

A «ORIGEM» E O ACTUAL CRIME LUSO DE FRAUDE FISCAL:
ALGUNS PROBLEMAS DE DIREITO PENAL
*THE “ORIGIN” AND THE CURRENT CRIME OF TAX FRAUD LUSO:
SOME PROBLEMS OF CRIMINAL LAW*

Gonalo S. de Melo Bandeira*

Resumo: o surgimento de uma s3rie de il3citos tribut3rios em grandes quantidades abriu novos desafios ao Estado de Direito Social, democr3tico, livre e verdadeiro. Neste trabalho procuramos determinar, t3mb3m de um ponto de vista hist3rico, qual a adequada qualifica3o de crimes como a fraude fiscal e, depois, a chamada burla tribut3ria. Onde enquadrar, desde uma perspectiva do Direito penal, problemas como s3o o caso das «muito populares» «facturas falsas»? A nossa opini3o continua a ser de que essas mesmas situa3es poder3o, porventura, ser enquadrados no crime de fraude previsto e punido no actual RGIT («Regime Geral das Infrac3es Tribut3rias»).

Palavras-chave: regime geral das infrac3es tribut3rias; regime jur3dico das infrac3es fiscais n3o aduaneiras; crimes e il3citos tribut3rios; crimes e il3citos fiscais; crime de fraude fiscal; crime de fraude; crime de fraude qualificada; crime de burla tribut3ria

Abstract: *the sprouting of a series of tax offense in great amounts opened new challenges to the Social, democratic Rule of law, exempts and true. In this work we look for to determine, also of a historical which, point of view the adjusted qualification of crimes as tax fraud and, later, call «trick» tax. Where to fit, since a perspective of the Criminal law, problems as they are the case of “the very popular” “false invoices”? Our opinion continues to be of that these same situations will be able being fit in the foreseen and punished crime of fraud in the current «RGIT» («General Regimen of the Infractions Taxes»).*

Keywords: «general regimen of the infractions taxes»; «legal regimen of not customs the taxes infractions»; crimes and tax offense; crimes and «(fraud) tax»; crime of tax fraud; fraud crime; crime of qualified fraud; crime of «trick» tax

1. Introdu3o e desenvolvimentos: o art. 23.º do RJFNA¹ e algumas observa3es aos art.ºs 87.º, 103.º e 104.º do RGIT²

Era logo no in3cio da Parte II, Cap3tulo I, do anterior RJFNA, que nos pod3amos ent3o deparar com o crime de fraude fiscal.³ Apesar da transforma3o que sofreu este tipo legal desde a reda33o inicial, designadamente no que concerne ao elemento subjectivo, consideramos que continuava a ser exig3vel que o agente procurasse colher uma regalia patrimonial ileg3tima.⁴

* Professor Auxiliar Convidado da Faculdade de Direito da Universidade Portucalense Infante D. Henrique; Investigador Associado do Instituto Jur3dico Portucalense (I.J.P.); Docente da Escola Estatal Superior de Gest3o do I.P.C.A.; Director do Curso de Licenciatura em Solicitadoria na E.S.G.; Membro do Conselho T3cnico-Cient3fico da E.S.G.; Membro do Conselho Pedag3gico da E.S.G.; Membro da Comiss3o para a Preven3o da Corrup3o no I.P.C.A.; Investigador Permanente do Centro de Investiga3o em Contabilidade e Fiscalidade (C.I.C.F.); Doutor em Ci3ncias Jur3dico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Mestre em Direito e Especialista em Ci3ncias Jur3dico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade Cat3lica; Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Investigador-convidado no *Max-Planck-Institut f3r ausl3ndisches und internationales Strafrecht, Freiburg im Breisgau, Baden-W3rttemberg, Deutschland-Alemanha*, 2005, 2006, 2011. Tem diversas publica3es, nomeadamente jur3dicas, nas seguintes editoras: Juru3, Curitiba, Brasil e Almedina e Coimbra Editora, Coimbra, Portugal.

