

CÁTIA SOFIA PINTO AZEVEDO

**FRAUDE FISCAL – O ILÍCITO TRIBUTÁRIO E OS SUJEITOS
PROCESSUAIS**

Orientador: Professor Doutor Germano Marques da Silva

**Universidade Católica do Porto
Escola de Direito**

**Porto
2014**

CÁTIA SOFIA PINTO AZEVEDO

**FRAUDE FISCAL – O ILÍCITO TRIBUTÁRIO E OS SUJEITOS
PROCESSUAIS**

Dissertação apresentada para obtenção do Grau de Mestre em Direito Fiscal no Curso de Mestrado em Direito Fiscal, conferido pela Universidade Católica do Porto.

Orientador: Professor Doutor Germano Marques da Silva

Universidade Católica do Porto

Escola de Direito

Porto

2014

**“Foi o tempo que perdi com a minha rosa que a fez
tão importante”**

Antoine de Saint-Exupéry

Aos meus pais e à minha irmã.

Agradecimentos

Logo em primeiro lugar, e como não poderia deixar de ser, ao meu orientador, o Exmo. Sr. Prof. Germano Marques da Silva, pela compreensão e ajuda, apesar das grandes limitações que me impus e conseqüentemente a ele também. A si um especial agradecimento.

Inevitavelmente, e porque o meu percurso enquanto Advogada Estagiária tem sido o meu maior propósito há praticamente dois anos, um agradecimento ao meu patrono e às minhas colegas de estágio pela ajuda, pelos desabaços e pelas palavras. Sem dúvida que sem vocês e sem a vossa paciência e compreensão tudo isto teria sido ainda mais difícil.

Ao Vítor, por ouvir o desabaço de todas as frustrações, vezes e vezes sem conta, e por todo o apoio que me deu ao longo do último ano.

Aos meus pais, pois sem eles nada disto seria possível. A eles o mais profundo e sincero: obrigada. Pela educação e valores que me transmitiram, por me facultarem a possibilidade de seguir os meus sonhos profissionais e académicos e pelo apoio que todos os dias me dão para seguir em frente e encarar as adversidades.

Por último, *the last but not the least*, à minha irmã. Sem dúvida a minha maior confidente e o meu maior apoio. Por todos os conselhos (que eu teimosamente não sigo apesar de saber que seria o melhor para mim), por todas as vezes que me ajudou a ser uma melhor profissional e, principalmente, por saber que estará sempre ao meu lado, ajudando-me sempre e nunca me negando nada. Obrigada sócia.

A todos o meu mais profundo agradecimento.

Resumo

Sendo a temática dos crimes fiscais e especialmente a fraude fiscal um dos temas da atualidade, cumpre analisar o seu regime jurídico, com uma vertente particularmente focada no ilícito da infração e nos seus agentes.

Assim, o presente trabalho encontra-se dividido em quatro partes. No início procede-se a uma viagem pelo sistema fiscal, considerando o imposto e a sua importância no sistema fiscal português, bem como o estudo daquela que será a relação jurídica tributária. Seguidamente, considera-se o regime jurídico através da análise da natureza jurídica das penas fiscais, o regime que gere as infrações tributárias e, finalmente, a classificação dos crimes tributários.

Esta parte inicial torna-se manifestamente essencial para a contextualização do tema da presente dissertação, por funcionar como um enquadramento geral do mesmo. Ainda assim, o principal objetivo aqui foi a caracterização do crime de fraude fiscal, atendendo especialmente ao objeto e conduta ilícita, bem como a caracterização do agente no âmbito da sua responsabilidade na comparticipação e enquanto órgão de pessoa coletiva.

Finalmente, e como este é um crime que comporta uma perda da receita do Estado, não poderia ser deixada de lado uma pequena consideração acerca dos motivos que levam o contribuinte à prática de tal ilícito, bem como a ponderação de algumas medidas de controlo e prevenção da fraude fiscal.

Palavras-chave: crimes tributários, fraude fiscal, fraude fiscal qualificada, imposto, infração fiscal, responsabilidade, RGIT

Abstract

Being the subject of tax crimes and especially tax fraud one of the current issues, we must analyze their legal status, with a particular attention on the illicit of the offense and its agents.

Therefore, this paper is divided into four parts. At first, it proceeds into a journey through the tax system, considering the tax and its importance in the Portuguese tax system, as well as the study of what will be the legal tax relationship. Next, we considered the legal system through the analysis of the legal nature of tax penalties, the system that manages the tax violations and, finally, the classification of tax crimes.

This initial part becomes essential to contextualize the theme of this dissertation, as a general framework of it. Still, the main goal here was to characterize the crime of tax fraud, especially given the object and unlawful conduct, as well as the characterization of the agent as part of its responsibility in participation and in a corporation.

Finally, since this is a crime that involves a loss of state revenue, it could not be left aside a little consideration about the reasons why the taxpayer commit such offense, as well as taking account of certain measures of control and prevention of tax fraud.

Keywords: tax crimes, tax evasion, qualified tax fraud, tax, tax assessment, accountability, RGIT

Abreviaturas, Siglas e Símbolos

AT – Administração Tributária

CRP – Constituição da República Portuguesa

CP – Código Penal

LGT – Lei Geral Tributária

UE – União Europeia

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras

RJIFA – Regime Jurídico Das Infrações Aduaneiras

Índice

Introdução	10
Parte I.....	12
O Sistema Fiscal.....	13
O imposto.....	16
Relação Jurídica Tributária	19
Parte II.....	23
A Natureza Jurídica das Penas Fiscais.....	24
O Regime Geral de Infrações Tributárias.....	28
Os tipos de crimes tributários.....	29
Parte III.....	31
A Infração Fiscal	32
A Fraude Fiscal.....	34
O Objeto.....	36
A Conduta Ilícita.....	38
O Agente.....	40
Responsabilidade das Pessoas Coletivas	44
A Fraude Fiscal Qualificada	49
Parte IV	52
Motivos que fundamentam o recurso à Fraude.....	53
Medidas de Combate à fraude fiscal.....	54
Conclusões.....	56
Bibliografia.....	58

Introdução

Uma das principais preocupações do Estado Fiscal é a arrecadação da receita por forma a ser capaz, numa primeira análise, de fazer face às necessidades coletivas da sociedade. Deste modo, e como este Estado Fiscal terá que ter uma consciência comunitária, o imposto acaba por ter um papel de manifesta importância no sistema fiscal português.

Atendendo a que existe previsão constitucional no sentido da obrigação da entrega de imposto ao Estado por parte do contribuinte, terá também que, paralelamente, ser considerada a sanção correspondente ao não cumprimento daquela obrigação.

Mas em que sentido deverá ser o contribuinte incumpridor sancionado? Bastar-se-á a AT com a mera entrega do tributo devido em momento posterior ou, pelo contrário, deverá o contribuinte prevaricador sofrer mais algum tipo de sanção?

Ao longo da presente dissertação pretende explorar-se e explanar-se o conceito de infração fiscal e de crimes tributários, voltando-nos especialmente para o crime de fraude fiscal. Aí tentaremos desvendar e analisar qual o bem jurídico que o direito penal tributário pretende defender no âmbito deste tipo de criminalidade.

Questionamo-nos também sobre qual deverá ser a medida aplicada ao agente e quais as condicionantes que poderão vir a agravar o comportamento daquele. Fará aqui sentido falarmos em crime simples e qualificado? Haverá necessidade de autonomização da fraude fiscal qualificada?

A conduta ilícita do agente e a medida da sua participação no crime deverá também ser considerada no âmbito dos crimes tributários, levando a que não raras vezes devam ser mobilizados uma série de conceitos do direito penal substantivo para que estejamos em condições de analisar o crime de fraude fiscal. Assim como é relevante compreender em que medida poderão ser as pessoas coletivas responsabilizadas pelos comportamentos desviantes dos seus órgãos.

Finalmente, e depois de toda esta viagem pelo sistema fiscal e pelas formas de punição dos comportamentos ilícitos do contribuinte iremos ainda, por fazer sentido nesse seguimento, indagar acerca do que poderá motivar este comportamento por

parte do sujeito passivo de imposto, apresentando ainda algumas medidas de combate ao crime de fraude fiscal.

Parte I

Breves Considerações Sobre o Sistema Fiscal

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”

Benjamin Franklin

O Sistema Fiscal

A realidade dos impostos tem vindo a acompanhar a evolução da sociedade ao longo dos tempos. Facto é que, a par do crime e das garantias constitucionais que gravitam em torno desta questão, os impostos e o sistema fiscal sempre foram uma preocupação concertante do Estado Social, desde o início do constitucionalismo.

Facto é que a intervenção do Estado na sociedade sofreu uma evolução que podemos dizer ter culminado não na conceção de Estado Social, mas sim na de Estado Fiscal. Apesar daquele respeitar a uma ideia de Estado intervencionista e consciente do desenvolvimento socioeconómico, bem como mais alerta para as necessidades da sociedade, somos de crer que a realidade em que hoje vivemos é outra. Principalmente com a crise atual, passou a haver uma maior consciencialização de que “ (...) *as necessidades financeiras, são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que este tipo de estado tem sido (e é) a regra do estado moderno*” (Nabais, 2012).

Assim, pode hoje dizer-se que estamos perante um Estado Fiscal. Afinal, atualmente verificamos que existe um certo distanciamento entre o Estado e a economia, sendo que o primeiro se sustenta através das receitas que consegue granjear por via do imposto. Este é um Estado que se delimita nas despesas contraídas, apenas obtendo para a sua subsistência o indispensável para que possa existir enquanto entidade. Pelo menos em termos teóricos corresponderá esta à conceção de Estado Fiscal.

