensidade da vontade do agente, exteriorizada no acto praticado pelo agente do crime. Estas teorias têm, porém, de ser recusadas, não só porque, no caso concreto, podem ser de difícil concretização, mas também porque é indispensável a existência de um critério objectivo, colocado ao lado da decisão de cometer o crime. Uma coisa é o plano do agente²⁶, que deve ser tido em conta e assume um papel importante para as teorias objectivas, outra coisa é a "*avaliação pessoal do decurso do acontecimento*"²⁷.

²⁴ Por exemplo, como bem refere Eduardo Correia, *Direito Criminal*, Tomo II, 1965, p. 229, nos crimes de execução livre. Outro exemplo ilustrativo, julgado pela jurisprudência alemã, é o caso em que o agente A se faz passar por parente da senhora B, com o fim de ser recebido em casa desta para, através de falsos pretextos e adquirida a confiança de B, lhe pedir um empréstimo e, depois de obtido, desaparecer. Todavia, tal não aconteceu porque A foi detido na rua, devido ao seu comportamento estranho. O tribunal decidiu que se tratava apenas de um acto preparatório, embora Roxin entenda que o comportamento do agente A já integrava o elemento "engano", típico do crime de burla.

²⁵ Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 699.

²⁶ Por exemplo, se Alberta quiser envenenar o seu marido, Bento, e para tal colocar veneno na sopa de Bento, esperando que este se sirva, trata-se de um acto de execução. Contudo, se Alberta decidir guardar a sopa, com o intuito de a servir a Bento noutra refeição, é um acto preparatório. Se Bento, chegado a casa, descobrir e comer a sopa, Alberta só poderá ser punível a título de negligência.

²⁷ Jorge de Figueiredo Dias, *op. cit.*, p. 700.

No que diz respeito ao nosso direito positivo, o art. 22.º adopta claramente a teoria objectiva. A alínea a) do n.º 2 do art. 22.º refere que são actos de execução os que preenchem um elemento típico, ou seja, trata-se de um claro acolhimento das teorias formais objectivas. Porém, esta norma não é suficiente, na medida em que os crimes de execução não vinculada não estão abrangidos pelo teor da norma²⁸, "*especialmente quando a descrição típica se limita ao uso de uma palavra*"²⁹. É neste sentido que a al. b) do n.º 2 do art. 22.º, adoptando as teorias materiais objectivas, considera como actos de execução todos os que são adequados a produzir o resultado típico. Devemos ter em atenção que o preceito considerado, por si só, pode levar a designar como actos de execução aqueles que dizem respeito apenas à preparação³⁰, o que nos parece excessivo. Por esta razão, a al. b) deve ser interpretada em conexão com a al. c). No que diz respeito a esta última alínea, é necessária a verificação de uma dupla conexão típica e de perigo ou, se preferirmos, é essencial que haja um perigo típico iminente. Se tivermos em conta o exemplo já dado anteriormente, que Alberta confecciona sopa com veneno e a guarda para a servir ao jantar, ao seu marido, Bento, não podemos dizer, segundo a experiência comum, que a segurança de Bento já foi afectada. Não há, neste caso, um perigo típico iminente, pelo que não preenche o disposto na al. c) do n.º 2 do art. 22.º. Se, por outro lado, o plano de Alberta for o de deixar a sopa envenenada em cima da mesa para que, ao almoço, Bento se sirva, já existe uma redução significativa da segurança de Bento, o que representa um perigo típico iminente e, assim, permite afirmar o preenchimento da situação prevista na al. c).

V. Tentativa acabada e inacabada

A prática de um acto de execução pode ser suficiente para configurar a tentativa. Contudo, importa distinguir os casos em que o agente do crime praticou todos os actos indispensáveis à produção do resultado,³¹ embora a consumação, por alguma razão, não tivesse tido lugar (tentativa acabada ou crime frustrado), dos casos em que o agente não

²⁸ É o que acontece no caso de Bento disparar uma arma sobre Carlos, com a intenção de o matar. Neste caso, pelo disposto na al. a) não podemos afirmar que se trata de um elemento constitutivo do tipo de homicídio (art. 131º) e, como tal, de um acto de execução.

²⁹ Jorge de Figueiredo Dias, *op. cit.*, p. 703.

³⁰ Também neste sentido, Manuel de Cavaleiro Ferreira, *Lições de Direito Penal, Parte Geral. I. A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, 4ª ed., 1992, p. 409.

³¹ Como, por exemplo, o caso em que alguém planta uma bomba-relógio. Neste caso, o agente do crime não terá que fazer mais nada, para que o resultado se possa produzir.

chega a praticar todos os actos de execução que seriam necessários para a produção do resultado (tentativa inacabada). Apesar de o Código não fazer a distinção entre estas duas formas de tentativa, não as confunde, como veremos a propósito da desistência.

Roxin³² entende que, para se tratar de uma tentativa inacabada, é necessário o preenchimento de dois requisitos: a perturbação das esferas e uma estreita conexão temporal entre a acção e o resultado projectado. Para uma melhor compreensão, imaginemos o caso em que um ladrão quer roubar uma mala que se encontra dentro de um carro. Só haverá uma estreita conexão temporal a partir do momento em que o ladrão põe a mão, pela janela, no interior do carro. Contudo, para este autor, não estamos, ainda, perante um caso de tentativa pois ainda não há uma perturbação das esferas. Para que tal aconteça, o ladrão terá que agarrar a mala que se encontra dentro do carro.

Sabemos quais os requisitos essenciais que Roxin entende serem indispensáveis para que se possa afirmar que há tentativa, mas, uma vez preenchidos esses requisitos, quais são os casos em que a tentativa é inacabada ou acabada? Este autor, para formular esta distinção, recorre ao exemplo da mulher que pretende matar o seu marido, confeccionando sopa com veneno. A distinção assenta num critério alternativo, no qual a tentativa é acabada quando há uma imediata colocação em perigo do bem jurídico protegido ou/e quando há uma desafecção do processo causal da própria esfera jurídica do agente. Há uma imediata colocação em perigo do bem jurídico a partir do momento em que a mulher sirva a sopa ao seu marido. No entanto, para Roxin, ainda não haverá perigo no caso de a mulher estar na cozinha a aquecer a sopa envenenada e o seu marido estar a trabalhar no escritório. Se a mulher deixar a sopa envenenada no micro-ondas, para que o marido se sirva quando voltar do trabalho, ela perde o domínio do processo causal a partir do momento em que abandona o local, embora esse domínio possa continuar a existir se se mantiver o acesso ao local.

A distinção entre tentativa inacabada e acabada não é clara e, em certos casos, a dificuldade surge, precisamente, na proximidade com os actos preparatórios. Para alguns autores³³, esta distinção não tem qualquer interesse, uma vez que, em último caso, depende da representação do agente do crime.

³² Claus Roxin, *Problemas Fundamentais de Direito Penal*, 3ª ed., p. 307 e ss.

³³ Como Frederico de Lacerda Costa Pinto, *A Relevância da Desistência em Situações de Participação*, 1992, p. 222 e ss.

VI. Punibilidade da tentativa

O Código exige uma certa gravidade do crime consumado para a punibilidade da tentativa, na medida em que dispõe, no n.º 1 do art. 23.º, que "*salvo disposição em contrário*"³⁴, a tentativa só é punível se ao crime consumado respectivo corresponder pena superior a 3 anos de prisão"³⁵.

Já no que diz respeito à sua determinação, decorre do n.º 2 do art. 23.º, que a pena aplicável ao crime tentado é a pena aplicável ao crime consumado, mas especialmente atenuada, nos termos do art. 73.º³⁶. Nos crimes em que a tentativa não é punível, não significa que essa "*impunidade se estenda aos actos de execução que sejam autonomamente puníveis*"³⁷. Muito pelo contrário, o agente será punível pelos crimes que cometa na execução da tentativa.

VII. Tentativa Impossível

A tentativa impossível consiste numa tentativa na qual o agente do crime utilizou meios inaptos³⁸ para a produção do resultado visado ou o objecto essencial à consumação do crime não existe^{39,40}. Não basta, porém, a inaptidão do meio ou a

³⁴ Nos arts. 203º (furto) e 205º (abuso de confiança), apesar da sua menor gravidade, a tentativa é punível. No caso do DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, que regula os crimes contra a economia e contra a saúde pública, a tentativa é, regra geral, sempre punível, quer o crime consumado seja grave, quer não seja.

³⁵ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 16 de Janeiro de 2003, Processo n.º 02P6438 <http://www.dgsi.pt>: "*I - Se, aparentemente, contra o estatuído no artigo 23º, nº 1, do Código Penal - que impõe a punibilidade da tentativa apenas para o caso de ao respectivo crime consumado caber pena de prisão superior a 3 anos - o tribunal colectivo, sem mais explicações, condenou o arguido «pela prática de um crime de ofensas à integridade física simples na forma tentada p. e p. pelos artigos 23º, 73º e 143º do Código Penal», numa pena de multa, configura-se um caso manifesto de falta de fundamento bastante - art. 374º, nº 2, do Código de Processo Penal - senão mesmo, de omissão de pronúncia, previsto no artigo 379º, nº 1, do mesmo diploma («porquê a condenação?»). II - É que, não sendo de admitir, ao menos presuntivamente, que os três juízes subscritores do acórdão desconhecem a lei que aplicaram, fica sem se saber afinal qual o fundamento em que assentaram para chegarem a uma aparentemente tão estranha decisão. III - Impõe-se, assim, que o explicitem, só depois disso se podendo saber se tinham ou não razão para o fazerem. IV - Por isso, atendendo àqueles vícios de fundamentação e (ou) omissão de pronúncia, a sentença é nula, importando que outra seja proferida, em que os mesmos juízes venham a explicitar tais fundamentos - se eles existirem - ou, em último termo, corrijam o erro, se for caso disso".*

³⁶ A ideia consagrada no Projecto de 1963 era a de que a moldura penal aplicada ao crime na forma tentada seria a do crime consumado correspondente, sendo a atenuação puramente facultativa. Contudo, esta medida não teve êxito, consagrando-se a atenuação obrigatória para o crime tentado.

³⁷ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Universidade Católica, Lisboa, 2012, p. 333.

³⁸ Um exemplo da situação referida é o de António tentar matar Bento com o disparo de uma bisnaga.

³⁹ Como exemplo de escola da inexistência do objecto essencial, temos o caso em que António dispara sobre uma pedra, pensando tratar-se de Bento.

inexistência do objecto essencial à consumação do crime para que a tentativa não seja punível. Como decorre do disposto no n.º 3 do art. 23.º, "*a tentativa não é punível quando for manifesta a inaptidão do meio empregado pelo agente ou a inexistência do objecto essencial à consumação do crime*". Ou seja, caso não seja manifesta a inaptidão do meio ou a inexistência do objecto, apesar de a realização do facto estar destinada a não se consumir, a tentativa será punível. Não é manifesta a inaptidão do meio ou a inexistência do objecto, e portanto, a tentativa é punível, quando um observador comum, colocado na mesma situação do agente, tivesse também suposto o meio utilizado ou o objecto visado. Se alguém utilizar uma imitação de uma pistola para matar outrem, a tentativa é punível se a imitação for tão perfeita que um observador comum colocado na posição do agente pensaria, de igual modo, tratar-se de uma verdadeira pistola. Se, por outro lado, for manifesto para o observador comum que se trata de uma imitação, então a tentativa já não será punível.

A punibilidade da tentativa impossível ou inidónea levanta, de novo, toda a problemática do fundamento da punibilidade da tentativa.

Em grandes dificuldades encontram-se as teorias puramente objectivas, na medida em que, na tentativa impossível, dificilmente se poderá considerar que o bem jurídico protegido foi colocado em perigo. Por esta razão, estas teorias tendem a recusar a punibilidade da tentativa impossível.

As teorias subjectivas, pelo contrário, encontram o fundamento da punibilidade da tentativa impossível na vontade do agente, que revela um desvalor da acção, desvalor esse que se verifica tanto na tentativa idónea como na tentativa impossível. Porém, como já o dissemos, o problema surge pelo alcance excessivo destas teorias: a punibilidade de toda a tentativa impossível, manifesta ou não manifesta, e até da chamada tentativa irreal⁴¹.