¹ O j3 revogado «Regime Jur3dico das Infrac3es Fiscais N3o-Aduaneiras»: cfr. art. 23.º do DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a reda33o do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro e a altera3o da ep3grafe da Parte II pelo art. 1.º do D.L. n.º 140/95, de 14 de Junho. Entretanto cfr. actualmente os art.ºs 87.º, 103.º e 104.º do RGIT, os quais ser3o analisados mais adiante.

² O actual «Regime Geral das Infrac3es Tribut3rias», aprovado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a qual entretanto j3 sofreu in3meras altera3es, a 3ltima das quais pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

³ Previsto e punido pelo preceito 23.º do RJFNA.

⁴ Cfr., no mesmo sentido, SOUSA, A. Jos3 de, in «Infrac3es Fiscais (N3o Aduaneiras)», 3.ª Edi3o Anotada e Actualizada, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 87 – 88. ISBN-9789724009902.

Entretanto, este crime também poderia ser executado por omissão. Por outro lado, no n.º 4 deste artigo estaria plasmado um crime de fraude fiscal agravado para o qual se apontaria a faculdade de aposição duma pena de prisão de 1 a 5 anos. «Pelo contrário», já o n.º 5 do art. 23.º do RJFNA parecia estabelecer um tipo privilegiado. No n.º 3 do art. 23.º do RJFNA estavam alvitadas condições de facto que formavam a «ocultação ou alteração de factos ou valores» referidos no n.º 2 do mesmo artigo, as quais por sua vez seriam visualizadas como «condutas ilegítimas tipificadas» da fraude fiscal nas diversas circunstâncias escritas (art. 23.º/2, a) e b) do RJFNA.⁵

Estamos, *grosso modo*, perante a aceitação da técnica dos exemplos-padrão.⁶ Os exemplos padrão diferenciavam-se de «verdadeiras características de qualificação» e/ou *echten Qualifikationsmerkmalen* apenas pelo facto do juiz, mesmo quando os emprega em situações atípicas, poder preterir a aplicação da moldura penal especial mais rigorosa. Não obstante, isto não seria um obstáculo à nomenclatura dos exemplos padrão como componentes características do «tipo legal» e/ou *Tatbestand*.⁷ Mas a cláusula geral do caso de especial censurabilidade também poderia ser encarada como componente característica do tipo legal por ser uma circunstância prévia material para uma «moldura penal especial agravada» e/ou *strenger Sonderstrafrahmen* com uma dimensão de gravidade própria. Não seria um argumento válido, aliás, a cláusula geral ser menos determinada do que os exemplos padrão. O problema da definição não seria decisivo para a classificação dogmática, pois teria de ser examinada sob as perspectivas do Direito constitucional e político-jurídico e criminal. Os casos de específica censurabilidade «comentados» com exemplos padrão, em geral, estariam marcados, por conseguinte, pelo «conceito de regra e de excepção à regra».

Referia então Augusto Silva Dias⁸ uma nota importante e necessária no que diz respeito ao n.º 3 do art. 23.º do RJFNA e ao tema da responsabilidade das organizações e/ou entes colectivos:

«Estranhamente, só a concorrência de duas ou mais circunstâncias referidas nas als. c) a f) e só quando se trata de pessoas singulares, pode ditar uma agravação da pena de prisão para 1 a 5 anos. O que significa “a contrario” que não tem lugar a agravação se o prejuízo patrimonial pretendido, por mais elevado que seja, concorrer com uma qualquer daquelas circunstâncias, ou se, apesar de concorrerem todas, o agente for uma pessoa colectiva, soluções que não nos parecem político-criminalmente correctas, porque não tomam em conta a intensidade da lesão patrimonial, nem a circunstância de que as fraudes mais vultuosas provêm de pessoas colectivas. Perante este quadro, o n.º 5 só se aplica nos casos de celebração de negócio simulado (al. c) do n.º 1) ou naqueles em que a alteração ou ocultação de dados ou valores for acompanhada de uma das circunstâncias das als. b) a f) do n.º 3».