Importa aqui esclarecer que com o constitucionalismo surgiu uma regulação especial no âmbito dos impostos, tendo sido estabelecidos princípios invioláveis pelo próprio órgão que os regula. Apesar de soberano, o Estado não poderá impor a ser bel-prazer todos os impostos que pretenda, e às taxas que entenda, sem um mínimo de fiscalidade ou regulação constitucional. Assim, encontram-se constitucionalmente estabelecidos os princípios da “*legalidade e da igualdade nos impostos, pondo fim à arbitrariedade e à discriminação fiscal típicas do Antigo regime*” (José Joaquim Gomes Canotilho, 2007).

O sistema fiscal português é assim composto pela unidade dos impostos legalmente indispensáveis. Esta unicidade e conjugação têm então como principal

objetivo, e como já supra referimos, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas¹. Falamos aqui na satisfação das necessidades coletivas de satisfação passiva. No entanto, esta satisfação das necessidades financeiras terá que corresponder na prática ao financiamento das despesas públicas. Não há aqui uma real arbitrariedade relativamente ao fim do financiamento. Caso contrário estaríamos perante uma subversão do sistema que levaria o Estado a aplicar as receitas do imposto para fins que nunca se iriam reconduzir a um sistema eficaz e eficiente, deixando para trás as demais finalidades de todo o sistema fiscal.

Todavia, não nos podemos olvidar que o Estado Fiscal surge no decurso do Estado social. Portanto, tudo o que era visado por aquele acaba por ser abrangido pelo Estado fiscal nos seus fins. Daí que o sistema fiscal do estado atual preveja também um objetivo social correspondente à repartição justa dos rendimentos e da riqueza²³. À luz deste fim, deverá operar-se uma igualdade perante a lei em que se considera de forma igual o que é igual e de forma desigual o que não é igual⁴. Concretizando-se assim esta igualdade no princípio da progressividade do sistema fiscal pelo qual serão sempre mais sobrecarregados, a nível de imposto, os altos rendimentos para que ocorra uma diminuição da desigualdade na distribuição social dos rendimentos.

O princípio da legalidade fiscal está também constitucionalmente consagrado⁵, consubstanciando-se este na reserva da lei para a criação e aplicação da generalidade dos impostos. Traduz-se, portanto, na necessidade de diploma legislativo que venha consagrar o imposto, o que implica, por sua vez, o princípio da tipicidade legal pelo qual todos os impostos cobráveis deverão estar tipificados na lei.

¹ Sendo este objetivo primário referido no n.º1 do art.º 103º da CRP.

² Art.º 103º n.º 1, 2ª parte da CRP

³ A este propósito e acerca da relação entre direito fiscal e direito económico temos ainda as considerações de Alfredo José de Sousa no sentido de que *“O Estado para poder intervir na organização e controlo da economia necessita das receitas fiscais, designadamente das decorrentes da arrecadação dos impostos. Ao direito económico, como sistema de normas ou disciplina jurídica que as estuda, só reflexamente interessará o regime jurídico do imposto enquanto meio de arrecadação de receitas”* em Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva.

⁴ Corresponderá este ao binómio constitucionalmente defendido no que tange ao princípio da igualdade material, decorrente do art.º 13º daquele diploma

⁵ N.º 2 do art.º 103º

Pretende-se com isto que haja uma garantia de estabilidade principalmente para o contribuinte, não podendo este ser confrontado com um imposto que não se encontre legalmente previsto e consagrado.

Contudo, importa salientar que não cabe somente ao Estado este poder tributário. Com a descentralização territorial, as regiões autónomas bem como as autarquias locais passaram também elas a ter toda a legitimidade e poder para tributar.⁶

⁶ Importa também aqui referir que todos uns fundamentos que motivam a existência de imposto, para além de constitucionalmente consagrados, encontram-se previstos no art.º 5º da LGT

O imposto

Mas após esta breve viagem caracterizadora do sistema fiscal concentremo-nos agora verdadeiramente no tributo.

O imposto é uma obrigação pública para os cidadãos, estando esse dever constitucionalmente consagrado. Tratando-se, então, de uma obrigação⁷ poderá questionar-se se não opera aqui uma restrição dos limites e garantias invioláveis dos cidadãos/contribuintes. Mas somos de crer que não. Afinal, a progressividade e a tipicidade fiscais servirão precisamente como garante para o cidadão que pagará o imposto a que está obrigado na medida que lhe é possível – respeitando os seus rendimentos e tentando uma atenuação das desigualdades –, bem como nunca lhe será exigido um tributo que não esteja já previsto.

Assim, o imposto “*consiste numa contribuição imposta a todos ou a uma certa categoria de pessoas, de acordo com a sua capacidade contributiva, e destinada a financiar o Estado e as funções públicas em geral, sem destino específico*” (José Joaquim Gomes Canotilho, 2007).

Falta apenas debruçar-nos sobre as espécies de imposto existentes no nosso sistema fiscal. E são elas quatro, e decorrem de todo o preceito vertido no art.º 104º da CRP.⁸

A nossa Constituição começa então por prever (e impor) a existência do imposto sobre o rendimento pessoal. Este imposto visa, sobretudo, a atenuação na repartição da riqueza, motivo pelo qual se caracteriza este pela unicidade e progressividade. Tal como já anteriormente debatido, vem o imposto sobre o rendimento pessoal, através da progressividade, operar a igualdade material na esfera dos sujeitos passivos. Assim, cada sujeito tributário será sempre tributado na medida dos rendimentos que auferir, sendo tanto mais tributado quanto maior o seu

⁷ “*In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes*” Benjamim Franklin.

⁸ Além destas quatro espécies a Constituição não encerra aqui o leque de impostos existentes, desde que os demais sejam criados respeitando as formalidades e os princípios já elencados. Afinal, como já referido, não será apenas o Estado a única entidade com poder tributário pelo que não poderá afirmar-se que exista um *numerus clausus* em matéria tributária.

rendimento. Atendendo ao forte impulso que o ser humano tem para a corrupção, e tentando evitar qualquer tipo de evasão fiscal, a unicidade permite que todos os rendimentos venham a ser englobados num único imposto, pelo que ao serem todos os rendimentos considerados no seu montante global mais facilmente se operará a progressividade. Tal unicidade é um fator importante, uma vez que se assim não fosse o sujeito tributário iria sentir-se tentado a apenas considerar alguns dos seus rendimentos como tributáveis – fugindo assim ao imposto – para que a taxa de imposto fosse mais baixa.

Mas não terão já o Estado e a Sociedade atingido uma maturidade tal que permita a aplicação de uma *flat rate* tal como acontece na Polónia ou na Hungria? Acreditamos que não. Apesar de Portugal ser o jardim da Europa à beira-mar plantado⁹ e, conseqüentemente, um país comparativamente pequeno face à maioria dos países da União Europeia, a realidade é que ainda não está o mesmo preparado para tal. E o motivo é simples: não existe estabilidade fiscal atualmente. E não existindo estabilidade e um nível de vida médio sem grandes disparidades entre os sujeitos tributados, um sistema de taxa uniforme nunca será a solução a seguir.

A tributação das empresas é o segundo tipo de imposto que vem previsto na CRP. Aqui importa apenas brevemente referir que a opção seguida pelo nosso ordenamento jurídico foi a da tributação dos lucros reais, debruçando-se assim esta tributação num sistema de informação sobre os resultados das empresas.

Relativamente à tributação do património, apenas há a referir que a progressividade não é constitucionalmente imposta, pelo que a mesma dependerá sempre do legislador.

Finalmente, estão ainda constitucionalmente consagrados os impostos sobre o consumo. Estes caracterizam-se essencialmente por serem impostos indiretos e de natureza real. No entanto, e apesar destes serem impostos que pretendem uma separação entre os sujeitos tributários (só adquire quem quer ou tem a necessidade), atualmente temos verificado uma alteração nas medidas de tributação do Estado que vem alterar as taxas deste imposto mediante as necessidades do sujeito que vai ser tributado. Por norma, tratam-se ainda de bens cuja taxa de imposto é superior à da

⁹ Verso do poema “A Portugal” de autoria de Tomás Ribeiro (1831-1901)

generalidade dos demais, o que é justificável por se não tratarem de bens de primeira necessidade.

Por fim, apesar da forma como se encontra estruturado todo o sistema fiscal é necessário compreender que a política fiscal em que estamos inseridos acaba por trazer algumas limitações ao Estado (que afinal não é assim tão soberano). O facto de nos encontrarmos no seio da União Europeia traz inúmeras vantagens que por vezes terão que se consubstanciar em pequenos sacrifícios para um bem maior. E é o que acontece em sede de política fiscal. Pese embora não haja uma pesada intervenção no âmbito dos sistemas fiscais internos e tributação direta de cada Estado-membro, ainda assim a política fiscal da UE tem como escopo garantir que nenhum sistema fiscal (e suas políticas) de um qualquer país em concreto tenham uma influência negativa no cômputo geral daquilo que é a ideia de uma união de Estados.¹⁰

¹⁰ Conclusões do Texto “A Europa em Movimento - Política Fiscal da União Europeia” in Publicações Oficiais das Comunidades Europeias.

Relação Jurídica Tributária

A relação jurídica tributária do nosso ordenamento jurídico encontra-se devidamente regulada na LGT com o objetivo de operar uma cooperação mais estreita e sólida entre os sujeitos passivo e ativo da realidade tributária.

A relação jurídico-tributária consiste assim naquela que se estabelece entre a AT¹¹, enquanto sujeito ativo, e as pessoas singulares, coletivas e entidades legalmente equiparadas a estas, na posição de sujeito passivo. Interessa, portanto, clarificar quem poderá ser considerado sujeito, e em que termos, para este tipo de relação.

O sujeito ativo da relação tributária será então *“a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias”*¹², sendo certo que maioritariamente esse sujeito será o Estado ou, caso não seja, a entidade da AT que emitir qualquer documentação deverá mencionar a denominação de sujeito ativo¹³. Trata-se, portanto, da pessoa jurídica com faculdade para criar e regulamentar tributos, correspondendo igualmente à pessoa do credor na relação jurídica.

Por outro, o sujeito passivo será *“a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”*¹⁴. Debrucemo-nos então sobre esta qualificação de sujeito passivo cuja qualificação acaba por ser bem mais densa que a de sujeito ativo.