⁴⁰ Cabe ainda distinguir a tentativa absolutamente inidónea da relativamente inidónea. No que respeita aos meios empregues pelo agente, seria absoluta a tentativa que, por natureza, nunca fosse capaz de produzir o resultado. Seria relativa, se o meio utilizado, em condições normais, fosse eficaz, e o deixasse de ser pela forma como foi empregue. Apenas a idoneidade absoluta do meio configura a denominada tentativa impossível. No que diz respeito ao objecto, a tentativa seria absoluta se o objecto não existisse ou se não se encontrasse naquele local, e relativa se o objecto, existindo ou podendo ser atingido, não se encontrasse exactamente no local do ataque, ou se algum elemento do objecto, acidentalmente, tivesse impedido a lesão. Do mesmo modo, só a inexistência absoluta do objecto configura a tentativa impossível.

⁴¹ Por exemplo, alguém que recorre a uma bruxa para, através de rezas, matar outrem.

A teoria da impressão fundamenta a punibilidade da tentativa impossível com recurso ao argumento de que esta, embora na verdade não fosse possível a produção do resultado típico, já provocara um ambiente de insegurança social, criando um perigo, mesmo que aparente. Este perigo deve ser aferido através de "*um juízo ex ante, um juízo de prognose póstuma, isto é, um juízo levado a cabo por um observador comum colocado no momento da execução e sabedor de todas as circunstâncias conhecidas do agente*"⁴². Assim, a tentativa impossível será punida se se concluir que, através de um juízo de prognose póstuma, a tentativa é aparentemente possível ou, no entender do n.º 3 do art. 23.º, não é manifestamente impossível⁴³.

Maria Fernanda Palma⁴⁴ critica a teoria da impressão, afirmando que "*todas as teorias serão sempre, nesta lógica, impossíveis num mundo, mas serão possíveis em mundos alternativos de acontecimentos*"⁴⁵. Acrescenta ainda que a "*impossibilidade é relativa e haverá mundos (mais ou menos) alternativos em que a acção seria viável*"⁴⁶ e, como tal, o critério de distinção que melhor se adequa é a verificação de graus de possibilidade, estando a punibilidade da tentativa justificada quando o grau de possibilidade da tentativa constituísse uma perturbação da segurança de bens jurídicos⁴⁷.

Germano Marques da Silva considera que se trata "*de um ilícito sui generis, um ilícito básico, um crime de perigo abstracto-concreto, pois apenas se exija que os actos de execução sejam em si mesmos capazes de ofender o bem jurídico e só não o ofendendo por circunstâncias anómalas*". Se as circunstâncias anómalas forem

⁴² Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 716.

⁴³ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de Março de 2009, Processo n.º 07P1769 <http://www.dgsi.pt>: "*XV - No crime tentado o agente desencadeia o processo objectivo causal, processo de execução conducente ao resultado desviante, simplesmente este não se verifica por motivos alheios à sua vontade. XVI - Na denominada tentativa impossível, através dos actos de execução praticados, o agente cria um perigo objectivo, embora aparente, que desencadeia ou pode desencadear alarme ou intranquilidade na comunidade, e é isso que lhe confere dignidade punitiva. XVII - O resultado não sobrevém, seja porque o meio utilizado não é idóneo, seja porque há carência do objecto. XVIII - A punição da tentativa impossível depende de a inexistência do objecto essencial à consumação do crime ou a inaptidão do meio utilizado pelo agente serem manifestas, à data da prática do facto ilícito - art. 23º, nº 3, do CP. XIX - Este conceito de "manifesto" é, então, sinónimo de claro, ostensivo, público ou evidente, não para o agente, mas para a generalidade das pessoas, posto que o primeiro tem que estar convencido da idoneidade do meio, sem o que não é possível imputar-lhe a intenção de cometer o crime; sendo assim, este juízo sobre a aptidão ou inaptidão do meio é um juízo objectivo*".

⁴⁴ Maria Fernanda Palma, *Da Tentativa Possível em Direito Penal*, Almedina, 2006, p. 55 e ss.

⁴⁵ *Ibidem*, pp. 60 e 61.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Como refere (bem, no nosso entender) Figueiredo Dias, in *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 716., falta a esta teoria um critério que, efectivamente, seja capaz de delimitar os casos em que existe um perigo para o bem jurídico protegido, suficiente para fundamentar a punibilidade da tentativa impossível.

manifestas, para um observador comum colocado na posição do agente do crime, no momento da execução, a tentativa não é punível.

VIII. Desistência e Arrependimento Activo

Decorre do disposto no n.º 1 do art. 24.º que *"a tentativa deixa de ser punível quando o agente voluntariamente desistir de prosseguir na execução do crime, ou impedir a consumação, ou, não obstante a consumação, impedir a verificação do resultado não compreendido no tipo de crime"*.

Apesar de a lei não distinguir a tentativa acabada da tentativa inacabada, o art. 24º não as confunde, e tem um papel fundamental na distinção entre desistência e arrependimento. A diferença entre desistência e arrependimento está no momento em que ocorre uma interrupção da execução: se a tentativa é inacabada, ou seja, se o agente do crime não praticou todos os actos de execução necessários para a consumação material do crime, e decide não continuar, há desistência. Se a tentativa é acabada e, portanto, o agente já praticou todos os actos de execução necessários para a consumação, mas impede que se verifique a produção de resultado, há arrependimento⁴⁸.

A desistência tem de ser voluntária. É voluntária quando o agente podia continuar com a prossecução da execução, sem que nada o impedisse de a consumir, mas decidiu desistir. Se existe algum obstáculo ou alguém que possa impedir a consumação do crime, conduzindo, nessa medida, à desistência do agente, então não há voluntariedade.

O arrependimento activo exige que o agente, por si ou por terceiros, impeça a consumação do crime. Se não for eficaz, a tentativa é punível, sendo o arrependimento relevante apenas para efeitos da medida da pena.

⁴⁸ Paulo Pinto Albuquerque, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2ªed., 2010, p. 137: *"A distinção tem efeitos práticos relevantes: a desistência da tentativa acabada exige um arrependimento activo do agente no sentido de impedir a consumação material do crime; ao invés, a desistência da tentativa inacabada exige apenas que o agente omita (deixe de realizar) os demais actos de execução necessários à consumação material do crime"*.

O n.º 1 do art. 24.º consagra, ainda, uma terceira alternativa de impunidade da tentativa, nos casos em que, apesar da consumação, o agente consiga "*impedir a verificação do resultado não compreendido no tipo de crime*". O resultado não compreendido no tipo de crime diz respeito ao resultado em função do qual houve uma antecipação da tutela penal, como nos crimes de perigo concreto e abstracto-concreto, crimes de intenção, actos preparatórios que tenham sido incriminados⁴⁹.

Estipula ainda o n.º 2 do art. 24.º que a tentativa não é punível nos casos em que a consumação ou a verificação do resultado tenham sido impedidas, desde que tenha havido um esforço sério, por parte do agente, para evitar a consumação ou a produção de resultado, ainda que o contributo dado por ele nada tenha ajudado para a não consumação.

Difundida na Alemanha e, hoje, aceite pela jurisprudência germânica, cabe-nos ainda falar da tentativa dita falhada ou fracassada⁵⁰. A tentativa falhada diz respeito àqueles casos em que o agente abandona a execução porque já não é possível alcançar o resultado esperado. Como, por exemplo, no caso de António disparar sobre Bento, com o intuito de o matar, e a arma encravar. Perante o encravamento da arma, e uma vez que a consumação do crime já não é possível, António abandona o local. Nestes casos, entende Roxin que a tentativa é sempre punível, pois não há uma verdadeira voluntariedade na desistência⁵¹.

Contudo, para alguns autores⁵², a tentativa falhada é dispensável enquanto figura jurídica autónoma, pois decisiva é a discussão sobre se a desistência é voluntária ou não.

⁴⁹ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Universidade Católica, Lisboa, 2012, p. 325 e Paulo Pinto Albuquerque, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2ªed., 2010, p. 137.

⁵⁰ Claus Roxin, *Problemas Fundamentais de Direito Penal*, 3ª ed., p. 307 e ss.

⁵¹ Roxin suscita ainda o problema dos casos de execução retomada, ou seja, quando o agente não alcança o resultado pretendido com um determinado acto de execução e, apesar de ter oportunidade de o executar novamente, decide não fazê-lo. Como exemplo, António pretende matar Bento com uma pancada na cabeça e, depois de a executar, percebe que uma pancada não foi suficiente, mas recusa-se a fazê-lo novamente. Interpretando este exemplo à luz de uma teoria de acto isolado, seria difícil aceitar a desistência, pois, se a pancada não foi suficiente, a tentativa falhou. Contudo, Roxin defende que, nos casos em que seja possível retomar a execução da tentativa e mesmo que o agente não tenha planeado golpear sucessivamente, há desistência. Se António podia retomar a execução e não o fez, a desistência é voluntária.

⁵² Figueiredo Dias, in *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 738; e, entre outros, Júlio Gomes, *A Desistência da Tentativa. Novas e Velhas Questões*, 1993, nota 1, n.º 17-20.

PARTE II

DA FRAUDE FISCAL

Capítulo I

Fraude Fiscal

I. O Crime de Fraude Fiscal

A fraude fiscal é, como se depreende da designação, um crime fiscal que advém da necessidade de protecção dos interesses do Estado Fiscal.

Importa, desde logo, referir que o termo fraude fiscal é utilizado não só para este crime em concreto mas, também, para fazer referência à generalidade dos ilícitos penais fiscais. Esta nota é importante para que não se façam confusões, nomeadamente nas situações em que o legislador utiliza esta expressão, querendo englobar nela diversos crimes, como o exemplo do art. 368.º-A do Código Penal, na parte em que se refere precisamente à fraude fiscal.

Concretamente, o crime de fraude fiscal está actualmente previsto nos artigos 103.º e 104.º do RGIT e, de forma muito genérica, consiste na omissão de uma realidade por parte do contribuinte, de modo a evitar um determinado encargo.

Historicamente, a partir do 25 de Abril de 1974, as infracções fiscais começaram a ser punidas pelo Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho. Mais tarde, o Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro, vem instituir o RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras), posteriormente alterado pelo Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, sendo que o crime de fraude fiscal estava consagrado no artigo 23.º.

No intuito de abranger num único diploma todas as normas relativas aos crimes aduaneiros, não aduaneiros e contra a Segurança Social⁵³, surgiu o Regime Geral das

⁵³ Embora o RJIFNA, com a alteração feita pelo DL 150/95, de 14 de Junho, tenha passado logo a incluir os crimes contra a Segurança Social, ficando de fora os ilícitos de mera ordenação social.

Infracções Tributárias (RGIT), sendo que os artigos 103.º e 104.º são dedicados à fraude Fiscal.

II. Legitimação da incriminação

O sistema fiscal tem como missão a de satisfazer as necessidades do Estado e permitir a criação de uma política de redistribuição da riqueza, que está inclusivamente imposta pela nossa Constituição.

Com efeito, a Constituição no seu art. 103.º impõe, desde logo, uma retribuição justa dos rendimentos e da riqueza e, no n.º 1 do art. 104.º, estabelece que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e impõe que este tenha carácter progressivo, tendo em conta as necessidades e o rendimento do agregado familiar. Refere, ainda, o n.º 3 também do artigo 104.º, que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Também a Lei Geral Tributária, no seu art. 59.º, prevê um dever de colaboração recíproco entre os contribuintes e a Administração Tributária.

No entanto, como se compreende, para a prossecução destes fins, são necessários meios. E a principal forma de o Estado obter estes meios é pela arrecadação de impostos. Assim, para que todos possamos beneficiar das prestações sociais do Estado, temos também de contribuir para as tornar possíveis. E esse dever de colaboração é acima de tudo ético; é uma responsabilidade que faz parte da nossa condição enquanto cidadãos e participantes de um Estado Social, não só perante o Estado, mas principalmente perante os demais cidadãos.

Por tudo o que já foi dito, o não pagamento de imposto e a impossibilidade do Estado arrecadar meios para a realização dos fins acima mencionados é não só juridicamente como eticamente reprovável, pelo que a violação desta colaboração justifica a incriminação.