Notava-se aqui, pois, que o tratamento da responsabilidade criminal das organizações e/ou entes colectivos não era o melhor, como, aliás, continua a não ser, sobretudo, no contexto do ordenamento jurídico português. Actualmente, e todavia, temos que confrontar o art.º 104.º/1 do RGIT.

⁵ Cfr. SOUSA, A. José de, in op. cit., pp. 89 e ss.. Por seu lado, DIAS, A. Silva, in «Crimes e Contra-Ordenações Fiscais», «Direito Penal Económico E Europeu: Textos Doutrinários», Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 451, ISBN-972-32-0838-5, na qual refere o seguinte: «Por outro lado, parece-nos que estão excluídas das declarações referidas nas als. a) e b) do n.º 2, as que são objecto de obrigação acessória do sujeito passivo ou de terceiros, como, por exemplo, as declarações de início ou de cessação da actividade. (...) os deveres de colaboração cuja violação consubstancia o desvalor da acção dos crimes fiscais que dizem respeito à obrigação tributária principal, devendo a violação de deveres de colaboração preparatórios ou acessórios desta constituir eventualmente uma contra-ordenação».

⁶ Acerca da «técnica dos exemplos-padrão», SERRA, Teresa, in «Homicídio Qualificado, Tipo de Culpa e Medida da Pena», Almedina, Coimbra, 1990, pp. 111 e ss. ISBN-9789724005713; e, sobretudo no seio do Direito alemão, EISELE, Jörg, in «Die Regelbeispielmethode im Strafrecht», *Tübinger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen*, 97, Mohr Siebeck, Tübingen, Alemanha, 2004, ISBN-10: 3161482999; e ISBN-13: 978-3161482991.

⁷ EISELE, Jörg, in op. cit., pp. 110-128 e ss., 412, 442 e ss.:

⁸ In op. cit., p. 452.

Tudo parece indiciar que quem cometia o crime do RJIFNA era o autor material das declarações preenchidas com factos ou valores alterados ou ocultados. Parecia evidente que o autor sempre poderia ser o representante legal ou voluntário como o próprio sujeito passivo ou contribuinte: a pessoa que assina e efectua a inscrição da apresentação das correspondentes declarações. Usualmente, no contexto apontado, este representante agiria com intenção de alcançar uma vantagem patrimonial indevida para outrem, i.e., para o sujeito passivo ou para o contribuinte que representava.⁹ O art. 6.º do RJIFNA punia a actuação em nome de outrem, contudo aplicar-se-ia aí as regras da comparticipação, previstas na Parte Geral do Código Penal português, caso se verificasse um acordo entre representante e representado no que se referia às assinatura e entrega da declaração pelo primeiro. O montante de imposto que o sujeito passivo não pretendia pagar como resultado da omissão de declaração ou da sua artificiosa deturpação, seria afinal a «vantagem patrimonial ilegítima pretendida» descrita na alínea a) do n.º 3 do art. 23.º do RJIFNA. Com a nova redacção do tipo de ilícito do art. 23.º do RJIFNA aposta pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, parecia que o legislador procurava acentuar o desvalor de acção, visando desta forma modelar este crime como um crime de perigo, no qual – e portanto – a respectiva consumação não careceria da concreta «obtenção das vantagens patrimoniais indevidas»?¹⁰ Julgamos, com maior precisão, que se tratava dum crime de resultado cortado como já justificaremos melhor. Não obstante, mesmo antes de esta, então nova, redacção, tudo indiciava que este mesmo crime do art. 23.º do RJIFNA se fundamentava num modelo organizado, já não no desvalor de acção, mas um pouco mais a vazante, no desvalor de resultado ou efeito.¹¹ Assim, deste modo, a tutela penal teria sido adiantada? Iremos confirmar se assim é. Já se sabe que um dos dados mais importantes do Direito penal económico e social e/ou Direito penal secundário e, por conseguinte, do Direito penal fiscal – que lhe pertence – é a relação de co-determinação recíproca entre o bem jurídico e o comportamento típico.¹²

2. Exemplos de alguns dos principais modelos de marcação da factualidade típica do crime de fraude fiscal:

Ainda que não exista um modelo único para a demarcação da factualidade típica do crime de fraude fiscal e, «por sinal», da inteligibilidade do respectivo bem jurídico, é-nos permitido determinar três arquétipos capitais:¹³

⁹ Cfr. SOUSA, Alfredo José de, in op. cit., p. 90.