Estão englobados naquela categoria três possíveis sujeitos: o contribuinte direto, o substituto e o responsável. Quanto ao primeiro pouco haverá a comentar uma

¹¹ Integrando a Administração Tributária todas as entidades referidas no n.º 3 do art.º 1º da LGT *“(…) Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministério das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais”*.

¹² N.º 1 do art.º 18º da LGT.

¹³ Sob pena de vir a ser requerida a anulabilidade daquele ato, por incompetência do órgão que o emana.

¹⁴ N.º 3 do mesmo preceito.

vez que sujeito direto será indubitavelmente aquele sobre o qual recai a obrigação de imposto no âmbito da relação jurídico-tributária. Poderá dizer-se até que revestem esta qualidade aqueles sujeitos que agindo de acordo com o previsto na lei tributária adquirem a característica de contribuinte direto, com deveres perante a AT. Não se trata, no entanto, de uma subjetividade económica em que se consideraria sujeito passivo aquele que suporta o encargo fiscal. Pelo contrário, trata-se aqui de uma subjetividade de cariz jurídico pelo que será sujeito passivo aquele que assume a posição jurídica de devedor naquela relação jurídica, independentemente de ser esse o sujeito que assume ou não o tributo.

Já no segundo caso, estamos perante a substituição tributária quando a prestação tributária puder ser exigida por uma pessoa que não o contribuinte (direto). Claro que para tal terá que haver imposição legal que o justifique, sendo que esta se efetiva através da retenção na fonte do imposto devido.¹⁵ Ou seja, será substituído aquele sujeito que a LGT considerar sujeito passivo do imposto, ficando aquele obrigado a pagar a dívida de um terceiro: o substituído. Esta relação entre substituído e substituído verifica-se maioritariamente nas relações de trabalho dependente em que a entidade devedora é a entidade patronal (substituído) que entrega aos cofres do estado o montante correspondente à retenção na fonte relativa àquele trabalhador, assim substituído.

Finalmente, será responsável aquele que responder pela totalidade da dívida tributária, juros e demais encargos do contribuinte direto. Esta responsabilidade poderá ser solidária ou subsidiária, mediante seja o tributo exigível de ambos (contribuinte e responsável) ou apenas do responsável, em detrimento do contribuinte direto. No caso concreto da responsabilidade tributária subsidiária, esta encontra acolhimento legal no preceito do art.º 23º da LGT, efetivando-se esta responsabilidade por reversão do processo de execução fiscal. Por fim, poderá a responsabilidade tributária ser ainda assegurada pelos membros de corpos sociais, responsáveis técnicos, liquidatários de sociedades e gestores de bens ou direitos de não residentes.¹⁶

¹⁵ Estando esta possibilidade salvaguardada no preceito do art.º 20º da LGT.

¹⁶ Cfr. Arts.º 24º, 26º e 27º da LGT.

A relação jurídico-tributária apresenta ainda uma complexidade característica que a difere especialmente da relação jurídico-civil. Isto porque se trata de uma relação cujas obrigações decorrentes para as partes – principalmente para o sujeito passivo – são diversas e cujo incumprimento acarreta uma responsabilização de índole constitucional. Isto porque a evolução do nosso sistema fiscal foi sempre no sentido de inserir o máximo possível o contribuinte na relação tributária, conferindo-lhe uma série de obrigações, tal como a liquidação do imposto, retirando algumas responsabilidades do credor do tributo. O principal dever do sujeito passivo passa pela obrigação de entregar o imposto. Afinal, como já visto no ponto supra, o Estado Fiscal, através da receita do imposto, para além de se autofinanciar tem ainda como objetivo a redistribuição dos rendimentos, motivo pelo qual a entrega do imposto acaba por ser a obrigação mais importante do sujeito passivo. Contudo, poderá o Estado exigir o tributo apenas até ao limite da satisfação dos seus fins específicos.¹⁷¹⁸

Verifica-se, então, que a relação jurídica tributária vai diferir completamente da relação jurídico-civil no que toca à troca de prestações. Desde logo porque nos encontramos perante partes que não são equiparáveis. Por um lado temos o contribuinte vinculado a prestar uma série de obrigações, e por outro temos o Estado revestido do seu *lus Imperii*, podendo exigir aquela prestação e as demais obrigações decorrentes daquela relação estabelecida com o sujeito tributário. Assim, e para justificar a complexidade desta relação tributária deverá ainda ter-se em linha de conta a existência de obrigações acessórias do sujeito passivo¹⁹ que têm por base o dever de colaboração (dever geral), de acordo com o art.º 59º da LGT.

Ambas as partes da relação tributária estão sujeitas ao dever de colaboração, mas em especial, o contribuinte deverá cumprir aquelas obrigações acessórias (que se mencionaram anteriormente) que poderão consubstanciar-se no cumprimento de

¹⁷ Como já visto no ponto 1. Relativo à necessidade do imposto no Estado Fiscal.

¹⁸ De acordo com o Professor Teixeira Ribeiro “o fim do Estado não é o lucro, o seu fim é a satisfação das necessidades públicas, sendo dos impostos que provém a maior parte das receitas efetivas” – Ac. Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24-05-1996.

¹⁹ Desde logo as decorrentes do pressuposto do art.º 31º n.º 2 da LGT “ (...) as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

determinados deveres positivos ou negativos. Deveres esses que poderão ser quer de natureza fiscal, quer de prestação pecuniária, sendo que o que é realmente relevante nesta relação é que poderão ser sempre cumpridos todos os deveres acessórios e de natureza fiscal, ainda que não se observe a satisfação da prestação pecuniária, por conta dos princípios que norteiam o sistema tributário.

Com todas as obrigações decorrentes desta relação, o que vem a ocorrer é a tentativa dos sujeitos passivos de imposto se frustrarem à entrega do tributo à entidade credora. A fraude fiscal é uma dessas formas de incumprimento das obrigações jurídicas tributárias por parte do sujeito passivo e sobre a qual nos iremos debruçar atentamente.

Parte II
Regime Jurídico

A Natureza Jurídica das Penas Fiscais

Tal como verificamos anteriormente, a relação jurídico-tributária assenta numa assimetria das suas partes: de um lado encontramos o Estado, enquanto entidade soberana, e do outro o contribuinte numa posição de clara inferioridade. O Estado, enquanto credor, vê a sua posição especialmente garantida face ao contribuinte, podendo facilmente agir contra aquele em caso de incumprimento. Isto porque além do Estado poder agir contra o sujeito passivo incumpridor, este último terá ainda sanções por ter violado os seus deveres tributários (constitucionalmente consagrados).

Coloca-se então aqui a questão da medida da punibilidade nesta violação de deveres tributários. A combinação entre a sanção tributária e o direito penal deverá culminar na aplicação de uma multa ou na privação da liberdade do contribuinte incumpridor?

Apesar daquilo que vem sido considerado ao abrigo da doutrina europeia²⁰, o nosso sistema jurídico não é completamente claro quanto ao modo de sanção daquelas condutas fiscalmente censuráveis. No entanto, ao longo da evolução legislativa temos encontrado uma aproximação ao regime das penas criminais.

Para ser possível perceber a real natureza das penas fiscais temos então que ser, em primeiro lugar, capazes de caracterizar a pena. E esta tem três características essenciais que são a sua essência, o fundamento e o seu fim. Quanto à essência importa-nos saber “que é a pena”; quanto ao fundamento vamos questionar em que medida será legítimo punir e, finalmente, relativamente aos fins aqui interessa para que serve a pena. No final, vamos ter reunidas as condições que nos permitem aferir se há uma aproximação entre a medida da punibilidade tributária e a criminal.

A essência é aqui o elemento mais irrelevante, uma vez que pretendemos mergulhar no universo do sentido da pena. E o fim daquela vai muito além daquilo que ela é. Até mesmo porque *“na determinação do fim da pena deve-se ter em vista que a pena é, por essência, retribuição. Por isso, temos de procurar o fim da pena para lá*

²⁰ Referência à doutrina alemã onde não há dúvida que os delitos de natureza fiscal são considerados uma das modalidades de infrações vertidas no Código Penal.

deste elemento essencial do seu conceito; ele não pode consistir mais uma vez na retribuição nem, de modo algum, esgotar-se nela” (Allfeld).

Neste seguimento, necessitamos de compreender o fim da pena criminal para podermos analisar o conceito à luz fiscal.

A finalidade da pena criminal decorre do preceito do art.º 40º do CP, segundo o qual “A aplicação de penas e de medidas de segurança visa a proteção de bens jurídicos e a reintegração do agente na sociedade”. Portanto, as finalidades da pena consubstanciam-se na proteção dos bens jurídicos e na reintegração do agente. Contudo, existem na doutrina diferentes concepções e teorias acerca do fim das penas, sendo de máxima importância o trabalho de Figueiredo Dias²¹ em que procede à distinção entre teorias absolutas, relativas e mistas acerca das finalidades das penas.

As teorias absolutas dizem respeito àquelas em que a finalidade da pena se esgota na necessidade de retribuição. Isto é, a pena tem como objetivo punir o agente pela infração cometida, sendo esse sofrimento (infligido pela mão da lei) suficiente para haver como que uma compensação do mal pelo crime.

Já, por outro, à luz das teorias relativas, independentemente do fim retributivo deverá a pena ser vista como um instrumento de prevenção. Esta prevenção assenta numa dicotomia entre a prevenção geral – em que se pretende a consciencialização da comunidade para não ocorrer a prática daquelas infrações (por intimidação) e em que a sociedade, pelo reverso, sentirá também o “conforto” por saber que, no seu seio, o infrator será penalizado – que assenta no efeito retrativo contra o infrator e a reinserção do mesmo.