Na verdade, e referindo concretamente a situação portuguesa, esta concepção ético-jurídica da fuga aos impostos e a eticização do direito tributário, no sentido de que a infracção fiscal constitui uma autêntica infracção criminal, é uma realidade que ainda não foi assumida por todos. E isso é, verdadeiramente, notório em alturas de crise, em

que o aumento dos impostos não reflecte, para os cidadãos, nenhuma melhoria, o que leva a generalidade das pessoas a crer que os impostos têm aplicações duvidosas e que pouco contribuem para o sustento do Estado Social.

Se é verdade que são legítimas as exigências e a necessidade crescente que o Estado tem de arrecadar meios, não é menos verdade que os cidadãos, contribuintes, têm direito a ser informados e esclarecidos sobre as aplicações feitas às suas contribuições. A existência de um Estado transparente seria o ponto de partida para a compreensão de certos sacrifícios que têm de ser feitos em prol do Estado Social.

III. Bem jurídico protegido

Quanto à questão do bem jurídico tutelado, iremos apresentar, somente, as três grandes soluções que foram construídas: a tese patrimonialista, a tese da violação dos deveres de colaboração e a tese mista.

Temos, por um lado, a primeira tese, que concebe a infracção como um crime de dano, cuja consumação exige o efectivo prejuízo patrimonial ao Estado enquanto Administração Tributária. O bem jurídico tutelado seria assim o do património do Estado⁵⁴.

A concepção oposta a esta entende a fraude fiscal exclusivamente como a violação dos deveres de informação e de verdade que impendem sobre o contribuinte. Este é um colaborador da Administração Fiscal e, como tal, tem um dever de verdade e de transparência. De acordo com esta tese, a lesão ou o dano patrimonial não é elemento autónomo do tipo. O tipo e a ilicitude esgotam-se no atentado à transparência fiscal e independentemente da verificação do resultado lesivo⁵⁵.

⁵⁴ Esta tese é dominante em Espanha, tanto na doutrina como na jurisprudência, desde a criação do “delito fiscal” em 1977, e mantém-se até hoje. Entre nós, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28 de Janeiro de 2010, Processo n.º 1208/08.6TDLSB.C1, <http://www.dgsi.pt>, “6.O crime de fraude fiscal é um crime de perigo que é dirigido a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado. O bem jurídico especialmente protegido com tal crime é a ofensa ao património ou erário público. São os interesses do Estado, na sua vertente vulgarmente denominada por Fisco ou Fazenda Nacional, entendidos como sistema dinâmico de obtenção de receitas e realização de despesas. Nestes crimes não são visíveis quaisquer bens jurídicos de natureza particular.”.

⁵⁵ Neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 7 de Maio de 2003, Processo n.º 99P735, <http://www.dgsi.pt>, “A factualidade típica da fraude fiscal é apenas o atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades da falsificação previstas no n.º 1 do artigo 23º do diploma em causa, crime que se consuma mesmo que nenhum dano/enriquecimento indevido venha a ter

Por último, cabe referir as teses mistas, que são uma conjugação das anteriores. Numa primeira construção, atribui-se a protecção directa ou primária da infracção a um dos bens jurídicos referidos nas teses anteriormente apresentadas e a tutela indirecta ou secundária ao outro bem jurídico. Numa segunda construção mista, defende-se que o objecto do crime é complexo, pois comporta em parte o património tributário do Estado, enquanto bem jurídico tutelado, mas não se esgota aí. É ainda tutelado o dever de cooperação e transparência dos cidadãos com o sistema fiscal, através dos deveres de informação e de verdade, que constituem o objecto da acção. Como tal, a *ratio* do crime de fraude fiscal é o dano no património fiscal do Estado, que se consubstancia na violação dos deveres de colaboração dos sujeitos passivos fiscais⁵⁶.

IV. Tipo Objectivo

Entende-se por tipo objectivo as condutas pelas quais o tipo poderá ser preenchido. No caso da fraude fiscal, as condutas correspondem às descritas nas alíneas do n.º 1 do art. 103.º do RGIT, quando sejam susceptíveis de causar uma diminuição das receitas tributárias⁵⁷ e delas se retirar uma vantagem patrimonial superior a 15.000 euros. Estes valores são apurados a partir do que consta em cada declaração a apresentar à Administração Fiscal, nos termos do n.º 3 do art. 103º do RGIT, e não se levando em conta cada conduta isoladamente considerada.

lugar, sendo a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal - e não património fiscal como tal - que configura o bem jurídico directa e primacialmente protegido pela incriminação da fraude fiscal, que aparece relativamente à falsificação de documentos como um caso de especialidade pois que a sua incriminação só se propõe fazer face aos atentados à verdade, segurança e fiabilidade no âmbito circunscrito da relação jurídico-tributária, enquanto a infracção do CPenal visa prevenir atentados à segurança e fiabilidade do tráfico jurídico em geral."

⁵⁶ Cf. Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 230; Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, "O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Tributário Português", in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários, II*, p. 411. Também, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 8 de Janeiro de 2013, Processo n.º 4/10.5IDFAR.E1, <http://www.dgsi.pt>, "Os crimes tributários tutelam o património fiscal, bem jurídico político de referência, mas prosseguem também a verdade e a fiabilidade no tráfico jurídico fiscal, a transparência na relação do sujeito passivo com a administração fiscal, os quais se apresentam como bem jurídico instrumental do primeiro".

⁵⁷ Através da não liquidação, da não entrega, ou do não pagamento da prestação tributária; bem como através da obtenção indevida de benefícios fiscais ou da obtenção indevida de outras vantagens patrimoniais, cf. o n.º1 do art. 103.º do RGIT.

O crime de fraude fiscal só pode ser cometido através das formas previstas nesse artigo, seja por meio da ocultação ou da alteração de factos e valores que deveriam constar da contabilidade ou das declarações apresentadas ou prestadas; ou pela omissão integral de declaração quando esta deva ser apresentada; ou ainda através de negócio simulado. Pelo que se poderá afirmar que estamos perante um crime de execução vinculada.

Os crimes podem ser puníveis por dolo ou por mera culpa, sendo esta última excepcional. No caso da fraude fiscal, não havendo qualquer regra que permita a punição a título de mera culpa, trata-se de um crime doloso. Isto significa que, se por lapso, o contribuinte preencher erradamente uma declaração fiscal, não é punido a título de negligência.

Quanto à susceptibilidade de causar uma diminuição das receitas tributárias, levanta-se o problema de saber se é necessária a intenção do agente de causar uma diminuição das receitas tributárias – dolo específico - ou se basta que as condutas sejam concretamente adequadas a causar essa diminuição das receitas, independentemente da intenção do agente - dolo genérico.

Isto porque, à luz do n.º 1 do art. 103.º, “*constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem (...)*”. Ora, a expressão “que visem” pode significar, por um lado, “que tenham como objectivo” e, conseqüentemente, exigir-se-ia a intenção do agente⁵⁸; ou pode simplesmente querer fazer menção às condutas, no sentido de: “constituem fraude fiscal as condutas “que sejam aptas”⁵⁹ a (...)”, caso em que não seria necessária a intenção de causar

⁵⁸ Neste sentido, Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português” in *Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, p. 432; Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007, p. 165; Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2010, ob cit, p.14, considera que existe “*referência expressa apenas no tipo legal de fraude à Segurança Social*”; Luís de Milagres e Sousa, *As fraudes Tributárias e o Crime Continuado*, Almedina, 2010, p. 43. A exigência da intenção do agente era clara no artigo 21º, nº 1 do RJFNA, ao contrário do que acontece actualmente. Dizia o artigo que “*Quem, com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida (...)*”.

⁵⁹ 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 Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999. p. 458

diminuição das receitas tributárias, bastando que as condutas fossem dolosas⁶⁰ e adequadas a causá-las⁶¹.

No nosso entender, o elemento literal “visem” parece apontar no sentido de ser necessário que as condutas do agente tenham aquele mesmo objectivo, ou seja, que haja a intenção do agente de causar diminuição das receitas tributárias. Até porque, o que o artigo prescreve é a intenção do agente de causar diminuição das receitas tributárias, através de condutas ilícitas que tenham como fim a não liquidação, a não entrega, o não pagamento da prestação tributária, a obtenção indevida de benefícios fiscais ou a obtenção indevida de outras vantagens patrimoniais. Nesta medida, entendemos que o crime de fraude fiscal, previsto no art. 103.º do REGIT, exige dolo específico⁶².

No entanto, não é necessário que se verifique uma efectiva diminuição das receitas tributárias para que o crime seja punível; basta que a conduta do agente seja idónea a causar essa diminuição. Trata-se, portanto, de um crime de mera actividade. Por essa mesma razão, o crime de fraude fiscal é também um crime de perigo, e não de dano, uma vez que se consome com a mera situação de risco, ou seja, a susceptibilidade de causar diminuição das receitas.

O momento de consumação do crime de fraude fiscal será analisado no capítulo seguinte. Posto isto, cabe ainda referir que, no que respeita à comparticipação criminosa, o crime de fraude fiscal admite todas as formas de comparticipação, nos termos gerais do direito penal.

⁶⁰ Em qualquer das suas modalidades: dolo directo, necessário ou eventual, cf. artigo 14.º CP. Note-se que todos os crimes tipificados no RGIT são crimes dolosos. No entanto, não se pode confundir o facto constitutivo do crime e o facto constitutivo do imposto, enquanto pressuposto da obrigação tributária; as duas realidades não se confundem. Como tal, embora os crimes tributários sejam sempre dolosos, o mesmo não tem de ser necessariamente verdade quanto à constituição da obrigação tributária.

⁶¹ Neste sentido, Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 231. Com a ressalva de que o Professor poderá ter agora mudado de opinião.

⁶² Também a nível jurisprudencial, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 05 de Novembro de 1997, Processo n.º 97P549, <http://www.dgsi.pt>, "VI - O crime de "fraude fiscal" tem como elemento subjectivo um dolo específico complexo: intenção do agente de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, visando uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado."

V. Condutas Típicas

Do disposto no n.º 1 do artigo 103º do RGIT resulta que o crime fiscal só pode ser cometido através das alíneas previstas nesse mesmo número, podendo, como tal, afirmar-se que se trata de um crime de execução vinculada. É um artigo enunciativo “*Constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo*”, sendo que, nas alíneas, são identificadas as condutas pelas quais o tipo pode ser preenchido.

A alínea a) faz referência a “*ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável*”. Daqui se retira que se trata de uma acção, a apresentação de documentos enganosos, não verdadeiros ou fictícios, e apenas releva a ocultação ou alteração de factos ou valores atinentes à contabilidade obrigatória.

Ao contrário da alínea anterior, a pura e simples não declaração de factos está prevista na alínea b): “*Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária*”. O termo “ocultação” traduz uma exteriorização do dolo do agente que, com a omissão da declaração de factos, pretende praticar o crime. Importa referir que, se a conduta do agente consistir na recusa de entrega, exibição ou apresentação escrita dos livros de contabilidade ou escrituração que devam ser apresentados à Administração Tributária, tal não constituirá um crime de fraude fiscal, mas uma violação da obrigação prevista no n.º 1 do art. 113.º do RGIT, punível com contra-ordenação. A alínea b) refere-se, assim, a factos ou valores não declarados e não à não entrega de declaração.

Por fim, dispõe a alínea c): “*Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas*”. Nos termos do artigo 240º do Código Civil, o negócio diz-se simulado, se por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, existir uma divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante. Contudo, coloca-se a questão de se saber se esta alínea abrange ou não a simulação absoluta.

No que diz respeito à simulação relativa, como, por exemplo, no caso em que Abel combina com Bento vender a casa por € 500 000 mas só declarar € 250 000, parece não existirem dúvidas de que se enquadra na *ratio* da alínea c).

Já na simulação absoluta, não existe nenhuma relação subjacente, uma vez que o contribuinte simulou em absoluto determinados custos, como, por exemplo, no caso em que o contribuinte cria determinadas facturas para apresentar como despesa. Ora, isto leva a que se possa entender que, nos casos de simulação absoluta, já não estamos perante um crime de fraude fiscal mas de burla comum, uma vez que, não havendo uma relação tributária verdadeira entre o contribuinte e a Administração Tributária, o contribuinte estaria a atacar o património do Estado (no geral) e não enquanto Administração Tributária.

Apesar disso, parece-nos que a discussão é irrelevante: desde que a simulação, relativa ou absoluta, vise objectivamente a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária e seja susceptível de causar diminuição das receitas, constitui a conduta típica prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º do RGIT⁶³.