¹⁰ No sentido da qualificação do tipo de crime como crime de perigo concreto, DIAS, A. Silva, in op. cit., p. 455 e ss.; e BELEZA, Teresa, in Parecer não publicado *apud* op. cit. *ibidem* i..

¹¹ Cfr. SOUSA, A. José de, in op. cit., p. 91, onde cita também Jorge de Figueiredo Dias e José de Faria Costa: «(...) Não curando, neste momento, de expender outras razões, também elas pertinentes e mesmo fundamentais, pode afirmar-se que se optou basicamente, em consonância com o restante ordenamento jurídico-penal, por um modelo baseado no desvalor do resultado".» E ainda: «Face à actual redacção deste tipo legal afigura-se-nos que o legislador optou por privilegiar o desvalor da acção, configurando a fraude fiscal como um crime de perigo, cuja consumação não depende da efectiva "obtenção das vantagens patrimoniais indevidas".». Por estrito interesse para esta questão cfr. a redacção original do crime de fraude fiscal no DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

¹² DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in «O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)», publicado in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 6 (1996), pp. 71-110 e republicado in «Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários», Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 418, ISBN-972-32-0838-5.

¹³ DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., p. 419, n. de r. n.º 12; cfr. igualmente *apud* in op. cit.: TIEDEMANN, KLAUS, in «Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität, 2. Besonderer Teil», Hamburgo, 1976 e 1985, p. 117 e ss., ISBN-10 3531220861; KOHLMANN, in «Steuerstrafrecht», Colónia, 1992», § 370, n.º 9.4.; DIAS, A. Silva, in «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações Dogmáticas E Político-Criminais» in Fisco, n.º 22, Julho de 1990, p. 16 e ss; e republicado in «Direito Penal Económico E Europeu: Textos Doutrinários», Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, 1999., pp. 239 e ss., ISBN 972-32-0836-9; E, GERSÃO, Eliana, in «Revisão do Sistema Jurídico Relativo À Infracção Fiscal», publicado in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 112 (1976) ou Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pp. 21 e

1.º os regimes e ordenamentos jurídicos que adaptam a infracção como um crime de dano, o qual quedará consumado se se verificar, em concreto, um dano patrimonial pregado ao Estado-fisco. É este o trilho seguido em concreto, em certo período, pelo direito positivo germânico que incrimina e pune como *Steuerhinterziehung*, conforme o então § 370 da *Abgabenordnung* (1977),

«Quem § 1. prestar às autoridades fiscais ou outras autoridades declarações falsas ou incompletas sobre factos com relevância fiscal, § 2. omitir às autoridades fiscais informações que esteja obrigado a prestar sobre factos com relevância fiscal § e, por essa via, obtiver a redução de impostos ou obtiver para si ou para terceiro, um benefício fiscal indevido».

É, pois, um caminho semelhante ao crime de fraude fiscal do original RJIFNA lusitano. Por isso a doutrina e jurisprudência teutónicas maioritárias demonstram uma evidente inclinação a descrever o bem jurídico tutelado no âmbito daquilo que foi defendido pelo antes denominado *Reichsgericht* (Supremo Tribunal do «Reich»: 1 de Outubro de 1879; depois «substituído» pelo «*Bundesgerichtshof*»). I.e., a compreensão do bem jurídico como «a pretensão do Estado ao produto integral de cada espécie singular de imposto» ou ainda «o interesse público no recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos». Como refere Klaus Tiedemann, é da tutela de um património, que de particular tem apenas a circunstância de ser um património encabeçado pelo Estado, na veste de «Fisco».¹⁴ *Brevitatis causa*, nas palavras de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade¹⁵ e dentro do âmbito deste caso especial: «resumidamente, a Fraude fiscal há-de, no essencial, reconduzir-se a uma forma especial de *Burla*, em cuja facticidade típica terá, consequentemente, de avultar o *dano patrimonial causado ao Estado*»;