Finalmente, as teorias mistas assentam na visão da pena como instrumento de prevenção através da retribuição – há um encontro entre as teorias antecedentes. Ou seja, predomina aqui uma ideia de retribuição mas sem qualquer teor expiatório ou compensatório. O fim retributivo acaba por constituir o fim imediato da pena, mas não se esgotando aí apenas. Pelas palavras de (Rosa) “ (...) além da retribuição, as penas criminais se orientam para fins preventivos, pretende significar-se que a retribuição não é procurada por si mesma. Para empregar a terminologia constitucional, a

²¹ Desde logo na sua obra “Temas Básicos da Doutrina Penal”

retribuição é encarada pelo legislador penal como um meio de «defesa da sociedade»
”.

Conclui-se, assim, e à luz do pensamento do Prof. Figueiredo Dias que a principal finalidade da pena é o “restabelecimento da paz jurídica comunitária abalada pelo crime”²².

Depois desta breve contextualização do que deverá ser a finalidade da pena no âmbito criminal podemos, mais abertamente, tecer considerações acerca da sua finalidade fiscal. O que pretende o legislador alcançar com a punição das infrações fiscais? Haverá alguma relação entre a natureza do fim das penas criminais com as fiscais, ou existirá aqui uma aproximação à natureza administrativa?

Ao longo do século XX levantaram-se uma série de questões no que concerne à natureza das penas fiscais. O facto de determinadas infrações poderem ser punidas com penas privativas da liberdade e outras apenas com multas administrativas sem possibilidade de conversão veio instaurar o caos na doutrina e jurisprudência. Importa, por isso, aqui compreender qual a finalidade daquelas penas (tal como fizemos anteriormente) para compreendermos a natureza jurídica das mesmas.

O atraso na entrega do tributo ou a não entrega na totalidade do mesmo pode traduzir-se num prejuízo para a entidade credora, uma vez que é com o recebimento dos impostos que o Estado pode financiar-se e satisfazer as suas necessidades. Deste incumprimento resultará, contudo, a responsabilidade civil do contribuinte em restituir o devido acrescido de uma indemnização pelo incumprimento. Todavia, não é esta a verdadeira finalidade, pelo que não imputamos aqui uma responsabilidade meramente civil (e/ou administrativa) pela infração tributária.

Então qual o verdadeiro fim da penalidade fiscal? Concluimos já que não se prende esse fim com o ressarcimento pelo incumprimento fiscal. Mas será que se verificarão aqui as finalidades das penas criminais? Vejamos que o interesse aqui a ser protegido é um interesse geral. As penas fiscais visam o interesse da sociedade,

²² Artigos 18º n.º 2 da CRP e 40º n.º 1 do CP, com uma vertente de prevenção geral e especial (a consciencialização do agente é um ponto fulcral da intenção da pena), sendo que o elemento “culpa” não é fundamento daquela.

pese embora esteja aquela a ser representada pela figura do Estado. Ao não entregar o tributo a sanção dirá respeito ao incumprimento perante a própria sociedade.

Portanto, “os fins últimos das penas criminais (fins preventivos) caracterizam também as penas fiscais” (Rosa). O fim retributivo acaba também por se verificar nas penas fiscais porquanto o fim preventivo há-de ser atingido por via da retribuição da culpabilidade.

Logo, na realidade os fins das penas fiscais confundem-se com os das penas criminais, e é esse o entendimento da doutrina. Além disso, tal como no direito penal, encontramos aqui uma preferência pela aplicação da pena de multa em detrimento da pena de prisão, isto porque a multa fiscal permite ao Estado obter uma compensação monetária por via do incumprimento do contribuinte. Até porque o Estado tem sempre interesse em retirar uma vantagem patrimonial, motivo pelo qual prefere a aplicação da multa em detrimento da medida privativa de liberdade. Tanto que, como iremos ver mais à frente, o mesmo retirará esse interesse quer seja do próprio contribuinte, quer dos seus responsáveis (solidários ou subsidiários) podendo estes, subsequentemente, exigir o direito de regresso.

Finalmente, há também o entendimento da entidade credora que a punição pecuniária é uma forma de combater a evasão fiscal ou, pelo menos, conseguir recuperar algum valor não entregue nos cofres do Estado. Isto porque, ao ser sancionado o infrator irá compensar o Estado pelo que não entregou, podendo também dessa forma “compensar” a perda pela evasão de outros contribuintes. Acresce ainda a tudo isto que a doutrina rejeita que a evasão fiscal possa ser sancionada com medidas repressivas, sendo assim preferíveis as punições sancionatórias, ou seja a aplicação de multa.

O Regime Geral de Infrações Tributárias

O regime das infrações tributárias encontrava-se anteriormente previsto no RJFA e RJFNA. A unificação desses dois diplomas foi entretanto iniciada pela LGT, mas posteriormente sanada pelo atual RGIT.

Certo é que o direito penal fiscal abriga no seu âmbito o direito sancionatório atualmente com concretização legislativa neste diploma (RGIT). Aí estão definidos os tipos de infrações fiscais bem como as molduras penais que lhes são aplicáveis e as medidas de combate às infrações daquele tipo. Todavia, toda a querela doutrinária no seio da questão da natureza jurídica das penas tributárias teve origem no regime legislativo que antecedeu o RGIT – o RJFNA. Assim com o RGIT foi conferida uma maior unidade ao direito penal tributário, sendo condensado naquele diploma a maior parte da matéria respeitante àquele tipo de infrações e que se encontrava dispersa pela legislação.

Logo no seu artigo 2º encontramos o conceito de infração tributária e, conseqüentemente, as suas espécies. A infração tributária consiste então em “*todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*”. Aproxima-se este conceito da noção de crime (CP) e do de contraordenação (RGO)²³. Existem, assim, neste âmbito quatro elementos a serem tidos em conta. Desde logo a conduta que pode objetivar-se por uma ação ou omissão – consoante o agente adote ou não um determinado comportamento. Depois temos a tipicidade (correspondência com um tipo legal), a ilicitude (desconformidade com as normas jurídicas) e a culpabilidade que permite a responsabilização do sujeito infrator.

Portanto, o propósito do RGIT parte daqui. Toda a infração tributária deverá obedecer ao princípio da legalidade, pelo que deverá estar tipificada, estabelecendo o RGIT a moldura penal abstratamente aplicável.

²³ Podemos verificar aqui a aproximação ao regime penal no que toca à finalidade da pena fiscal como descrevemos no ponto anterior.

Os tipos de crimes tributários

Questão que se levanta no âmbito das infrações tributárias é a relativa ao bem jurídico que se pretende proteger. Atendendo a que estamos perante uma relação jurídico-tributária onde o credor e lesado – quando ocorre incumprimento – é o Estado enquanto personificação da sociedade, questionamo-nos acerca desta tutela.

Segundo o Prof. Dr. Germano Marques da Silva²⁴ *“o bem jurídico tutelado pela generalidade dos crimes tributários é o sistema tributário, entendido em sentido estático e dinâmico, e de modo especial a vertente dinâmica da obtenção de recursos por meio dos impostos”*. Ou seja, em traços largos corresponderá o bem jurídico protegido à função tributária do Estado. Assim, todos os crimes previstos no RGIT terão como fim último e primeiro a proteção daquele bem jurídico. Isto porque se pretende desincentivar o incumprimento dos deveres fiscais dos contribuintes.

No direito penal a aplicação de uma pena tem como finalidade a tutela de um determinado bem jurídico (bem como a reinserção do agente prevaricador na sociedade). No âmbito fiscal a proteção do bem jurídico é necessária para tutelar as expectativas que a comunidade tem na manutenção da existência daquela determinada norma. Nas palavras de Augusto de Silva Dias, o interesse tutelado pelas normas fiscais não é um *“prius, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um porteriis com uma função meramente interpretativa classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição”*.

Apesar do anterior regime contemplado no RJIFNA não fazer qualquer distinção entre os diversos crimes tributários, a realidade é que com o RGIT passou a haver uma clara diferenciação daqueles. A parte III do RGIT encontra-se especialmente dirigida para as infrações tributárias em especial estando aqui previstos os diferentes tipos de crimes tributários, respeitando assim os princípios da legalidade e tipicidade que norteiam o regime tributário.

Parece-nos ainda importante proceder aqui à definição dos conceitos de crime e contraordenação, pois no âmbito da presente dissertação iremos considerar mais

²⁴ in Direito Penal Tributário, Lisboa 2009, Universidade Católica Editora

atentamente o primeiro. A definição de contraordenação não se encontra prevista no RGIT mas sim no RGCO, segundo o qual *“constitui contraordenação todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima”* (art.º 1º). Portanto, podemos concluir daquela definição que o regime contraordenacional se distingue do regime penal logo à partida pela natureza da sanção aplicável. Esta apenas contempla a possibilidade de aplicação de coima o que, como bem sabemos, se afasta especialmente do regime penal. Este, por sua vez, permite a aplicação de pena privativa de liberdade, até mesmo em regime preventivo. A sanção contraordenacional caracteriza-se ainda pelo seu carácter administrativo, apenas podendo ser aplicada por autoridade administrativa, ao contrário do que acontece no crime, onde a sanção terá que ter um fundamento jurisdicional (terá que ser aplicada por decisão do tribunal). No caso de ocorrer concurso de infrações deverá sempre punir-se o comportamento desviante do agente apenas a título de crime e não de contraordenação.

A nível fiscal pode então considerar-se que as infrações podem ser classificadas como crimes tributários comuns ou crimes fiscais. Isto não considerando sequer aquela diferenciação entre crime e contraordenação. Mas, se quisermos concretizar ainda mais esta divisão, teremos então os crimes tributários comuns (constantes dos arts.º 87º a 91º do RGIT), os crimes aduaneiros (arts.º 92º a 102º), os crimes fiscais (arts.º 103º e 105º), os crimes contra a segurança social (arts.º 106º e 107º), as contraordenações aduaneiras (arts.º 108º a 112º) e, finalmente, as contraordenações fiscais (arts.º 113º a 127º, todos do RGIT).