VI. Limiar Quantitativo

Dispõe o n.º 2 do artigo 103.º do RGIT: “*Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000*”.

O primeiro problema, levantado aquando da interpretação da norma jurídica anteriormente referida, diz respeito à natureza jurídica do limiar quantitativo, ou seja, se este é um elemento do tipo ou mera condição objectiva de punibilidade. Por outras palavras, será que é necessária uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a € 15 000 para haver crime, ou já existe crime de fraude fiscal e o valor diz meramente respeito à punibilidade?

Pela interpretação da letra da lei, parece, numa primeira leitura, que se trata de condição objectiva de punibilidade. Mais neste sentido se avança quando comparamos a

⁶³ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 234.

redacção do n.º1 do art. 103.º com o disposto no n.º 1 do art. 106.º, respeitante à fraude contra a Segurança Social. Neste último preceito pode ler-se: “*Constituem fraude contra a Segurança Social as condutas (...) com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a € 7500*”. No que diz respeito ao elemento literal, parece que o limiar quantitativo na fraude fiscal é mera condição de punibilidade. Contudo, como sabemos, o elemento literal não é suficiente. Até porque não se afigura justificável que, no mesmo diploma, para o mesmo fim, se utilizem instrumentos dogmáticos diferentes. Assim, em caso de dúvida, deve entender-se que se trata de elemento do tipo, pois é a forma que melhor protege o agente⁶⁴.

Outros autores, como Luís de Milagres e Sousa⁶⁵ e Isabel Marques da Silva⁶⁶, entendem que a letra da lei, pela comparação com o disposto no art. 106.º, parece indicar que o limite quantitativo mínimo constitui uma condição de punibilidade e não elemento do tipo. Todavia, como tal não se justifica, e face à harmonia que se exige dentro do mesmo diploma legal, deve fazer-se uma interpretação correctiva do n.º2 do artigo 103º.

O disposto no n.º 2 do artigo 103º do RGIT coloca ainda outro problema. O limiar quantitativo de € 15 000 diz respeito ao valor da “poupança fiscal” que o infractor pretendeu obter. Mas será que este valor pode incluir juros moratórios e compensatórios que sejam devidos? A resposta é negativa. Primeiramente, os juros devidos à mora não constam da declaração. Em segundo lugar, apesar do n.º 8 do art. 35º da LGT referir que os juros compensatórios são parte integrante da própria dívida

⁶⁴ Neste sentido, *Ibidem*, pp. 234 e 235. Ainda, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 08 de Janeiro de 2013, Processo n.º 4/10.5IDFAR.E1, <http://www.dgsi.pt>, “*O valor de € 15.000 previsto declaradamente no art. 103º n.º 2 do RGIT constitui um limiar mínimo de punição. Consubstancia uma fronteira de relevância típica, ou seja, um limite mínimo de dignidade penal. Integra, assim, o tipo de ilícito. Não configura uma simples condição de punibilidade, o que pressuporia que o tipo já estivesse realizado só havendo punição se a condição se verificasse; representa, sim, um elemento do próprio tipo de ilícito, sem o qual este não se realiza*”.

⁶⁵ Luís de Milagres e Sousa, *op. cit.*, p. 57.

⁶⁶ Isabel Marques da Silva, “Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Cadernos do IDEFF*, Almedina, 2010, *ob. cit.*, p.203 e ss., “*Fundamentalmente com base na letra da lei, tenderíamos a considerar que no crime de fraude fiscal o limite quantitativo mínimo constitui mera condição de punibilidade, e não elemento do tipo, ao contrário do que sucede no crime de fraude contra a segurança social e nos crimes aduaneiros onde tal elemento é exigido. Não se entende, contudo, a utilização de instrumentos dogmáticos diferentes para o mesmo fim dentro do mesmo diploma, razão pela qual entendemos legitimada uma interpretação correctiva do referido n.º 2 do artigo 103º*”.

do imposto, para efeitos penais, nenhum acréscimo pode ser considerado para aferir a vantagem patrimonial do infractor⁶⁷.

VII. Tipo Subjectivo

A propósito do art. 103.º do RGIT, ainda se discute se o crime de fraude fiscal é um crime próprio (específico) ou comum (geral), ou seja, se pode ser praticado por qualquer pessoa, como o crime de furto ou de homicídio, ou se são exigidas determinadas qualidades ao agente.

Para alguns autores, como Isabel Marques da Silva⁶⁸ e Nuno Pombo⁶⁹, o disposto no n.º 1 do art. 103º não apresenta nenhuma limitação expressa em relação à autoria e não faz parecer que as condutas ilegítimas tipificadas só possam ser cometidas por quem tem a qualidade de contribuinte. Estes autores defendem, então, que tais condutas podem ser cometidas por qualquer pessoa.

Paulo Dá Mesquita⁷⁰ defende a especificidade do crime de fraude fiscal, pois este crime exige a intervenção de pessoas de um determinado círculo (sujeitos passivos de relações tributárias), mas podendo, contudo, ser imputado a qualquer pessoa.

Para outros autores, como Germano Marques da Silva⁷¹, Susana Aires de Sousa⁷² e André Teixeira dos Santos⁷³, embora nada aponte expressamente no sentido

⁶⁷ A solução oposta não seria viável, ora, vejamos o seguinte exemplo: se Abel defraudasse o Estado em € 14 500, o Ministério Público podia esperar alguns meses até que o valor devido perfizesse € 15 000 com os juros e, desta forma, acusar o agente pela prática de crime fiscal. Assim, concluímos pela não consideração de juros no valor da “poupança fiscal”.

⁶⁸ Isabel Marques da Silva, “Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Cadernos IDEFF*, n.º5, 2.ª ed., pp. 157 e 158: “O preceito a 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 de sujeito passivo de imposto, antes nos parecem poder ser cometidas por qualquer pessoa”.

⁶⁹ Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007, p. 40 e ss.

⁷⁰ Paulo Dá Mesquita, “A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto”, in *Revista do Ministério Público*, Ano 23, n.º 91, p. 58.

⁷¹ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 235

⁷² Sousa, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 98 e 99.

⁷³ André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, pp. 251 a 272, ob. cit. p. 272 “O crime de fraude fiscal é um crime específico: a especial proximidade do bem jurídico protegido resultante das obrigações fiscais, juntamente com o papel que o agente desempenha na relação jurídico-

do crime específico, há várias razões que se impõem no que respeita às omissões previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 103.º do RGIT. Desde logo, o crime pressupõe uma declaração e, como tal, só quem tem esse dever é que a pode apresentar. Isto demonstra que apenas um número limitado de sujeitos se encontra em posição de lesar o bem jurídico, de poder fazer com que a execução do crime prossiga até ao fim ou de o fazer fracassar impedindo a sua consumação. E, além disso, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 103.º, para que ocorra omissão, é necessário que exista o dever de praticar o facto, neste caso, o dever de declarar⁷⁴. Demonstra-se aqui, mais uma vez, que só a pessoa que tenha o dever de apresentar a declaração é que pode ser sujeito activo do crime de fraude fiscal e, conseqüentemente, responsável pela prática da omissão prevista nesta alínea.

Por outro lado, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c), por acção, alguma doutrina⁷⁵ e jurisprudência⁷⁶ têm entendido que o tipo pode ser

tributária, coloca somente um círculo de sujeitos em posição de cometer a conduta típica, de violar um dever jurídico extra-penal tipificado que seja idóneo a provocar o resultado típico. Por outras palavras, só um círculo limitado de sujeitos se encontra em posição de poder fazer com que a execução do crime prossiga até ao fim ou de o fazer fracassar impedindo a sua consumação".

⁷⁴ No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3, <http://www.dgsi.pt>, "XVII- Não pode ser autor do crime de fraude fiscal, previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 103º do R.G.I.T, aquele sobre quem não impende o dever de declarar, essencial à afirmação da autoria nos crimes de omissão pura como é o caso. Autor do crime de fraude fiscal só pode ser o real e efetivo beneficiário daquela ocultação na medida em que é ele que detém a efetiva disponibilidade e domínio sobre a declaração do valor em falta. Na sua vertente omissiva, é autor da fraude aquele sobre quem recai um dever jurídico de acção (o específico dever de colaborar com a administração fiscal e de pagar os impostos devidos) e que, detendo a possibilidade fáctica de intervenção no acontecimento, não faz uso de tal possibilidade por representar e querer o facto como seu. XVIII- Não é possível instrumentalizar a vontade de outrem, no caso de autoria mediata, ou determinar dolosamente outrem à prática do crime, na hipótese de instigação-autoria, por via de uma conduta omissiva. Com efeito, aquele sobre quem recai o dever de atuar não pode omitir através da atuação de outra pessoa, instrumentalizando-a ou determinando-a, porque na omissão, pela natureza das coisas, não há exercício de um domínio do facto mas antes exercício de um dever. Por esta razão se mostra difícil, senão impossível, a concretização de uma coautoria na omissão. XIX-Também só pode ser autor de um crime de fraude fiscal na modalidade de "ocultação" a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art. 103º do RGIT aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração. XX- Cada cidadão tem deveres de colaboração, verdade e transparência na sua relação fiscal com o Estado, apenas e só, no que concerne à sua situação patrimonial, aos seus rendimentos, à sua situação profissional e pessoal, etc., etc. Mas tais deveres já não existem no que respeita à situação patrimonial de terceiros, aos rendimentos de terceiros, à situação profissional e pessoal de terceiros, etc., etc. Assim v.g. se C souber que D não vai declarar, em sede de declaração de I.R.S., todos os rendimentos auferidos durante o respetivo ano, C não tem qualquer dever de verdade e de transparência para com o Estado que o obrigue a denunciar aquele facto, ou, até, de se substituir ao contribuinte na sua declaração e declarar todos os rendimentos auferidos por D".

⁷⁵ Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007, p. 180 e ss.

⁷⁶ Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 11 de Junho de 2008, Processo n.º 53/06.8IDA VR.C1, <http://www.dgsi.pt>, "I – O crime de fraude fiscal constitui para alguns autores um crime comum (...). II – Já para outros o crime de fraude fiscal é um crime específico pois exige a intervenção de pessoas de um determinado círculo (sujeitos passivos de relações tributárias), mas podendo, contudo, ser imputado

preenchido por qualquer pessoa, havendo co-autoria na prática do crime de fraude fiscal, apesar de um dos intervenientes poder não ser sujeito passivo. Assim sendo, nesta modalidade de conduta, o crime de fraude fiscal é um crime comum.

VIII. Penalidade

A pena aplicável ao crime de fraude fiscal é de prisão até três anos ou multa até 360 dias, tratando-se de pessoa singular, e de multa até 720 dias, sendo o agente uma pessoa colectiva.

a qualquer pessoa. III. – Ainda para outros “a delimitação do círculo de autores que definiria o crime em causa, no seu entender, como específico, apenas se reporta às omissões previstas nas alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 103º do R.G.I.T”. IV. - Diversamente, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c), por acção, esta autora entende que o tipo pode ser preenchido por qualquer pessoa, o que faz que a fraude fiscal, nessa modalidade de conduta, seja um crime comum. IV. – Tendo ocorrido um negócio simulado entre duas pessoas quanto ao valor, como foi o caso, tendo em vista a finalidade de diminuir a prestação de imposto, há co-autoria na prática do crime de fraude fiscal, ainda que apenas um dos outorgantes seja o sujeito passivo da relação tributária. V. - Nessa situação, que é uma das vias de execução vinculada do crime (que apenas pode ser cometido através de uma das formas típicas descritas nas alíneas do n.º1 do citado artigo 103º, estamos perante uma infracção por natureza plurissubjectiva, o que equivale a dizer que só mediante o acordo de vontades em que se traduz o contrato celebrado é possível cometer o crime de fraude fiscal. VI. - A circunstância de um dos intervenientes no contrato não ser sujeito passivo e, por conseguinte, não retirar para si vantagem patrimonial da simulação, não sendo, patrimonialmente, beneficiado ou prejudicado, não significa que não deva ser considerado como co-autor”; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 12 de Setembro de 2012, Processo n. 379/07.3TAILH.C1, <http://www.dgsi.pt>: "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."