2.º a concepção da fraude fiscal como exclusiva violação dos deveres de informação e de verdade que recaem sobre o cidadão contribuinte. Nas linhas de Kohlmann, Bacigalupo e Silva Dias, esta segunda visão das coisas demarca o bem jurídico com um quadro que surge de encontro aos valores da verdade e da transparência. Despegando-se da ideia de declive patrimonial, este bem jurídico vai conectar com a distintiva arquitectura dos bens jurídicos dos crimes de falsificação, i.e., «a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos»¹⁶, mas já na zona precisa da concreção fiscal. *Brevitatis causa*, nas palavras de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade:¹⁷

«Neste plano, avulta logo o facto de a *lesão* ou o *dano* – ou, consoante os casos, o benefício – patrimonial não aparecer como elemento autónomo do tipo. O tipo e a ilicitude esgotam-se no atentado à transparência fiscal, um interesse “*pródrómico* e independente da verificação do resultado lesivo (exterior à conduta)” (Gallo)».¹⁸

3.º protegendo, de modo ambivalente, os interesses patrimoniais-fiscais, por um lado; e a transparência-verdade, por outro lado, surge-nos um paradigma misto já não de carácter extremado como os anteriores, o qual é afinal aquele que estava plasmado na lei penal portuguesa. Trata-se dum elemento subjectivo especial: «que visem a não liquidação, entregas ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais...»¹⁹ que agrega o elemento estranho ao tipo – o dano patrimonial –, i.e., como relativo atestado da intenção do

ss., ISBN 972-32-0836-9; e ainda, para uma síntese de direito comparado, BRURON, Jacques in «*Droit pénal fiscal*», Paris, 1993 e 1998, p. 141 e ss., ISBN 10: 227500517X.

¹⁴ Apud DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., p. 420 e n. r. 15: TIEDEMANN, op. cit., anterior, p. 118.

¹⁵ In op. cit..

¹⁶ Apud DIAS, J. de Figueiredo Dias / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., p. 421. Em sentido similar, KREY, Volker, in «*Strafrecht. Besonderer Teil*, Bd. I», Colónia, 1972 e 2008, p. 272, ISBN 10 3170206850; LACKNER, Karl, in «*Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*», Munique, 1989, vol. 3, p. 144, e 25ª edição, 2007: ISBN 10 3406522955.

¹⁷ In op. cit..

¹⁸ DIAS, A. Silva Dias, in «O Novo...Fiscal...», 1990, p. 16 e ss; e rp. in «Direito Penal Eco...», 1999, p. 239 e ss..

¹⁹ Cfr. art. 23.º do RJIFNA. Cfr. igualmente art. 103.º do RGIT. Agora existe também o crime de «burla tributária» p. e p. no art. 87.º do RGIT.

agente.²⁰ Estávamos perante, por conseguinte, um crime de propensão interna transcendente ou dum crime de resultado cortado, em que «o agente almeja um resultado, que há-de ter presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar».²¹ Deste modo, ao inverso do que acontece com o supramencionado segundo modelo, além da falsidade teria que existir a intenção de provocar o danoso resultado sobre o património fiscal. Mas, também, de modo inverso ao primeiro modelo, o danoso resultado não constitui pressuposto da consumação da respectiva infracção.²²

3. Alguns problemas científicos e jurídicos relacionados com a questão do correspondente bem jurídico:

Depois de esculpirmos este quadro, tudo apontaria para que o bem jurídico, tutelado pela incriminação da fraude fiscal, residisse então na fiabilidade e segurança do tráfico jurídico com documentos na especial zona da prática fiscal e não no próprio património fiscal enquanto tal. Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade²³ mencionam, também, um pouco antes:

«resumidamente, no que ao chamado tipo objectivo concerne, necessário – e suficiente – ao preenchimento da factualidade típica da Fraude fiscal é apenas o atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades de falsificação previstas no n.º 1 do artigo 23.º do RJFNA. Uma infracção se consumará mesmo que nenhum dano/enriquecimento indevido venha a ter lugar».²⁴