Parte III
Em Especial a Fraude Fiscal

A Infração Fiscal

A infração fiscal acaba por se traduzir na violação de uma norma tributária que se encontre legalmente prevista. E é mediante a natureza e a gravidade dessa infração que se vai poder preencher o tipo de crime que vai prever e punir essa violação. Atendendo assim à tipicidade, ao grau de ilicitude e de culpa poderão ainda ser aplicadas sanções preventivas, reconstitutivas, compensatórias, compulsórias e punitivas.

A infração fiscal poderá então ter lugar quando estivermos perante uma fuga à obrigação de prestar os tributos, sendo que esta (fuga ao imposto) corresponde a todos “ (...) *os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes com vista a evitar o pagamento de um imposto ou pelo menos a alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável*”²⁵. Sendo que, conseqüentemente, quando os contribuintes tentam realizar esta poupança fiscal estarão a cometer um crime. Crime esse que poderá traduzir-se no crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo art.º 103.º do RGIT.

Todavia, não podemos falar na fraude fiscal sem aludir previamente ao conceito de evasão fiscal. A evasão ocorre quando “*os contribuintes utilizam expedientes que fogem à previsão legal das normas tributárias*”²⁶, realizando determinados negócios jurídicos que lhes trarão algum benefício fiscal. Contudo, esta evasão é possível em determinados casos estritamente previstos, pelo que poderá esta ser lícita ou ilícita.

Para conseguir contornar os normativos legais, o contribuinte tenta atuar na obscuridade da lei, isto é, utiliza como subterfúgio o fato da lei poder ter alguma lacuna, obrigando-se e defendendo-se, logicamente, com o princípio da tipicidade²⁷ de que somos defensores. Mas será este critério assim tão linear? Somos de crer que não. Afinal, o legislador apesar de não conseguir prever todas as situações possíveis e concretas deverá também beneficiar da lei geral e abstrata. Daí que por forma a controlar e contornar esta factualidade veio o legislador implementar no nosso sistema

²⁵ (Nunes, 2000)

²⁶ Dr. Francisco Vaz Antunes in “A evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal”

²⁷ Este é o corolário do princípio da legalidade, sendo que só podem ser considerados os factos constantes da lei.

jurídico a norma geral anti abuso. Decorre assim do n.º 2 do art.º 38º da LGT que *“são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de fatos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*.

Sempre que esta violação tenha lugar estamos perante uma atuação contra legem que deverá ser sancionada por violadora de obrigações tributárias. No entanto, nem por todos foram estas cláusulas bem aceites. A esse respeito temos o comentário de Saldanha Sanches que menciona que a *“a insularidade da doutrina portuguesa levou a que a introdução de cláusulas anti abuso consideradas durante um longo período como sendo contrárias ao princípio da “tipicidade fechada” e à obtenção de segurança jurídica tivesse lugar tardiamente em Portugal”*, ainda que as mesmas já fossem decorrentes de legislação comunitária, desde logo vertidas na Diretiva 90/434/CEE. Aquela cláusula vai então permitir à AT que tribute fatos económicos que não se encontram previstos na lei, sendo por aí criticada. Por outro, funcionará aquela como uma espécie de filtro que se não impedir determinado ato que por ela passe, então essa conduta não poderá ser considerada ilícita.

Concluimos então que a cláusula geral anti abuso irá operar sempre que o legislador entenda que o contribuinte está a ter um comportamento suscetível de ser considerado planeamento fiscal abusivo.

A Fraude Fiscal

Chegados a este ponto somos capazes de aferir que quando nos encontramos numa situação de evasão fiscal ilícita esta é comumente tipificada como fraude fiscal. Sendo este um dos crimes fiscais tipificados no RGIT, a fraude fiscal encontra a sua previsão legal no art.º 103º daquele diploma.

“Artigo 103º

Fraude

1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de fatos 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 tributária;*
- b) Ocultação de fatos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*

2 – Os fatos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000.

3 – 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.”

A fraude fiscal é então “*toda e qualquer ação ou omissão tendente a ilidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*” (Dória). Poderá esta revestir diversas formas mas entendemos indicar as mais comuns, como será o caso

Fraude Fiscal – O Ilícito Tributário e os Sujeitos Processuais

da falsidade na contabilidade, emissão de faturas falsas, negócios simulados, apropriação de impostos de terceiros e falsificação de documentos.

O Objeto

O objeto do crime de fraude fiscal encontra-se intimamente relacionado com o bem jurídico tutelado por este tipo de criminalidade. Como vimos anteriormente, o bem jurídico protegido no âmbito das infrações fiscais será caracterizado por uma dualidade de finalidades. Por um lado pretende-se a salvaguarda do património estadual, por outro visa-se a importância dos deveres acessórios característicos da relação jurídico-tributária. Aqui pretendeu ainda o legislador reconhecer os deveres de colaboração, informação, verdade e lealdade fiscais por forma a assegurar a proteção do património fiscal do Estado. Daí que possa desde logo concluir-se que o objeto do crime de fraude fiscal seja complexo, uma vez que o bem jurídico tutelado visa um comportamento que respeite aqueles deveres fundamentalmente provenientes da parte geral da LGT. Afinal, aquelas são obrigações que cabem a todos os contribuintes mas que apenas mediante uma determinada conduta poderão consubstanciar este tipo de crime.

Portanto, é de apontar aqui o fato de que o bem jurídico se confunde com o objeto do tipo. Temos então a necessidade de atender *“à forma como o bem jurídico é posto em causa pela atuação do agente”* (Dias), podendo distinguir-se, neste âmbito, os crimes de dano dos crimes de perigo. Nos crimes de dano verifica-se uma verdadeira lesão do bem jurídico, enquanto que nos segundos basta a colocação do bem jurídico em perigo, não sendo necessário que se verifique uma lesão efetiva. Porém, os crimes de perigo podem ainda distinguir-se em perigo concreto e abstrato, mediante o elemento perigo fazer ou não parte do tipo. Isto é, será perigo abstrato quando o perigo não for elemento do tipo, sendo que a conduta do agente será punida caso tenha havido, ou não, perigo efetivo para o bem jurídico.

Coloca-se então a questão de saber em que medida é que o bem jurídico dos crimes fiscais é posto em causa com a atuação do agente. O crime de fraude fiscal é considerado um crime de perigo concreto, porquanto são puníveis até mesmo os atos preparatórios daqueles, pelo facto de se realizar com a mera colocação em perigo do bem jurídico já tão debatido. E mesmo antes da redação atual constante do RGIT, já era a fraude fiscal assim claramente caracterizada. Mas, deve ter-se também presente que a evolução legislativa tem levado a que não seja tão clara a fronteira entre a atividade fiscal lícita e o crime de fraude fiscal. Ainda assim, compreendemos que o dano em si apenas se verifica aquando da arrecadação da vantagem indevida.

Assim, facilmente depreendemos que, atendendo à dimensão e importância do bem jurídico em causa, aquele crime deva submeter-se naquela tipologia.

É até jurisprudencialmente entendido que a 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, entendido como um sistema dinâmico de obtenção de receitas e realização de despesas”*²⁸.

Logo, nas palavras de Susana Aires de Sousa²⁹ ao nível da sua estrutura típica é um crime de perigo, *“na medida em que não exige para a realização do tipo, o efetivo prejuízo das receitas fiscais e conseqüentemente lesão do património do Estado, antes se basta com a colocação em perigo do bem jurídico.”* Assim, *“deve o julgador comprovar no caso concreto a ocorrência do elemento de perigosidade típica do comportamento ou a sua idoneidade para produzir um determinado resultado com recurso a um juízo de prognose, que no momento ex ante ao empreendimento da ação, avalie a aptidão da conduta para a produção daquele resultado, sem que seja necessário a produção efetiva do resultado, de perigo concreto ou lesão – ex post”*.

²⁸ Ac. TR Coimbra, Proc. N.º 1208/08.6TDLSB.C1 de 28-11-2010, Relator Mouraz Lopes.

²⁹ in Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, 2006.

A Conduta Ilícita

As alíneas do art.º 103º do RGIT vêm estabelecer os meios pelos quais pode ter lugar a fraude fiscal. Mas de que forma pode ter lugar a conduta ilícita? Será sempre ilegítima a não liquidação da prestação tributária, bem como a não entrega, não pagamento total ou parcial, o recebimento ou obtenção indevida daquela. Será também ilegítima se a vantagem patrimonial for igual ou superior a € 15 000.

Portanto, quanto ao tipo objetivo este está concretizado nas diversas alíneas daquele preceito. Contudo, pese embora sejamos defensores dos princípios da legalidade e tipicidade, o flagelo da fraude fiscal poderá revestir formas muito inovadoras e imaginativas pelo que as condutas tipificadas no preceito legal não são taxativas, mas sim meramente exemplificativas. Motivo pelo qual mais condutas poderão ser admitidas enquanto crime de fraude fiscal.

No entanto, teremos sempre que recorrer ao direito penal para concretizar as questões que se prendem com a conduta ilícita. Resulta do art.º 13º do CP:

“Dolo e negligência

Só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência”

Logo, no que concerne ao tipo subjetivo este é composto por dois elementos. Desde logo, este terá que ser um crime doloso³⁰ e terá um elemento subjetivo específico da ilicitude. Isto é, o crime de fraude fiscal é um crime doloso cometido com dolo específico.

Enquanto elemento do tipo devemos ainda aqui fazer referência ao limite mínimo quantitativo. Após termos feito a distinção entre crime e contraordenação e termos analisado o tipo objetivo e subjetivo do crime, surge aqui ainda o elemento constante no n.º 2 do art.º 103º do RGIT. Dispõe aquele número que as condutas previstas nas alíneas que antecedem apenas não serão puníveis “*se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000*”. Entendeu o legislador que todas as condutas que lesassem o património do Estado num montante inferior àquele

³⁰ Sendo que além da negligência este crime não será punível na forma tentada.

deveriam ser apenas consideradas enquanto contraordenação e não enquanto crime de fraude fiscal, beneficiando assim de um grau de censura mais moderado.