Capítulo II

Fraude Fiscal Qualificada

I. Considerações Gerais

No que respeita ao crime de fraude fiscal qualificada, previsto no art. 104.º do RGIT, trata-se de um crime especial, relativamente ao crime de fraude fiscal simples, previsto no art. 103.º. Dispõe, assim, o n.º 1 do art. 104.º que os factos previstos no art. 103.º são puníveis com uma pena mais grave, de um a cinco anos de prisão para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas, sempre que se verificar duas ou mais circunstâncias enunciadas nas suas alíneas, que trataremos adiante.

O n.º 2 do art. 104.º refere, ainda, dois outros casos em que a fraude fiscal será qualificada, bastando para a qualificação a verificação de apenas uma circunstância: na alínea a), quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; e, na alínea b), no caso de a vantagem patrimonial ser de valor superior a € 50 000. Acrescenta o n.º 3 do art. 104.º que, se a vantagem patrimonial for de valor superior a € 200 000, a pena é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. Esta qualificação da fraude fiscal através de um elemento quantitativo, a vantagem patrimonial, surgiu, recentemente, com a alteração da redacção do art. 104.º, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Uma vez que o crime de fraude fiscal qualificada é punível com pena superior a três anos de prisão, este admite a forma de tentativa, nos termos do n.º 1 do art. 23.º do Código Penal.

II. As Circunstâncias do n.º 1 do art. 104.º do RGIT.

Como já referimos, para que a fraude fiscal seja qualificada, é necessário que se verifique a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas no n.º 1 do art. 104.º. São elas as seguintes:

- a) *O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária. Atende-se aqui a situações em que existe participação com terceiros que tenham especiais deveres profissionais*⁷⁷.
- b) *O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções. Como decorre do disposto, exige-se a verificação de dois requisitos: o agente tem de ser funcionário público, sendo que o conceito de funcionário público decorre do art. 386.º do CP, e é necessário que o crime tenha sido cometido com grave abuso das suas funções, enquanto funcionário público.*
- c) *O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;*
- d) *O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;*
- e) *O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;*
- f) *Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;*
- g) *O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.*

⁷⁷ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 238.

III. Facturas Falsas

A propósito das facturas falsas como circunstância qualificadora da fraude fiscal, decorrente da alínea a) do n.º 2 do art. 104.º, a doutrina tem discutido se a factura falsa corresponde ou não ao negócio simulado previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 103.º.

Parece-nos que a discussão não é relevante⁷⁸. A factura pressupõe sempre um negócio jurídico de compra e venda ou de prestação de serviços, sendo que esse negócio pode existir noutros termos (simulação relativa) ou, simplesmente, nem sequer existir (simulação absoluta).

De facto, apesar de estas duas ideias coexistirem, elas não se confundem: existir ou não um negócio simulado é irrelevante para a *ratio* do n.º 2 do art. 104.º. A qualificação da fraude fiscal resulta, não da simulação do negócio, mas da especial gravidade do meio utilizado, as facturas falsas.

IV. Limiar Quantitativo

Tem-se discutido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, se o limiar quantitativo de € 15 000, estabelecido no n.º 2 do art. 103.º, se aplica também ao crime de fraude fiscal qualificada.

A Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro veio alterar a redacção do art. 104.º, consagrando, na alínea b) do n.º 2, a qualificação da fraude fiscal se a vantagem patrimonial for superior a € 50 000, e um agravamento da pena se a vantagem for de € 200 000. "*As alterações legislativas acentuam a componente patrimonial do ilícito qualificado*"⁷⁹, mas não resolvem, no todo, o nosso problema.

O problema incide sobre as circunstâncias presentes no n.º 1 do art. 104.º e quando a fraude tiver lugar mediante os meios previstos na alínea a) do n.º 2 desse mesmo artigo. Ou seja, a questão que se coloca é a seguinte: para a consumação do

⁷⁸ No mesmo sentido, Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 239

⁷⁹ Susana Aires de Sousa, "O limiar mínimo de punição da fraude fiscal (qualificada) : entre duas leituras jurisprudenciais divergentes", in *Revista portuguesa de ciência criminal*, Coimbra, 2011. - A. 21, n.º 4 (Out.-Dez. 2011), p. 627.

crime de fraude fiscal qualificado, é suficiente a verificação do disposto nos n.º 1 e n.º 2 do art. 104.º, independentemente de qualquer que seja o valor da vantagem patrimonial, ou, pelo contrário, exige-se também como seu elemento o limite quantitativo estabelecido pelo n.º 2 do art. 103.º?

No sentido da não aplicação do limiar quantitativo à fraude fiscal qualificada, alguma jurisprudência⁸⁰, apesar de minoritária, tem fundamentado a sua posição através dos seguintes argumentos: desde logo, o n.º 2 do art. 103.º refere-se aos factos "*previstos nos números anteriores*", o que demonstra que o legislador não quis abranger os factos previstos nos artigos seguintes e, como tal, o elemento literal deve prevalecer. Além disso, já no que diz respeito ao n.º 2 do art. 104.º, tem que se distinguir entre o negócio simulado e, bem mais grave, o forjar de documentos para convencer que o negócio efectivamente existiu, pois, neste caso, a descoberta do crime é significativamente mais complicada. Por isso, o legislador apenas pretendeu beneficiar com o limiar quantitativo os casos do art. 103.º.

A maioria da doutrina⁸¹ e jurisprudência⁸² defende, contudo, a aplicação do limite quantitativo, estabelecido pelo n.º 2 do art. 103.º, à fraude qualificada. Desde

⁸⁰ Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Maio de 2009, Processo n.º 353/02.8IDBRG.G1, <http://www.dgsi.pt>: "*Os recorrentes não praticaram apenas factos previstos em “números anteriores” do art. 103 n.º 2. Praticaram esses e mais outros, que qualificam o crime (utilizaram facturas falsas – art. 104 n.º 2). Os factos não puníveis são apenas os previstos nos “números anteriores”, não existindo nenhuma razão, literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis também abranger os factos previstos nos «artigos seguintes». São realidades de gravidades distintas. Uma coisa é a fraude consistir unicamente na comunicação da existência de um negócio simulado. Outra, bem mais grave, é forjar documentos para convencer que o negócio efectivamente existiu, tornando mais difícil a descoberta do crime. Foi apenas o primeiro comportamento que o legislador pretendeu beneficiar com a norma do art. 103 n.º 2 do RGIT.*"; Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 28 de Maio de 2012, Processo n.º 99/07.9TAFAF.G1, <http://www.dgsi.pt>: "*Também a nós, a letra da lei se afigura límpida: o limite estabelecido no n.º 2 do art.º 103 do RGIT é aplicável aos “factos previstos nos números anteriores” e estes são os que integram o crime de fraude “simples”; e quanto à remissão operada no n.º 1 do art.º 104 do mesmo diploma – “os factos previstos no artigo anterior são puníveis (...)” -, significa a evidentemente necessária referência aos elementos do respectivo tipo criminal “simples” (não há fraude “qualificada” sem a verificação da pressuposição factual do tipo-base) e nada mais, não se vendo motivo para o acolhimento também, através da dita remissão, daquela condição de punibilidade. O texto das duas apontadas disposições legais não oferece dúvidas, pelo que se não vislumbra razão para proceder a uma sua interpretação correctiva, lançando mão de outros elementos que a respectiva letra não consente. Tanto mais 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 adequados” (art.º 9º, n.º 3, do CC).*"; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 7 de Março de 2012, Processo n.º 720/08.1TACBR.C1, <http://www.dgsi.pt>: "*(...) perfilhamos a tese – ao que tudo indica, minoritária, mesmo à luz da doutrina conhecida - dos que defendem não ser aplicável à fraude fiscal qualificada, mormente quando a execução do crime passa pela utilização de facturas falsas – n.º 2 do artigo 104.º-, o limite de € 15.000,00 previsto no citado artigo 103º.*"

⁸¹ Susana Aires de Sousa, "O limiar mínimo de punição da fraude fiscal (qualificada) : entre duas leituras jurisprudenciais divergentes", in *Revista portuguesa de ciência criminal*, Coimbra, 2011. - A. 21, n.º 4

logo, fazendo uma interpretação da letra da lei contrária à posição anteriormente apresentada, porque, se o art. 104.º faz referência aos "factos previstos no artigo anterior" e o legislador não excluiu o n.º 2 do art. 103.º, tal significa que não existe uma

(Out.-Dez. 2011), pp. 611 e ss; Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 237; Isabel Marques da Silva, "Regime Geral das Infracções Tributárias", in *Cadernos IDEFF*, n.º5, 2.ª edição, p. 164; Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007, p. 215; Simas Santos e Jorge de Sousa, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2ª Edição, 2008, p.. 737, anotação 3 ao art. 104º; Carlos Adérito Teixeira e Sofia Gaspar, *Comentário das leis Penais Extravagantes*, organizado por Paulo Pinto Albuquerque, José Branco, II, p. 462.

⁸² Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 23 de Março de 2011, Processo n.º 70/05.5IDA VR.P1, <http://www.dgsi.pt>: "Em primeiro lugar, existem alguns aspectos literais a impor tal leitura, como seja a referência, no art. 104º, aos "factos previstos no artigo anterior". Um dos factos previstos no artigo anterior é precisamente o previsto no n.º 2, segundo o qual não há punibilidade quando o montante da vantagem patrimonial ilegítima for "inferior a 15.000 €". Se tivesse havido intenção de punir a fraude qualificada, independentemente do valor da vantagem ilegítima, a remissão deveria ter excluído o n.º 2. Outro aspecto literal decorre da expressão usada no n.º 2 do art. 104º: "fraude". Na verdade, o n.º 2 do art. 104º começa por dizer que "a mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante (...)". Ao falar em fraude, está certamente a referir-se a uma fraude punível, ou seja, que tenha causado uma diminuição de receitas de valor superior a 15.000 €, já que abaixo desse valor o comportamento é punível e qualificado apenas como contra-ordenação e não como "fraude" fiscal (art. 118º do RGIT). Para além desta referência aos factos previstos no art. 103º, sem excluir o n.º 2 e utilizando a expressão "fraude", há elementos sistemáticos relevantes. A técnica legislativa de agravar a moldura penal dos crimes, através de circunstâncias qualificativas, traduz sempre uma remissão para o crime simples (género), destacando um especial modo de realização (espécie). O crime qualificado é assim, por definição, aquele que contém todos os elementos do crime simples, com a particularidade de ser cometido em determinadas circunstâncias. Finalmente, a circunstância qualificativa a que se refere o n.º 2 do art. 104º decorre do facto de o crime de fraude simples ser cometido através da "utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes" (...) Não se vê qualquer razão especial para que o crime de fraude fiscal cometido através de facturas falsas ou documentos equivalentes deva ser punido, mesmo que a vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a € 15.000. Toda a criminalidade fiscal visa combater a fuga ao pagamento de obrigações tributárias e, por isso, o bem jurídico comum é a obtenção das receitas fiscais devidas, elevado à categoria de bem jurídico penalmente relevante, por se tratar de um bem comum da maior importância para o ordenamento da sociedade (...) Atenta a finalidade da punição (visando sempre o cumprimento de obrigações pecuniárias), não faria sentido que o prejuízo fiscal fosse irrelevante para criminalizar a conduta, mas já fosse bastante para recortar o tipo de crime qualificado pelo meio utilizado. Se fosse essa a intenção do legislador, teria criminalizado com total autonomia a conduta em causa, o que não fez neste caso. Ou seja, as razões que levaram o legislador a estabelecer, no n.º 2 do art. 103º, um limiar da punibilidade como crime, tanto se verificam quando o crime seja cometido através da utilização de facturas falsas, como quando seja cometido através da celebração de um negócio jurídico simulado, pois está sempre em causa evitar comportamentos que visem obter vantagens patrimoniais fiscalmente ilícitas. É certo que se o meio utilizado for crime autonomamente punível – falsificação ou burla, por exemplo – nada obstará à sua punição, desde que o prejuízo causado seja inferior a 15.000 €. Tal decorre, sem dúvida, do disposto no n.º 3 do art. 104º do RGIT, quando refere que não haverá punição autónoma, excepto se as condutas que integram o crime de fraude fiscal forem punidas mais gravemente ("os factos previstos nas alíneas d) e e) ... não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber"). Por isso, se a conduta do arguido não for punível, por força do disposto no art. 103º, 2 do RGIT, nada obsta a que a mesma seja punível se couber noutro tipo de ilícito, v.g. o crime de falsificação de documentos.". No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 8 de Janeiro de 2013, Processo n.º 4/10.5IDFAR.E1, <http://www.dgsi.pt> " 1. O valor de 15.000 previsto no art. 103º n.º 2 do RGIT integra o tipo de ilícito e estende-se ao tipo qualificado do art. 104º do RGIT, que não prevê um tipo autónomo mas um conjunto de circunstâncias qualificadoras do ilícito base"; ainda, Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 3 de Julho de 2012, Processo n.º 116/08.5DBRG-A.G1, <http://www.dgsi.pt>: " O limite de € 15.000 é sempre exigível para a criminalização da fraude fiscal, tanto no tipo base como no tipo qualificado.".

intenção de punir a fraude qualificada independentemente do valor da vantagem ilegítima.