Pelo que se trataria, tão só e não mais do que isso, da própria verdade e transparência como bem jurídico-penal da incriminação que estaríamos a analisar em concreto. Uma racionalidade que sentimos ser acentuada pela possibilidade de «arquivamento do processo e isenção e redução da pena» previstas, então, no art. 26.º do RJFNA, que tinha como chave principal do seu desencadeamento a *reposição da verdade sobre a situação fiscal*.²⁵

Ora, o actual RGIT continua, numa essência cavada, a respeitar este mesmo ponto de vista. Basta analisar a redacção inicial do art. 22.º do RGIT, o qual tem como epígrafe a «Dis-

²⁰ DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., p. 422: «*Brevitatis causa*: comprovada a intenção do agente de infligir um dano ao património fiscal (ou, consoante os casos, a obtenção de um benefício indevido), a sua produção efectiva não é indispensável à consumação da infracção». Afirmando, dum outro ponto de vista, que não se deve interpretar a expressão «que visem» como denominativa de uma intenção específica, pré-conclui DIAS, A. Silva, in «Crimes e Contra-Ordenações...», «Direito Penal Económico...», 1999, pp. 456-458: «Em suma, “que visem” tem aqui o sentido de que “sejam especialmente adequadas”, sentido esse que tem naturalmente de ser abrangido pelo dolo. É necessário pois que o agente tenha conhecido e querido essa especial adequação em qualquer das modalidades do art. 14 do CP». Mais uma vez aqui se nota a indispensabilidade de recurso ao próprio Direito penal. «Como é óbvio?» Diríamos que não é assim «tão óbvio» para alguns (equivocados) estudiosos do Direito administrativo e fiscal.

²¹ JESCHECK, H.-H., in «*Tratado de Derecho Penal, Parte General*», 1993, pp. 286 e ss. e 5.ª ed. de 2002, ISBN: 84-84444-641-7; e JAKOBS, G., in «*Strafrecht, Allgemeiner Teil*, Berlim, 1991, p. 176 e ss. e 2.ª Edição, corrigida, 1997, ISBN: 84-7248-398-3; e DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., p. 422.

²² DIAS, Jorge de Figueiredo / ANDRADE, Manuel da Costa, in op. cit., pp. 422-423.

²³ In op. cit., pp. 425.

²⁴ Em relação ao objecto dos crimes fiscais, na sua generalidade, DIAS, A. Silva, in «Crimes e Contra...», «Direito Penal Económico...», 1999, pp. 445-448, parece ter uma visão em moldes semelhantes, mas não iguais: «o legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal». Um pouco mais à frente diz ainda que «Os deveres de colaboração do contribuinte com a administração fiscal formam, como vimos, a base institucional de protecção do bem e não o próprio bem. Não subscrevemos, pois, as teses que elevam os deveres mencionados à categoria de bem jurídico das incriminações fiscais, isoladamente ou a par do erário público». Finalmente, quanto ao ilícito penal, parece que «o bem jurídico é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social».

²⁵ DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit., pp. 425-426. No mesmo sentido, no que diz respeito ao art. 26.º, SOUSA, A. José de, in «Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)», pp. 119: «pode inferir-se deste regime que a verdade na situação fiscal do Estado é o núcleo do bem jurídico protegido pelos crimes de fraude fiscal (art.º 23.º) e abuso de confiança fiscal (art.º 24.º)».