Mas esta determinação do limiar quantitativo levanta ainda uma questão de extrema importância: estaremos aqui perante um elemento do tipo ou, pelo contrário, apenas mediante uma condição objetiva de punibilidade? No primeiro caso, o agente teria que atuar com dolo eventual de que estaria a defraudar o Estado naquele montante, ao passo que na segunda hipótese o valor pecuniário seria apenas uma condição objetiva deixando de lado a atuação dolosa do agente. Ao lermos o preceito normativo poderíamos depreender da sua simplicidade que de facto o limiar quantitativo por si só seria o bastante, independentemente do dolo do agente. Todavia, somos aqui defensores de que o montante mínimo legalmente previsto deverá sim ser considerado elemento do tipo, porquanto a conduta dolosa do agente contempla aquele montante para a prática da infração.

O Agente

A classificação do crime também poderá ser consequente da atuação do agente, estando essas previstas no art.º 103º do RGIT. Desde logo, o agente poderá cometer o crime quer por ação, quer por omissão, consoante o agente tenha que praticar algum ato ou deixe de o fazer quando assim estava obrigado. Assim, facilmente se distingue nas diferentes alíneas quais as condutas que se reportarão a ações e omissões³¹.

Os crimes poderão ainda ser comuns – quando o agente do crime possa ser qualquer pessoa -, ou próprios – quando é necessário que o agente reúna determinadas qualidades específicas, sem as quais não poderá cometer o crime. Atendendo ao crime em questão somos do entendimento que a fraude fiscal se trata de crime comum, uma vez que qualquer pessoa poderá cometê-lo, não sendo necessário que o agente reúna alguma característica especial³².

Sucedede que, mais uma vez, para que possamos analisar claramente a dinâmica do crime de fraude fiscal temos que recorrer ao direito penal substantivo para clarificar alguns elementos e critérios para que possamos analisar o agente do crime. Assim, parece aqui importante chamar à colação o conceito de autoria previsto no art.º 26º do CP, segundo o qual *“É punível como autor quem executar o facto, por si mesmo ou por intermédio de outrem, ou tomar parte direta na sua execução, por acordo ou juntamente com outro ou outros, e ainda quem, dolosamente, determinar outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução”*.

³¹ Mas para que dúvidas não restem, o agente comete o crime de fraude fiscal por ação quando altera os 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 coletável, e quando celebra negocio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Já cometerá o crime por omissão quando ocultar 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 coletável, e quando ocultar factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária.

³² Tal apenas poderá ser considerado, como veremos mais à frente, quando estivermos a analisar a fraude fiscal qualificada em que as características do agente poderão ser o elemento qualificador do crime.

Tal como decorre daquele preceito, a autoria poderá ocorrer por quatro formas possíveis. Na primeira hipótese temos o autor a executar o facto por si mesmo. Depois poderá ainda aquele executar o facto por intermédio de outrem (autoria mediata), ou ainda diretamente juntamente com outros. Por último, poderá ainda ser considerado autor aquele que dolosamente levar outrem a praticar o ilícito³³. Podemos assim desfechar que, pese embora não exista autoria sem execução, facto é que o autor não será apenas aquele que executa o facto por si mesmo.

A evolução do conceito de autor levou a que se abandonasse a abordagem da teoria objetiva da participação em que apenas seria autor aquele que preenchesse o comportamento ilícito previsto. O que, atualmente, sabemos não fazer sentido, atendendo desde logo à letra da lei que demonstra a complexidade daquele conceito que veio sendo construído ao longo da evolução legislativa. Contudo, aquele conceito, embora demasiado redutor, funciona como *“ponto de partida, pois repousa sobre a descrição da ação pelo tipo legal e, com isso, se conexas com o ponto de vista que o próprio legislador deu a conhecer, isto é, compreender o conceito de autoria a conduta contida nos tipos delitivos concretos”*³⁴. Por outro, o conceito extensivo de autor já vem considerar que este será aquele que causou o resultado, independentemente da sua contribuição para o mesmo³⁵. O autor apesar de querer o facto como próprio poderá consegui-lo através de interposta pessoa.

Por último, por meio da teoria do domínio do facto, só poderá ser autor quem compartilhe o domínio do curso do facto, segundo a importância da sua contribuição objetiva. Sendo que esta teoria foi de facto adotada jurisprudencialmente³⁶, pelo que

³³ Nas palavras de Maria da Conceição Valdágua *«esta disposição legal descreve sucessivamente quatro formas de participação criminosa, em cada uma das quais o agente é, invariavelmente, “punível como autor”, consistindo a primeira e a terceira na prestação de contributos de natureza material e as duas restantes na prestação de contributos de natureza moral ou psíquica. Trata-se, concretamente, das formas de participação criminosa que, na literatura jurispensalista portuguesa, são designadas por autoria imediata, autoria mediata, coautoria e instigação, as quais, nos termos da lei, consistem, respetivamente, em: 1) executar o facto por si mesmo; 2) executá-lo por intermédio de outrem; 3) tomar parte direta na execução do facto, por acordo ou juntamente com outro ou outros; 4) determinar dolosamente outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução»* in a *“Autoria Mediata no Âmbito da Criminalidade Organizada.”*

³⁴ Jescheck/Weigend

³⁵ Aqui já nos encontramos no âmbito da teoria subjetiva da participação.

³⁶ Ac. STJ de 22-11-2006

a partir daqui concluímos que é autor quem por si mesmo realiza o tipo (autoria imediata), assim como é autor aquele que se serve de terceiro para realizar a sua vontade e atingir o resultado do tipo (autoria mediata).

Acresce ainda que, decorre do preceito penal a possibilidade de execução conjunta, e sempre que nos encontremos perante uma circunstância deste tipo ocorre a coautoria. Entramos aqui no âmbito da comparticipação. Para que tal ocorra pressupõe-se a existência de um encontro de vontades prévio à execução que *“volve em união de esforços, por via de regra à luz de ajustado plano global e com divisão de funções”*³⁷.

No âmbito da infração fiscal vamos então questionar-nos se será possível que ocorra comparticipação. E a realidade é que nada aponta num sentido negativo. Bastará aqui considerarmos a mera hipótese de uma empresa cujo órgão representativo seja composto por uma pluralidade de indivíduos e todos eles acordem em falsificar a contabilidade da empresa para obterem um qualquer benefício fiscal. Facto é que na prática este será talvez um conceito remoto, até mesmo por questões morais. Mas a realidade é que há sempre a possibilidade de existir um conluio entre diversas pessoas, pelo que a comparticipação poderá ocorrer na fraude fiscal.

No seguimento de tal consideração, podemos ainda atentar o conceito de cumplicidade, segundo o qual *“é punível como cúmplice quem, dolosamente e por qualquer forma, prestar auxílio material ou moral à prática por outrem de um facto doloso”*. Aqui, desprendemo-nos um pouco da ideia de comparticipação (no sentido se acordo de vontades) e vamos encontrar o cúmplice numa posição de inferioridade face ao autor, uma vez que é este último quem domina o curso do facto³⁸.

A cumplicidade será uma forma de comparticipação mas onde aquele sujeito terá um papel instrumental, como que residual e de menor importância do que no primeiro caso. Considera a doutrina que a cumplicidade será sempre necessariamente dolosa.

Mas qual a importância destes conceitos no âmbito da fraude fiscal? Parece-nos importante tentar compreender a medida da punição do agente, atendendo especialmente à questão da comparticipação. Relativamente à cumplicidade parece

³⁷ (Dias)

³⁸ Sendo jurisprudência assente, desde logo no Ac. STJ de 22-11-2006.

que as considerações anteriores serão suficientes para compreender que o sujeito que auxilie materialmente na prática (por ação ou omissão) dos factos constantes do art.º 103º do RGIT deverá ser punido na medida do auxílio prestado. Nunca deverá aquela pena ser atenuada por força de um comportamento alegadamente negligente. Afinal, o sujeito será teoricamente corrompível, mas na prática apenas prestara auxílio se com isso se conformar, pelo que a conduta dolosa deverá ser sempre punida. No entanto, deverá sê-lo numa medida menos gravosa que o agente/autor do ilícito. Não podemos esquecer-nos que estamos perante a violação de um bem jurídico coletivo mas que dirá especialmente respeito àquele que tenta manobrar e esquivar-se das obrigações tributárias.

Face aos demais modos de participação e novamente atendendo ao bem jurídico em causa questionamo-nos se deverá ser tao linear a aplicação do art.º 29º CP. Será justo, após o acordo de vontades, em que ao atacarem o património do Estado, os participantes sejam punidos em medidas diferentes? Facto é que a atuação de todos não poderá nunca ter o mesmo peso, até porque não irão todos eles praticar os mesmos atos, sendo certo que alguns deles limitar-se-ão apenas à omissão, não praticando qualquer ato e esperando que os demais atuem em conformidade com o acordado, pois todos aderiram ao plano. Mas deverá essa conduta de não *facere* ser premiada face àqueles que realmente realizaram os atos necessários à execução do plano? Restam-nos ainda algumas dúvidas, pelo que assim sendo devemos remeter-nos à letra da lei e pautar pela aplicação da mesma de acordo com o CP, aceitando a medida de punibilidade de acordo com a atuação do agente. Deixamos, pois, nas mãos do julgador a árdua tarefa de pesar prós e contras e determinar a gravidade da conduta de todos os participantes.

Responsabilidade das Pessoas Coletivas

Decorre do artigo 11º do CP que *“salvo o disposto no número seguinte e nos casos especialmente previstos na lei, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade criminal”*³⁹. Assim sendo, e recorrendo ao RGIT, a responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas decorre do seu art.º 7º:

“Responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas

“1 - As pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo.

2 - A responsabilidade das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

3 – A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.º1 não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes.

4 – A responsabilidade contraordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes.

5 – Se a multa ou coima for aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde por ela o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados.”