Em segundo lugar, o crime qualificado contém todos os elementos do crime simples, com a particularidade de ser cometido em determinadas circunstâncias. Ora, se o crime qualificado tem de integrar os pressupostos do crime base, e o limiar quantitativo é um deles, então, este último tem de ser aplicado.

Já no que diz respeito à circunstância qualificativa a que se refere o n.º 2 do art. 104.º, o recurso em grandes dimensões a "facturas falsas" levou o legislador a querer combater este meio de fraude fiscal. Estamos no âmbito da fraude fiscal, simples ou qualificada, e o objecto tutelado é a obtenção de receitas, pelo que o valor da vantagem patrimonial é de extrema relevância. Não há, portanto, nenhuma razão especial para que se deva punir quando o valor da vantagem patrimonial seja inferior a € 15 000.

Apresentado o quadro doutrinal e jurisprudencial, entendemos, por tudo o que foi dito, que o limiar quantitativo estabelecido pelo n.º 2 do art. 103.º deve ser aplicado à fraude qualificada. *"Parece-nos, todavia, que a melhor solução, em homenagem mais ao espírito do instituto do 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"*⁸³.

⁸³ Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007, p. 215.

PARTE III

**DA TENTATIVA NA FRAUDE FISCAL.
O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO DO CRIME**

I. A tentativa na fraude fiscal é um tema que, quando relacionado com o momento da consumação do crime, reveste o maior interesse e alcance prático, quer no que concerne à punibilidade deste tipo legal, quer no que respeita ao início do prazo de prescrição.

O disposto no regime legal, artigos 103.º e 104.º do RGIT, tipifica as várias condutas do agente que constituem o crime de fraude fiscal, mas não define o seu momento de consumação. De todos os actos praticados pelo agente, é relevante distinguir entre os actos que são meramente preparatórios e os que já pertencem à execução do crime.

Além do mais, importa saber se o crime ficou consumado com a prática de determinado acto de execução ou, pelo contrário, se ainda estamos no âmbito da tentativa. Esta discussão é crucial, pois se o agente decidir corrigir a sua conduta, mas o crime já estiver consumado, o arrependimento apenas valerá como circunstância atenuante. Se o crime ainda não estiver consumado, tal conduta representa uma verdadeira desistência voluntária⁸⁴ do agente e, desse modo, a tentativa não será punida.

Relativamente à fraude qualificada, embora na nossa jurisprudência não tenha ainda havido nenhum caso de condenação por tentativa, a verdade é que tal é possível, pelo que a distinção entre actos preparatórios e actos de execução tem a maior importância. Ainda para mais, quando uma das circunstâncias qualificativas da fraude fiscal é a vantagem patrimonial de € 50 000, valor facilmente alcançado numa simulação de compra e venda de um imóvel.

Em suma, o ponto de partida será a análise das várias condutas tipificadas nas alíneas do n.º 1 do art. 103.º do RGIT, que podem ser organizadas em quatro grupos⁸⁵: na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração; na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas, a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; na ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser relevados à

⁸⁴ Ou arrependimento activo, no caso de a tentativa ser acabada.

⁸⁵ Adoptando a mesma divisão em quatro grupos de André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, p. 215.

Administração Tributária; e na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

II. No que respeita ao primeiro grupo, a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração implica, necessariamente, que esses livros têm de ser apresentados à Administração Fiscal e que é obrigatório que os valores ou factos omitidos constem nesses livros.

Como já foi referido na Parte II, se a conduta do agente consistir na recusa de entrega, exibição ou apresentação escritas dos livros de contabilidade ou escrituração que devam ser apresentados à Administração Tributária, tal não constituirá um crime de fraude fiscal, mas uma violação da obrigação prevista no n.º 1 do art. 113.º do RGIT, punível com contra-ordenação.

A contabilidade tem como fim o de dar a conhecer a situação patrimonial do sujeito. Ora, se o agente omite alguns factos ou valores que deviam constar dos livros de contabilidade, existe uma informação mendaz, parcial, irreal da situação tributária do sujeito passivo.

Quer-se com isto dizer que, a partir do momento em que o agente oculte ou altere factos ou valores dos livros de contabilidade ou escrituração, está consumado o crime de fraude fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 103.º? A resposta tem de ser negativa.

Em regra, a matéria colectável é apurada com base numa declaração fiscal⁸⁶, o que faz com que, acima de tudo, os livros de contabilidade e escrituração sejam vistos

⁸⁶ Os sujeitos passivos de IRS e IRC devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior (n.º 1 do art. 57.º do CIRS e alínea b) do n.º 1 do art. 117.º e art. 120.º do CIRC). Em regra eles não estão obrigados a ter contabilidade organizada sempre que estiverem abrangidos pelo regime simplificado (n.º 2 e 3 do art. 28.º do CIRS e para as pessoas colectivas, arts. 86-A, 123.º e 124.º do CIRC).

No que diz respeito ao IVA os sujeitos passivos têm de enviar mensalmente ou trimestralmente (alínea c) do n.º 1 do art. 29.º e alínea b) do n.º 1 do art. 41.º) uma declaração relativa às operações realizadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo, salvo nos casos isentos de imposto.

No âmbito do IMT, a liquidação do imposto é da iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, devidamente preenchida (n.º 1 do art. 19.º do CIMT), devendo ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, mesmo nas situações de isenção (n.º 3 do mesmo artigo). O conteúdo

como um reforço à veracidade dos factos e dos valores que constam da declaração apresentada.

Além disso, a definição de um momento de consumação para o crime de fraude fiscal, neste caso particular, reveste extrema complexidade. Se considerarmos que o momento da consumação coincide com o preenchimento mendaz do livro de contabilidade, por parte do agente, de forma dolosa, isto significa que qualquer alteração feita posteriormente, no sentido da correcção da veracidade do livro de contabilidade, será tida em conta, apenas, como circunstância atenuante, uma vez que o crime já está consumado.

Por outro lado, poder-se-ia considerar que, apesar de o agente ter dolosamente ocultado factos ou valores nos livros de contabilidade, o crime só se consuma com o pedido de apresentação dos mesmos, por parte da Administração Tributária. Aplicando o regime da tentativa, já estudado, estaríamos, neste caso, perante uma tentativa acabada, pois o último acto de execução que torna possível a consumação do crime já foi praticado. Como tal, se o agente decidir, por sua livre vontade, corrigir os valores ou factos ocultados ou alterados, trata-se de um caso de arrependimento activo, pelo que a tentativa não será punível. Contudo, fazer depender a consumação do crime de fraude fiscal de um evento incerto, não nos parece a melhor solução.

A resolução deste problema pode ser encontrada na letra da lei. Dispõe o n.º 3 do art. 103.º do RGIT que *“Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”*. Ou seja, as condutas referidas no n.º 1 do art. 103.º têm de ser conjugadas com o disposto no n.º 3 do mesmo artigo e, portanto, estas condutas não são puníveis isoladamente, mas em razão de cada declaração que tenha tais condutas como suporte⁸⁷.

Deste modo, quando o imposto seja calculado com base numa declaração, a ocultação de factos ou valores nos livros de contabilidade não constitui uma fraude

da declaração está previsto no art. 20º e o momento da liquidação do imposto está regulado no art. 22.º do CIMT.

Relativamente ao IMI, exige-se ao sujeito passivo uma declaração para a inscrição de prédios na matriz e actualização, no prazo de 60 dias, contados a partir da ocorrência de alguns dos factos previstos no n.º 1 do art. 13.º do CIMI.

⁸⁷ Cf. Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, pp. 235 e 236.

fiscal autónoma, mas sim uma circunstância agravante, pois traduz um maior desvalor da conduta do agente e a sua apresentação será importante na determinação da medida da pena concreta.

Assim sendo, apesar de haver uma ocultação dos valores ou factos nos livros de contabilidade, se a declaração apresentada à Administração Fiscal, nos termos da legislação aplicável, for correcta ou insusceptível de causar diminuição das receitas tributárias, o crime não chega a consumir-se. O que existe é a prática de actos de execução⁸⁸ do crime que não se chega a consumir, pois houve uma desistência voluntária do agente e, como tal, a tentativa deixa de ser punível.

III. O segundo grupo, “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável”, pressupõe uma declaração não verdadeira, ou seja, foram ocultados ou alterados determinados factos ou valores e, como tal, a declaração apresentada não corresponde à verdadeira situação tributária do agente.

André Teixeira dos Santos⁸⁹ defende que, nesta modalidade da conduta típica, o momento da consumação do crime está intimamente relacionado com a apresentação da declaração e, por isso, é decisivo saber-se quando é que se entende que a declaração está apresentada. Ora, para este autor, o verbo “apresentar” transmite a ideia de uma “revelação perante alguém de algo” e, portanto, é necessário que o sujeito competente, a Administração Fiscal, conheça a declaração.

⁸⁸ André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, pp. 216 e 217, defende que se trata de actos preparatórios: “Isto implica que esses livros de conteúdo mendaz têm de ser apresentados à Administração Tributária, sob pena de a sua falsificação ideológica não revestir nem sequer a forma de tentativa, mas apenas o carácter de actos preparatórios (cf. arts. 21.º e n.º 2 do art. 22.º, a contrario, do CP)”. No nosso entender, trata-se de actos de execução pois preenchem um elemento típico, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 22.º, ou seja, são actos que caem no teor literal da descrição de um tipo legal de crime, neste caso, presente na primeira parte da alínea a) do n.º 1 do art. 103.º. Se a ocultação de factos ou valores nos livros de contabilidade ou escrituração é adequada a produzir o resultado típico, podemos entender que sim, apesar da existência da declaração. Se existe um perigo típico iminente, é mais discutível, mas não deixa de valer como acto de execução, em nossa opinião. Sobre esta distinção, Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 695 e ss; Manuel de Cavaleiro Ferreira, *Lições de Direito Penal, Parte Geral. I. A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, 4ª ed., 1992, p. 409; e Eduardo Correia, in *Direito Criminal*, Tomo II, 1965, p. 229.

⁸⁹ André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, pp. 217 e 218.

Entende ainda que, no caso de a declaração ser enviada por correio, “o dever de apresentar considera-se cumprido na data do carimbo dos CTT ou na data do registo (v.g., art. 148.º, n.º 2, do CIRS)”, mas o crime de fraude fiscal só se consuma quando a “declaração chegar ao poder do destinatário de modo a que ele possa conhecê-la”. Não é necessário que a declaração seja lida por um funcionário, mas tão-só que esta se encontre no poder da Administração⁹⁰.

Para outros autores⁹¹, o momento temporal em que se dá a consumação do crime coincide com a perda do domínio do facto. Ou seja, a partir do momento em que o agente entrega a declaração mendaz na repartição de finanças ou a coloca no correio, perde o domínio de facto sobre a declaração e, nesse momento, o crime consuma-se.

Por fim, encontramos, ainda, na nossa jurisprudência, um caso em que o Tribunal da Relação de Coimbra⁹² considerou que o crime de fraude fiscal se consuma com a conduta de ocultação ou de alteração de factos ou valores, e portanto, com o preenchimento da própria declaração.

Contudo, não é este o nosso entendimento. Mesmo que a declaração já tenha sido apresentada ou enviada por correio e o agente já tenha perdido o domínio de facto, o crime não se consuma enquanto o prazo para a sua apresentação não estiver esgotado⁹³. É neste sentido que a alínea a) do n.º 3 do art. 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que as declarações podem ser substituídas “*Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da*

⁹⁰ No mesmo sentido, António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Bravo, in *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais - Anotados*, Coimbra Editora, anotação ao art. 103.º, “Entendemos porém que, face ao desvalor da acção, esse momento é o da recepção da declaração “defraudada” ou o termo do prazo da sua apresentação (omissão).”; e Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 05 de Abril de 2000, Correia de Paiva, BMJ 496 (2000), 310, “A data da consumação do crime é a da comunicação aos Serviços de Imposto sobre Valor Acrescentado, por parte do arguido, do forjado crédito de Imposto sobre o Valor Acrescentado.”