O conceito de pessoa coletiva decorre, em termos muito genéricos, do conceito de sociedades comerciais constante do n.º 2 do art.º 1º do CSC⁴⁰. Mas para clarificar tal conceito – e porque aqueles do CSC pouco releva para o caso concreto – serão pessoas coletivas as organizações constituídas por um conjunto de pessoas ou por

³⁹ Atentas as demais alíneas e a evolução legislativa, passou também o próprio Código Penal a prever a responsabilidade das pessoas coletivas.

⁴⁰ *“São sociedades comerciais aquelas que tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedade em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anônima, de sociedade em comandita ou de sociedade em comandita por ações”.*

uma massa de bens, tendo por escopo a realização de um interesse comum, sendo a tal organização atribuída personalidade jurídica pelo ordenamento jurídico. Estando a questão da responsabilidade aqui intimamente ligada àquela que já decorria da LGT e sobre a qual já tivemos oportunidade de nos debruçarmos. Esta é uma questão fulcral no âmbito da fraude fiscal pelo facto de que as pessoas coletivas não podem, por si mesmas, cometer infrações, sendo que quando o fazem estão a cometê-las por via dos seus órgãos que, esses sim, são compostos por pessoas com vontades próprias e com capacidade para agir e, conseqüentemente, serem responsabilizadas. Estamos aqui perante um afloramento do princípio da teoria da infração penal, pelo qual são autores todos aqueles que ajam em participação.

Tal como se encontra legalmente previsto no preceito do RGIT – art.º 7º -, as pessoas coletivas serão responsáveis pelas infrações cometidas pelos seus órgãos ou representantes, desde que aqueles pratiquem tal infração em nome da pessoa coletiva e no interesse coletivo. Assim, entende-se que para que a pessoa coletiva seja desresponsabilizada será necessário que a atuação daqueles seja contrária às ordens ou instruções que tenham relativamente à administração da pessoa coletiva⁴¹.

No que concerne ao terceiro número daquela norma, levanta-se a questão da responsabilidade cumulativa no âmbito das contraordenações. Apesar da responsabilidade criminal⁴² da pessoa coletiva não excluir a responsabilidade dos agentes, o entendimento atual é o de que no caso das contraordenações a solução não será a mesma. Entendeu-se que neste âmbito *“reportando-se a sanções meramente administrativas, a responsabilidade civil subsidiária dos administradores ou gerentes pelas multas e coimas aplicadas à sociedade, de que trata o artigo seguinte, já acautelava adequadamente o seu cumprimento”*⁴³⁴⁴.

Apesar da responsabilidade das pessoas coletivas erigir um sem número de discussões no âmbito do direito penal secundário, facto é que esta é uma criação

⁴¹ N.º 2 do artigo.

⁴² Para os devidos efeitos considera-se responsabilidade criminal aquela que *“visa a satisfação de interesses da comunidade, ofendida pelo facto ilícito criminal, ao passo que a responsabilidade civil se dirige à restauração, específica ou por equivalente, dos interesses individuais lesados”* – Mota Pinto in *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª Edição, e Inocência Galvão Telles in *Direito das Obrigações*, 5ª Edição.

⁴³ Ac. TRP de 16 de Junho de 2014 relativo ao processo n.º 0440429.

⁴⁴ N.º 4 do artigo.

jurídica das pessoas singulares que as representam, pelo que a atuação fraudulenta desses agentes, com a anuência da pessoa coletiva, não poderá passar em branco até para a própria entidade em si. Claro que a sanção privativa de liberdade não fará aqui qualquer sentido para aquela, mas ainda assim existirão outras formas de aplicar sanções àquelas entidades, sendo a multa a mais comum.

Já no respeitante à responsabilidade civil pelas multas e coimas, esta encontra-se prevista no art.º 8 do RGIT⁴⁵.

A LGT, ao prever a possibilidade de responsabilidade solidária e subsidiária, bem como a responsabilidade de determinados agentes, veio atribuir um especial dever de boa prática tributária aos administradores, gerentes e demais agentes que exerçam funções administrativas nas pessoas coletivas. Daí que tenha o legislador

⁴⁵ Dispõe aquele “1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis: a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 - As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

4 - As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infrações fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infrações por estes cometidas.

6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas coletivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas.

7 - (Revogado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro).

8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade.”

aproveitado tal circunstância para deixar bem claro no RGIT a possibilidade de responsabilização daqueles no âmbito das infrações tributárias.

A responsabilidade tributária subsidiária constante deste artigo traduz-se na reversão fiscal – como já vimos no início deste estudo -, sendo que àqueles agentes será imputada a infração. No entanto, várias questões foram suscitadas a este respeito atendendo ao facto do revertido não ter legitimidade para apresentar defesa face ao teor da infração. Contudo, somos do entendimento que por força dos demais princípios que vinculam a relação jurídico-tributária que o revertido poderá sempre apresentar tal defesa, desde logo para que haja o cumprimento do princípio da igualdade e proporcionalidade, mas um última *ratio*, e remetendo-se a sua defesa para o âmbito penal, podendo aquele sempre exercer o contraditório.

Acresce ainda aqui que tem havido um acréscimo na contemplação daqueles que poderão ser subsidiariamente responsáveis pelas infrações. Os técnicos oficiais de contas poderão também ser aqui englobados atendendo às especificidades eletrónicas da submissão de documentos contabilísticos nos dias que correm.

Parece-nos ainda relevante esclarecer que a responsabilidade destes agentes será sempre apurada no momento temporal em que aqueles realizavam funções junto da pessoa coletiva, sendo que tal responsabilidade apenas existirá *“quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento”*⁴⁶.

Pela responsabilidade civil, os responsáveis subsidiários *“gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses”*⁴⁷. Esta responsabilidade diz assim diretamente respeito às multas e coimas e apenas deverá ocorrer a reversão após a excussão do património da entidade coletiva, enquanto devedora principal, isto porque a reversão beneficia da excussão prévia. Assim, antes de se proceder à reversão da execução fiscal deverão responder primariamente os bens da pessoa coletiva, atendendo ao carater de subsidiariedade daquele agente⁴⁸.

⁴⁶ Ac. STA, processo n.º 064/10 de 14 de Abril de 2010.

⁴⁷ Artigo 49º do RGIT.

⁴⁸ Em todos estes casos a responsabilidade será ainda solidária entre todos os gerentes, administradores e demais sujeitos equiparados. Assim, aquando do pagamento por algum daqueles, poderá o pagador exigir o montante de que dispôs lançando mão do direito de regresso sobre os demais.

A LGT vem prever entre os seus artigos 22º a 26º todas as possibilidades de responsabilidade de terceiros quando nos deparamos com a infração de pessoas coletivas, sendo transversal a todos a responsabilidade subsidiária e solidária⁴⁹.

⁴⁹ Nos termos já analisados no ponto da relação jurídico-tributária.

A Fraude Fiscal Qualificada

Art.º 104º

Fraude Qualificada

1 – Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;

e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros;

f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas 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.

2 – A mesma pena é aplicável quando:

a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas, documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou

b) A vantagem patrimonial for de valor superior a € 50 000.

3 – Se a vantagem patrimonial for de valor superior a € 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

4 – Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do art.º 103º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

Apesar do RJFNA não fazer qualquer distinção entre a fraude simples e a qualificada, facto é que elementos não faltam para que tal distinção possa e deva ocorrer, pelo que era evidente a necessidade da sua previsão no atual RGIT. A qualificação aqui dependerá de dois elementos essenciais: as características e atuação do sujeito, por um lado, e o limiar quantitativo, por outro.

Como já havíamos referido, a atuação do sujeito e as suas características poderão levar à qualificação do crime. E em que medida? Relativamente às suas características, atendendo à posição que o agente tem perante a AT – no caso de ser um funcionário público, por exemplo – e face ao facto de que, por esse mesmo motivo, deveria pautar por um comportamento uniforme e de acordo com os princípios legais tributários, só faria sentido se a medida da pena fosse mais acentuada para aquele. Outra possibilidade é aquela que prevê o conluio entre o agente e um outro sujeito que possibilite ao primeiro a obtenção de vantagem, quer pela não entrega de tributo, quer pelo recebimento indevido de vantagem patrimonial. Finalmente, e relativamente ao agente, poderemos ainda estar perante um elemento qualificador quando aquele utilizar meios que permitam a falsificação e viciação de elementos contabilísticos, ou simplesmente exigíveis pela administração tributária, para contornar os preceitos legais.

Por outro, a qualificação poderá depender ainda do montante em que a património do Estado for defraudado. Isto é, enquanto que para estarmos perante o crime de fraude fiscal (simples) o agente teria que obter vantagem superior a € 15 000, por este ser elemento do tipo e condição necessária para classificação enquanto crime, para que o crime seja qualificado a vantagem patrimonial deverá ser superior a € 200 000. O incremento patrimonial daquela vantagem indevida quando atinge aquele limiar levará também ao aumento da moldura penal abstrata. Sendo certo que apenas pela qualificação a moldura já é superior face ao crime simples, entendeu o legislador que a violação naquele montante seria tao mais gravosa e censurável que seria merecedora de condenação abstratamente superior. De acentuar que a moldura penal abstrata aplicável nestas circunstâncias é igual à do crime tributário por

associação criminosa, o que demonstra o nível de gravidade que o legislador lhe tentou imputar.

Acerca dos aspetos da conduta ilícita, este também se trata de crime doloso uma vez que a negligencia não se encontra prevista no preceito. E também outra opção não seria aceite, atendendo a que nos encontramos perante uma qualificação de um crime que não admite a negligência, este não poderia ser diferente. Já quanto a punibilidade da tentativa serão aplicáveis as disposições do CP, nomeadamente dos seus artigos 22º, 23º e 73º, podendo ser prevista a tentativa nos crimes com pena superior a três anos⁵⁰, ainda assim seria necessário que essa possibilidade estivesse consagrada na norma, o que não acontece. Pelo que a tentativa não é punida.

⁵⁰ Possibilidade esta que nem sequer se encontra prevista para o crime simples, atendendo à moldura penal do mesmo que considera o máximo de 3 anos como pena aplicável.

Parte IV
Combate à Fraude Fiscal

Motivos que fundamentam o recurso à Fraude

Chegados a este ponto resta-nos questionar o motivo que leva o agente no crime de fraude fiscal (e de outras infrações) a recorrer a tal esquema para obtenção de um vantagem indevida. Segundo Soares (2010) *“Para que a fraude ocorra, terão de existir alguns elementos básicos que proporcionem a sua ocorrência, tais como pessoas capazes de perpetuar, bem para adquirir fraudulentamente, intenção, motivo e oportunidade”*.

A instauração e manutenção da crise económica tem levado ao desespero de um sem número de cidadãos que se veem sem forma de fazer face às suas despesas. Até o número de processos executivos disparou face à dificuldade que os cidadãos têm em conseguir cumprir com as suas obrigações. Aliado a este desespero e necessidade financeira temos uma sociedade descontente com o executivo pela aprovação de medidas de austeridade que dificultam ainda mais a sobrevivência e a conservação do estilo de vida que o comum cidadão estaria acostumado. Atendendo ainda à sedução pelo perigo e a todas as insatisfações profissionais – as taxas de desemprego são outro motivo de desânimo – o cidadão vê assim uma oportunidade fácil em embustear o Estado e tentar recuperar aquilo que pensa ser-lhe devido.

A demora da AT na verificação de situações anómalas e a facilidade de atuar nos moldes previstos para os crimes tributários levam a que o agente, julgando não poder ser apanhado ou por necessitar de financiamento, a defraudar o Estado e a obter assim aquela vantagem patrimonial. A realidade é que com o planeamento fiscal os agentes, sejam estes particulares ou empresas, procuram imiscuir-se do pagamentos dos impostos adaptando assim as normas tributárias, tentando por todos os meios descobrir uma lacuna onde consigam subsumir aquele comportamento ilícito e torna-lo legal aos olhos do Estado quanto AT, do legislador e do julgador.

Contudo, esquece-se o contribuinte que o seu comportamento devasso acarreta consequências. E não nos reportamos aqui às consequências imediatas para aquele – a punição pela conduta ilícita – mas sim as consequências secundárias. Não poderá o infrator descurar que o seu comportamento será lesivo para os cofres do Estado e conseqüentemente para os demais contribuintes que ver-se-ão prejudicados (tal como o próprio infrator) uma vez que o Estado, não conseguindo autofinanciar-se, não conseguirá responder às necessidades coletivas.

Medidas de Combate à fraude fiscal

Para evitar os comportamentos fraudulentos dos contribuintes o legislador pode lançar mão de diversas medidas de caráter preventivo e não punitivo por forma a evitar comportamentos lesivos do património estadual.

Numa primeira análise, e por ser a medida mais lógica e imediata, atento o número cada vez mais crescente de contribuintes infratores, deverá o Estado pautar pela consciencialização daqueles no sentido de levar o contribuinte a compreender as consequências negativas dos comportamentos desviantes. Afinal, como já foi referido, a frustração na arrecadação de imposto pelo Estado trará consequências negativas para toda a sociedade, porquanto não conseguirá o Estado fazer face às necessidades de cariz coletivo. Segundo (Santos, 2010) “*a falta de entendimento do conteúdo concreto das contraprestações que correspondem à obrigação fiscal provoca que a violação das leis tributárias não seja sofrida como falta moral*”. A entrega do tributo, tal como legalmente prevista nas normas tributárias, será também indispensável para a arrecadação das receitas fiscais.

Medidas de cooperação aliadas à concessão de benefícios resultantes da colaboração com a AT no combate à evasão poderão também ser utilizadas, promovendo assim que os próprios contribuintes intervenham no respeito pelo cumprimento do sistema tributário. Deverá o sistema penal ser ainda detentor de um instrumento jurídico que promova as denúncias e arrependimentos dos infratores, podendo o próprio Estado conceder o perdão fiscal em determinadas circunstâncias.

Poderá também equacionar-se a possibilidade de publicitar as declarações dos contribuintes, esperando assim que pela vergonha e mal-estar aquele se sentisse menos tentado à prática do ilícito. Todavia, se optasse o Estado por esta política estaria a violar um sem número de disposições legais, bem como princípios tributários e constitucionais, acabando por promover uma medida em nada benéfica.

Entendemos que seria ainda de considerar, sobretudo, uma maior intervenção fiscalizadora do Estado. A AT poderia apurar atempadamente comportamentos preparatórios e até mesmo situações de fuga ao imposto se para tal promovesse inspeções surpresa, quer a particulares quer a empresas, para que o facto de existir o risco de inspeção levasse o contribuinte a não adotar comportamentos de risco. No entanto, como bem sabemos, a máquina da AT não se encontra suficientemente

munida de meios para proceder a tais inspeções. Mas ficamos convictos de que esta seria uma medida interessante e proveitosa no âmbito do combate à fraude fiscal.

Conclusões

A presente dissertação de Mestrado logrou na sua parte inicial caracterizar o sistema fiscal português procurando demonstrar o sentido da evolução Estadual e a relação político-económica daquele para com a sociedade de cariz iminentemente económico. O imposto demonstra o seu carácter especial pelo facto da obrigação de o prestar estar constitucionalmente prevista e cujo incumprimento comporta sanções de diversos tipos.

Estas considerações iniciais revelam-se úteis pelo facto de através delas conseguirmos compreender o porquê da legislação especial que penaliza este tipo de comportamentos ilícitos.

Com a análise do RGIT compreendemos que a sua redação resulta de uma evolução legislativa comportando os dois diplomas com mais importância no âmbito das sanções das infrações fiscais: o RJFNA e o RJFA. Assim, o RGIT acaba por comportar um regime mais completo e complexo, vindo preencher algumas lacunas dos diplomas que o antecedem e esclarecer uma série de dúvidas que pairavam até aí na doutrina.

Ao longo da dissertação e à medida que aprofundávamos mais concretamente o crime de fraude fiscal em si, fomos capazes de identificar uma série de características que nos permitem evidenciar os moldes em que deverá aquele ser aplicado. O bem jurídico complexo aqui defendido poderá ser violado através de diversos comportamentos que se encontram, a título exemplificativo, considerados no art.º 103º (e art.º 104º, quando se trata do crime qualificado) daquele Regime.

Assim, respondendo às questões levantadas em sede de introdução, cumpre esclarecer que de facto a AT não se vai bastar com a entrega do tributo pelo contribuinte fora do prazo. O legislador vem prever uma série de sanções, relevando aqui especialmente a pena de multa e a pena de prisão como forma de sancionar o infrator tributário.

Além disto, e analisada a possibilidade da comparticipação na fraude fiscal, vimos concluir que, além desta ser possível, também as qualidades do agente poderão ser determinantes para a qualificação do crime de fraude fiscal.

Já quanto à motivação do contribuinte para cometer tais crimes dever-se-á, atual e especialmente, à crise económica e ao descontentamento com as políticas

aplicadas pelo órgão executivo. Todavia, não se pode descurar que a obrigação de imposto se consubstancia num dever de cidadania, devendo o contribuinte ser alertado para a importância do cumprimento daquela obrigação.

Pela promoção de um melhor relacionamento entre a AT e o contribuinte, cremos ser possível o controlo e o maior combate à fraude fiscal. Caso contrário, caberá à própria AT promover medidas de combate à mesma, sendo do nosso entendimento que a promoção de inspeções surpresa poderão colmatar mais eficazmente as falhas do contribuinte.

Bibliografia

- Allfeld. (s.d.). *Lehrbuch des deutschen Strafrechts*.
- Albuquerque, Paulo Pinto de, «O conceito de perigo nos crimes de perigo concreto», 1992
- Andrade, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra: Almedina, 2001.
- Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; e Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012
- Catarino, João Ricardo; e Victorino, Nuno, *Infrações Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2012
- Comentário Conimbricense do Código Penal, dir. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, Coimbra: Coimbra Editora: 1999.
- Correia, Eduardo, «Introdução ao direito penal económico», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998
- Dias, F. (s.d.). *A Doutrina Geral do Crime - Questões Fundamentais: Tomo I Parte Geral*. Coimbra.
- Direito Penal Económico e Europeu - Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, 2009
- Dória, S. (s.d.). *A Evasão Fiscal Legítima: Conceitos e Problemas*.
- Europeia, Comissão, *Luta contra a Fraude e Evasão Fiscais*, Contribuição da Comissão para para o Conselho Europeu de 22 de Maio de 2012.
- Gomes, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9.ª edição, Editora Rei dos Livros, 2000.
- Garcia, Nuno de Oliveira; Nunes, Rita Carvalho, *Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal
- José Joaquim Gomes Canotilho, V. M. (2007). *Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*. Coimbra Editora.
- Lacerda, H., *O Crime de Fraude Fiscal*. Almeida & Leitão, Lisboa, 2009
- Leitão, Luis Manuel Teles de Menezes, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina Editora, 2007
- Nabais, J. C. (2012). *O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina.

- _____, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2014
- Nunes, G. N. (2000). A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede Fiscal (art.º 38º n.º 2 da LGT) à luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal. Em *Separata da Revista Fiscalidade*, n.º3. Lisboa.
- Rosa, M. C. (s.d.). *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*. Em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Volume II*. Coimbra Editora.
- Santos, J. L. (2010). *Regime Geral das Infrações Tributárias - Anotado, Áreas, 4ª Ed.*
- Sanches, J. L. Saldanha, «A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito», in Fisco, 74/ 75.
- _____, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007
- _____, *Princípios do Contencioso Tributário*
- Silva, Isabel Marques da, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000
- Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário - Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009
- Sousa, Alfredo José de, *Direito Penal fiscal – uma prospectiva*, DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Anotado, áreas Editora, 2008.
- Sousa, Susana Aires de, *Sobre o Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III, Coimbra Editora, 2009.
- _____, *A infração Fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico*, in Boletim de Ciências Económicas, Vol. LIII, Coimbra, 2010