⁹¹ Luís Morais, *Incriminação de infracções fiscais não aduaneiras: algumas questões*, Edições Cosmos, Lisboa, 1993; 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 Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, pp. 269 e 270, “a regra é que a consumação se verifica no momento da liquidação, se esta é realizada pela administração financeira ou, no caso de auto-liquidação, quando o contribuinte entrega a declaração na repartição de finanças (ou a coloca no correio) e perde, deste modo, o domínio do facto”.

⁹² Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 16 de Novembro de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, <http://www.dgsi.pt>, “a conduta de ocultação ou de alteração de factos ou valores, ou conduta de celebração de negócio simulado, é o momento da consumação do crime. A verificação do crime não só não depende da liquidação como necessariamente a precede”.

⁹³ Cf. Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 232

respectiva entrega “. Significa isto que, até que se esgote o prazo para a entrega da declaração, o sujeito passivo pode sempre corrigir a sua declaração.

Portanto, a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações, a sua entrega nas repartições de finanças ou o envio pelo correio consubstanciam actos de execução, nos termos do n.º 2 do art. 22.º do Código Penal. Neste caso, a tentativa é acabada⁹⁴, ou seja, o agente do crime já praticou todos os actos indispensáveis à produção do resultado, sendo que, para a consumação do crime, o agente só tem que deixar que o prazo para entrega da declaração se esgote.

Assim sendo, se o agente decidir interromper a execução, pode substituir a sua declaração, dentro do prazo legal para entrega dessa mesma declaração. Trata-se de um caso de arrependimento activo, pois o agente impede a consumação do crime⁹⁵ e, desse modo, a tentativa não é punível⁹⁶.

Qualquer substituição da declaração fraudulenta posterior ao termo do prazo para a apresentação pode servir como mera circunstância atenuante, pois o crime já está consumado.

IV. O terceiro grupo diz respeito à ocultação de factos ou valores que não foram declarados quando o deveriam ter sido. Distingue-se do grupo anterior, na medida em que, neste, existe uma omissão integral, já que os factos ou valores não foram declarados, e, no primeiro, existe uma declaração de factos e valores, só que estes não correspondem à verdade.

⁹⁴ Como já referimos, na tentativa inacabada, o agente não chega a praticar todos os actos de execução que seriam necessários para a produção do resultado, pelo que, se não fizer nada, o resultado, em regra, não se produz.

⁹⁵ Cf. n.º 1 do art. 24.º do Código Penal.

⁹⁶ Susana Aires de Sousa, in *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra, 2004, p. 67, considera que a Administração Fiscal tem de ser efectivamente enganada pelo sujeito passivo e, como tal, exige-se que a liquidação definitiva seja tida como o momento da consumação do crime de fraude fiscal. Em nosso entender, a consumação do crime de fraude fiscal exige somente que a conduta típica seja idónea a objectivamente criar a aparência de uma situação tributária que não corresponde à real e que o prazo para a apresentação da declaração esteja esgotado. Ao se exigir a liquidação definitiva, pode acontecer que, se o acto da liquidação for sujeito a impugnação administrativa e judicial, a consumação do crime acaba por ter lugar num momento cronologicamente muito posterior ao pretendido pelo tipo, que pode mesmo ser confundido com o apuramento definitivo da vantagem patrimonial ilegítima obtida pelo sujeito passivo. Além disso, este momento de consumação, defendido pela autora, acabaria por colidir com o regime da tentativa, pois, se o crime ainda não estava consumado, o agente podia desistir durante o processo de impugnação. Tal não faz sentido, uma vez que o sujeito passivo sabia das desconfianças da Administração Fiscal, e, assim sendo, o arrependimento activo do agente não seria totalmente voluntário.

Contudo, no nosso entender, no que diz respeito ao momento da consumação do crime, parecem não existir diferenças. Quer o sujeito passivo apresente uma declaração cujos factos ou valores não correspondem à verdade, quer esses factos ou valores não tenham sido declarados, a declaração pode ser sempre substituída até ao termo do prazo para a apresentação da declaração⁹⁷.

Em suma, uma vez que o crime ainda não se consumou, se o sujeito passivo substituir a sua declaração fraudulenta por uma verdadeira, há uma acção do agente para impedir a consumação do crime⁹⁸ e, se for eficaz, a tentativa deixa de ser punível.

V. O quarto e último grupo diz respeito à alínea c) do n.º 1 do art. 103.º do RGIT e, portanto, à “*celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas*”. O momento da consumação do crime de fraude fiscal em caso de simulação tem sido alvo de grandes discussões, pelo que parece não haver resposta uniforme.

Uma primeira corrente entende que o crime de fraude fiscal decorrente da alínea c) do n.º 1 do art. 103.º se consuma no momento da celebração do negócio simulado, pois considera que a celebração do mesmo consubstancia a conduta integradora do crime de fraude fiscal. Aquando da celebração de negócio simulado quanto ao preço, tanto o vendedor como o comprador saem fiscalmente beneficiados. O vendedor porque consegue um valor inferior ou nulo de mais-valias e o comprador porque paga menos imposto sobre a transacção. É neste momento (celebração do negócio simulado) que se verificam condutas dolosas, que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária e, como tal, é a partir deste momento que o crime tem a sua consumação⁹⁹.

⁹⁷ Como já referimos, cf. a alínea a) do n.º 3 do art. 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

⁹⁸ Trata-se de uma tentativa acabada e, como tal, exige-se que o agente impeça a consumação do crime. No caso de a tentativa inacabada, como ainda não foram praticados todos os actos necessários para a produção do resultado, basta que o agente desista voluntariamente da prossecução da execução.

⁹⁹ Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 16 de Novembro de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, <http://www.dgsi.pt>, “4.- *O momento da consumação do crime é o da data da celebração do negócio simulado, pelo que o momento a partir do qual começa a contar o prazo de prescrição é o momento da acção delituosa, com vista ao não pagamento da prestação tributária. (...) O crime de fraude fiscal é um crime que apela à existência de um evento material. A norma incriminadora não se limita a considerar puníveis as condutas que visem a obtenção de vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Impõe que esse desiderato seja perseguido*

Por outro lado, uma segunda corrente tem entendido que a pura celebração do negócio simulado não chega para que se verifique um crime de fraude fiscal. O momento da comunicação à Administração Fiscal, próprio da relação tributária entre esta e o agente, tem relevância para o preenchimento do tipo e, também, para a consumação do crime¹⁰⁰. Como refere André Teixeira dos Santos, “*Tanto a ratio que preside à norma incriminadora como o requisito expresso na já referida oração subordinada adjectiva do corpo do n.º 1 do art. 103.º do RGIT – «que visem...» - permitem concluir que o terceiro enganado (...) tem de ser a Administração Fiscal. Assim, esta conduta tem de ser conjugada com a possibilidade de o sujeito passivo informar, em tempo útil, a Administração Fiscal sobre o conteúdo correcto do negócio dissimulado. Só quando deixa de ocorrer essa possibilidade é que o crime se verificará*”¹⁰¹. Conclui o autor que, se o sujeito passivo informar de alguma forma a Administração Fiscal que o negócio corresponde à realidade, nessa situação o crime consuma-se com essa conduta.

por um dos comportamentos constantes das três alíneas do n.º 2 do artigo 23.º do RJFNA e do n.º 1 do artigo 103.º do RGIT: a ocultação de factos ou valores ou a celebração de negócios jurídicos simulados. Assim, que temos como momento da consumação do crime a data da celebração do negócio simulado.”; e Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 04 de Maio de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, <http://www.dgsi.pt>, “No caso vertente e, porque está em causa ocultação de factos ou valores, os quais iriam servir de base à liquidação, se a ela houvesse lugar, a mesma é desnecessária. A verificação deste crime na esfera jurídica do vendedor não depende de liquidação do IRC, ou seja, no caso da al. c) do n.º 1 do art. 103 do RGIT, a verificação do crime não só não depende da liquidação como necessariamente a precede. Assim, que não haja que lançar apelo ao prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC. O tipo legal de crime de fraude fiscal inclui determinadas condutas dolosas visando a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária. Portanto, o momento a partir do qual começa a contar o prazo de prescrição é o momento da acção delituosa, com vista ao não pagamento da prestação tributária.”.

¹⁰⁰ Cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 17 de Abril de 2012, Processo n.º 76/05.41DFA R.E1, <http://www.dgsi.pt>, “I. Em caso de fraude fiscal por negócio simulado, p. e p. pelo art. 103º nº1 c) do RGIT, só no momento legalmente estabelecido para a entrega da declaração relativa a IRC se confirma, de forma típica, a aptidão da conduta indevida tipificada (o negócio simulado, in casu) da sociedade vendedora para a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária correspondente. II. Assim, nestes casos, o crime de fraude fiscal consuma-se com a celebração do negócio e a inscrição do preço simulado na declaração de IRC enviada à administração fiscal ou com o decurso do prazo legal sem que o sujeito passivo entregue tal declaração e não com a mera celebração do negócio.”; “Isto é, na perspetiva objetiva que é própria da compreensão, que seguimos, da fraude fiscal como crime de aptidão ou idoneidade e não de tendência intema transcendente, este apenas se consuma no momento em que o negócio simulado deve ser dado a conhecer ao fisco pelo agente passivo respetivo, nomeadamente através da declaração anual relativa ao imposto sobre o rendimento (IRC) em casos como o presente. O agente passivo do imposto pode vir a declarar o negócio real ou omitir a referência ao negócio nos casos de simulação absoluta, pelo que só no momento legalmente estabelecido para a entrega da declaração se confirma, de forma típica, a aptidão da conduta indevida tipificada (o negócio simulado, in casu) para, inter alia, a não liquidação ou não pagamento do imposto em face da administração fiscal.”.

¹⁰¹ André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, p. 219.

Na linha do que temos vindo a defender, é essencial a conjugação da alínea c) do n.º 1 do art. 103.º do RGIT com o n.º 3 do mesmo artigo, que prevê que “*para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*”. Isto significa que, dependendo da declaração a que se destina, a consumação do crime de fraude fiscal em caso de simulação pode ter lugar em momentos diferentes.

No que diz respeito ao Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), antes do acto translativo dos bens, deve ser apresentada uma declaração de modelo oficial, devidamente preenchida (n.º 1 do art. 19.º do CIMT), em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos¹⁰² e pago o devido imposto no próprio dia da liquidação ou no 1.º dia útil seguinte.

Assim sendo, se as partes de um contrato de compra e venda de um imóvel pretenderem simular o negócio, irão declarar, apenas, o valor correspondente ao negócio simulado. Contudo, até a este momento, existem, quanto muito, actos de execução de um crime, porque as partes podem chegar ao dia da escritura e se, nesse dia, o negócio celebrado e o valor efectivamente transaccionado corresponderem ao negócio simulado, o imposto sobre a transacção declarado e pago equivale ao imposto devido. Neste caso, haveria uma desistência voluntária da execução, por parte dos agentes, pelo que a tentativa não seria punível.

Se o negócio simulado se mantiver, no momento da celebração, consuma-se o crime de fraude fiscal¹⁰³, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 103.º, relativamente à declaração de IMT. Ou seja, uma vez que, no caso do IMT, a declaração apresentada pelo agente precede a celebração do negócio, a consumação do crime só pode ter lugar com a prática da acção delituosa que visa a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária¹⁰⁴, a qual corresponde ao momento da celebração do negócio simulado.

¹⁰² Mesmo nas situações de isenção, como dispõe o n.º 3 do mesmo artigo.

¹⁰³ Se o valor da vantagem patrimonial for superior a € 15 000, nos termos do n.º 2 do art. 103.º.

¹⁰⁴ No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 17 de Abril de 2012, Processo n.º 76/05.41DFAR.E1, <http://www.dgsi.pt>, nota [7]: “*Diferentemente no que respeita ao IMT (antiga Sisa), em que a declaração do preço perante a administração fiscal é anterior à celebração do negócio, pelo que o crime do comprador se consumará no momento da celebração do negócio simulado.*”

Todavia, a celebração do negócio simulado, por si só, nem sempre é suficiente para que se verifique uma fraude fiscal. Por exemplo, se o vendedor tiver que declarar mais-valias, tributadas em sede de IRC ou IRS, não faz sentido que o crime de fraude fiscal tenha o seu momento de consumação com a celebração do negócio simulado.

Como refere André Teixeira dos Santos¹⁰⁵, a *ratio* que preside à norma incriminadora e a expressão “que visem”, demonstram que o terceiro enganado pela celebração do negócio simulado tem de ser necessariamente a Administração Fiscal. Ora, da celebração do negócio simulado não se pode deduzir isso, até porque o objectivo da simulação pode ser prejudicar outros terceiros, como herdeiros, e pode acontecer que o vendedor até venha a declarar, de forma verdadeira, as mais-valias, em sede de IRC ou IRS.

Assim sendo, não só o n.º 3 do art. 103.º exige que os valores a considerar sejam aqueles que devam constar de cada declaração, como também a *ratio* do preceito pressupõe a possibilidade de o sujeito passivo informar, em tempo útil, a Administração Fiscal sobre o conteúdo correcto do negócio dissimulado.

Portanto, no seguimento do que temos vindo a defender, o crime não se consuma, nem com o preenchimento fraudulento da declaração¹⁰⁶ de IRS ou IRC, nem no momento em que o sujeito passivo informa erroneamente a Administração Fiscal, no sentido de que o negócio simulado corresponde à realidade¹⁰⁷.

O momento da consumação do crime é o termo do prazo para a apresentação da declaração, neste caso do IRS ou do IRC, pelo que, até a esse momento, a declaração apresentada à Administração Fiscal pode ser sempre substituída, nos termos da alínea a) do n.º 3 do art. 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁰⁵ André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, p. 219

¹⁰⁶ Como entende o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 16 de Novembro de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, <http://www.dgsi.pt>, “a conduta de ocultação ou de alteração de factos ou valores, ou conduta de celebração de negócio simulado, é o momento da consumação do crime.”. Embora, em caso de simulação, seja este o momento da consumação.

¹⁰⁷ Como já referimos, André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, Coimbra Editora, p. 219, “Claro que, se o sujeito informar de alguma forma a Administração Fiscal no sentido de corresponder à realidade o negócio simulado, - por exemplo, inscrevendo os seus efeitos na contabilidade ou na declaração fiscal - o crime fica realizado com essa conduta.”

VI. Em suma, todas as circunstâncias tipificadas no n.º 1 do art. 103.º do RGIT, e que consubstanciam o crime de fraude fiscal, têm de ser conjugadas com o disposto no n.º 3 do mesmo artigo. Sempre que a liquidação de determinado imposto carecer de uma declaração prestada pelo sujeito passivo, o momento da consumação do crime não pode preceder esse evento.

Numa primeira análise, parece, então, que o crime de fraude fiscal se consuma com a apresentação da declaração fraudulenta à Administração Fiscal, pois, a partir deste momento, existe já uma violação dos deveres de colaboração, verdade e transparência e uma conduta que é idónea a causar uma efectiva diminuição das receitas tributárias.

Todavia, apesar de o sujeito passivo já ter apresentado a declaração à Administração Fiscal, o prazo legal para entrega dessa mesma declaração pode, a inda, não estar esgotado. Durante este período de tempo, a lei, na alínea a) do n.º 3 do art. 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, permite que o sujeito passivo substitua a declaração já prestada. Apesar de ter havido dolo na ocultação de factos ou de valores que deviam ter sido declarados, a verdade é que a ausência desses factos ou valores na declaração consubstanciam um erro. Erro esse que pode ser corrigido até ao termo do prazo para entrega da declaração. Por essa razão, o crime de fraude fiscal só se consuma no termo do prazo para entrega da declaração.

Se, por outro lado, a apresentação da declaração preceder a conduta delituosa, por exemplo, no caso do imposto de IMT, cuja declaração e pagamento precedem o acto translativo, o crime consuma-se com a prática da conduta delituosa, neste caso, a celebração do negócio simulado.

CONCLUSÕES

- I. Há tentativa quando o agente praticar actos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este chegue a consumir-se. A exigência da decisão de cometer o crime afasta, desde logo, a possibilidade de negligência, pelo que a tentativa é sempre dolosa. O dolo eventual não é incompatível com a tentativa, pois, se é suficiente para a consumação do crime, nada obsta a que também o seja para a tentativa correspondente. Quanto aos actos de execução, estes distinguem-se dos actos preparatórios e representam uma expressão externa da "decisão" do agente.
- II. A tentativa diz-se acabada quando o agente do crime praticou todos os actos indispensáveis à produção do resultado, mas a consumação, por alguma razão, não teve lugar; e diz-se inacabada quando o agente não chega a praticar todos os actos de execução que seriam necessários para a produção do resultado.
- III. Esta distinção é relevante para a diferença entre desistência voluntária e arrependimento activo; diferença essa que é estabelecida no momento em que ocorre uma interrupção da execução. Se a tentativa é inacabada, há desistência; se a tentativa é acabada, há arrependimento activo.
- IV. Relativamente ao crime de fraude fiscal, a *ratio* do crime é o dano no património fiscal do Estado, que se consubstancia na violação dos deveres de colaboração dos sujeitos passivos fiscais. Trata-se de um crime de execução vinculada, pois só pode ser cometido através das formas previstas no art. 103.º. É ainda um crime de mera actividade e de perigo e exige dolo específico.
- V. Tanto a fraude fiscal simples como a qualificada exigem uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a € 15 000, não podendo a aferição desse valor incluir juros moratórios e compensatórios que sejam devidos.

- VI.** O crime de fraude fiscal é um crime específico, uma vez que pressupõe uma declaração e, como tal, só quem tem esse dever é que a pode apresentar. Contudo, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c) do n.º 1 do art. 103.º, tem-se entendido que o crime pode ser comum, uma vez que a simulação envolve mais do que uma pessoa.
- VII.** A ocultação ou alteração de factos ou valores dos livros de contabilidade ou de escrituração não significa, necessariamente, a consumação do crime de fraude fiscal. Estas condutas não são puníveis isoladamente, mas em razão de cada declaração que tenha aquelas condutas como suporte. Assim, se a declaração for verdadeira, o que existe é a prática de actos de execução do crime que não se chega a consumir, pois houve uma desistência voluntária do agente e, como tal, a tentativa deixa de ser punível.
- VIII.** A ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações ou a simples não declaração desses factos consubstanciam o crime de fraude fiscal, cujo momento de consumação tem lugar, não com o preenchimento da declaração ou com a apresentação desta à Administração Fiscal, mas sim, com o termo do prazo para apresentação da declaração.
- IX.** O momento da consumação do crime de fraude fiscal em caso de simulação pode ter lugar em momentos diferentes, consoante a declaração seja anterior ou posterior à celebração do negócio simulado. Se a declaração preceder a conduta delituosa, o crime consuma-se com a celebração do negócio simulado; se for posterior, o crime consuma-se com o esgotamento do prazo para a entrega da declaração.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2010, 2.^a edição.

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto / **BRANCO**, José, *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, Volume II, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011.

ANDRADE, Manuel da Costa / **DIAS**, Jorge de Figueiredo, "O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Tributário Português", in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários*, Volume II: problemas especiais, Coimbra Editora, 1999.

CADOPPI, Alberto / **VENEZIANI**, Paolo, *Elementi di Diritto Penale, Parte Generale*, Cedam, 2002.

CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1963.

CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume II, Coimbra, Almedina, 1965.

COSTA, José Faria e, "Dolo Eventual (ou da Relevância da Negação em Direito Penal)", in *Estudos e Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, sep de: Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, número especial, 1987.

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 Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal - Parte Geral*, Tomo I, Coimbra Editora, 2007, 2.^a edição.

- FERREIRA**, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal, Parte Geral. I. A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, Lisboa, Verbo, 1992, 4ª edição.
- GOMES**, Júlio, *A Desistência da Tentativa. Novas e Velhas Questões*, Lisboa, AEQUITAS, Editorial Notícias, 1993.
- GONÇALVES**, Manuel Lopes Maia, *Código Penal Português: anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2005, 17.ª edição.
- JESCHECK**, Hans-Heinrich, *Tratado de derecho penal : parte general*, traduzido por Miguel Olmedo Cardenete, Granada, Comares, 2002, 5.ª edição.
- LEAL-HENRIQUES**, Manuel de Oliveira / **SANTOS**, Manuel José Carrilho de Simas, *Código Penal Anotado*, Volume I, Lisboa, Rei dos Livros, 2002, 3.ª edição.
- MESQUITA**, Paulo Dá, "A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto", in *Revista do Ministério Público*, Ano 23, n.º 91 (Jullho - Setembro), 2002.
- MORAIS**, Luís Domingos da Silva, *Incriminação de infracções fiscais não aduaneiras: algumas questões*, Lisboa, Edições Cosmos, 1993.
- PALMA**, Maria Fernanda, *Da Tentativa Possível em Direito Penal*, Almedina, 2006.
- PEREIRA**, Vítor de Jesus Ribas, *Da punibilidade da tentativa*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2009.
- PINTO**, Frederico de Lacerda Costa, *A Relevância da Desistência em Situações de Participação*, Almedina, 1992.
- POMBO**, Nuno, *A Fraude Fiscal: A Norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, 2007.
- ROXIN**, Claus, *Problemas Fundamentais de Direito Penal*, Lisboa, Vega, 1998, 3.ª edição.
- SANTOS**, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal - Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra Editora, 2009.

SANTOS, Manuel Simas / **SOUSA**, Jorge de, *Regime Geral das Infracções Tributárias: anotado*, 2008, 2.ª edição.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português - Teoria do Crime*, Lisboa, Universidade Católica, 2012.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades Das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas Com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009.

SILVA, Isabel Marques da, "Regime Geral das Infracções Tributárias", in *Cadernos do IDEFF*, N.º 5, Almedina, 2010, 3.ª edição.

SOUSA, Luís de Milagres e, *As Fraudes Tributárias e o Crime Continuado*, Almedina, 2010.

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SOUSA, Susana Aires de, "O limiar mínimo de punição da fraude fiscal (qualificada) : entre duas leituras jurisprudenciais divergentes", in *Revista portuguesa de ciência criminal*, - A. 21, nº 4 (Out.-Dez. 2011), Coimbra, 2011.

TAMARIT SUMALLA, Joseph Maria, "La Tentativa Con Dolo Eventual", *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Madrid, 1992.

JURISPRUDÊNCIA

Tentativa:

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1984, Processo n.º 037526, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 11 de Junho de 1991, Processo n.º 0007325, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 14 de Junho de 1995, Processo n.º 046599, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 16 de Janeiro de 2003, Processo n.º 02P6438, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 13 de Julho de 2005, Processo n.º 05P2122, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 08 de Março de 2006, Processo n.º 06P269, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de Março de 2009, Processo n.º 07P1769, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 20 de Junho de 2012, Processo n.º 158/11.3PATNV.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Fraude Fiscal:

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 05 de Novembro de 1997, Processo n.º 97P549, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 7 de Maio de 2003, Processo n.º 99P735, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 11 de Junho de 2008, Processo n.º 53/06.8IDAVR.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Maio de 2009, Processo n.º 353/02.8IDBRG.G1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28 de Janeiro de 2010, Processo n.º 1208/08.6TDLSB.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 23 de Março de 2011, Processo n.º 70/05.5IDAVR.P1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 7 de Março de 2012, Processo n.º 720/08.1TACBR.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 28 de Maio de 2012, Processo n.º 99/07.9TAFAP.G1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 3 de Julho de 2012, Processo n.º 116/08.5DBRG-A.G1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 12 de Setembro de 2012, Processo n.º 379/07.3TAILH.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 8 de Janeiro de 2013, Processo n.º 4/10.5IDFAR.E1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Tentativa na Fraude Fiscal. O Momento da Consumação do Crime:

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 05 de Abril de 2000, (Correia de Paiva), *Boletim do Ministério da Justiça* 496 (2000), 310.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 04 de Maio de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 16 de Novembro de 2011, Processo n.º 954/02.2JFLSB.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 17 de Abril de 2012, Processo n.º 76/05.41DFAR.E1, <http://www.dgsi.pt>.