pensa e atenuação especial da pena»: «1 – Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada se:...». No que concerne às normas aplicáveis às contra-ordenações, e não obstante aquilo que já foi mencionado, é mister, por um lado, confrontar também o art. 32.º («Dispensa e atenuação especial das coimas»); o art. 33.º («Prescrição do procedimento»); e o art. 34.º («Prescrição das sanções contra-ordenacionais»). Por outro lado, no seio do processo penal tributário, não podemos também olvidar o art. 44.º («Arquivamento em caso de dispensa de pena») e o art. 45.º («Comunicação do arquivamento e não dedução da acusação»). Já no que se refere às disposições gerais do processo de contra-ordenações tributárias temos que destacar o art. 61.º («Extinção do procedimento por contra-ordenação»); o art. 62.º («Extinção da coima»); e o art. 64.º («Suspensão do processo e caso julgado das sentenças de impugnação e oposição»). No que diz respeito ao estágio administrativo, no quadro do processo de aplicação das coimas, são de realçar o art. 77.º («Arquivamento do processo») e o art. 78.º («Pagamento voluntário»). Por seu lado, na etapa judicial, destaca-se o art. 84.º («Efeito suspensivo»).

O crime de fraude fiscal que estava plasmado no art. 23.º do RJIFNA poderia também ser visto como um “crime formal de perigo”. Taipa de Carvalho e Damião da Cunha²⁶ referiam inclusive o seguinte:

«...entendemos que o crime de fraude fiscal, previsto no art. 23.º do RJIFNA, é um crime formal de perigo, sendo o bem jurídico tutelado o património fiscal do Estado. § Precisamente, quando se diz que, diferentemente do que se passa no crime de abuso de confiança fiscal (art. 24.º), na fraude fiscal há uma “tutela avançada ou antecipada” do património fiscal, está-se, implicitamente, a afirmar que é este o bem jurídico directamente protegido por este tipo legal de crime».

Sem pretendermos ser demasiado simplistas, parece-nos, pois, ser manifesto, no mesmo caminho delimitado pelos autores citados, que o terceiro modelo apontado é aquele no qual se parecia poder inserir, então, a incriminação da fraude fiscal no ordenamento direito português.²⁷ Deste modo, parece-nos, também, que este crime fica realizado mesmo que nenhuma vantagem patrimonial indevida e/ou dano se venha a materializar.

No meio circundante das novas tecnologias – como é o caso da *Internet(e)* – e da nova economia, a qual é propulsora de novos canais mercantis como será o caso do familiarizado comércio electrónico, será importante focar²⁸ que o alvo da falsificação e/ou viciação, provocadores do crime de fraude fiscal agravado, já poderiam ser as revelações registadas em meios técnicos e notações técnicas, os quais eram (já) utilizados, de modo habitual, pelas empresas.²⁹ De um outro ponto de vista de análise será de salientar que a concepção de «funcionário» que era referida no art. 23.º do RJIFNA (cfr., no presente momento, o art.

²⁶ CARVALHO, A. Taipa de / CUNHA, J. Damião da, in «Facturas Falsas”: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?», *«Juris Et De Jure*, Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto», Porto, 1998, p. 860, ISBN: 972-8069-21-9.

²⁷ Para a descrição dos três modelos descritos, DIAS, Jorge de Figueiredo / ANDRADE, Manuel da Costa, in op. cit., pp. 427-428. Cfr. agora os art.ºs 103.º e 104.º do RGIT e também o art. 87.º do mesmo RGIT.

²⁸ In «O Comércio Electrónico-Alguns Aspectos Jurídico-Económicos», Porto, registado o direito de autor desta obra na Inspecção-Geral das Actividades Culturais em 11 de Junho de 2001: proc. n.º 1394-1395/01; 18 de Dezembro de 2001; Ref.ª 2357/01; 117, fazemos um estudo alargado acerca do trabalho de Tim Berners Lee – investigador do *European Center for Particle Research* – que finalizou a arquitectura informática do «*World Wide Web*» e sobre os aspectos gerais da problemática jurídico-económica da *Internet*.

²⁹ SOUSA, A. José de, in op. cit., p. 95. Por outro lado, neste contexto, era importante referir o DL n.º 290-D/99, de 2 de Agosto, que «aprova o regime jurídico dos documentos electrónicos e da assinatura digital», entretanto alterado pelo DL n.º 62/2003, de 3 de Abril; e o DL n.º 375/99, de 18 de Setembro, relativo à «factura electrónica» juntamente com o respectivo Decreto Regulamentar n.º 16/2000, de 2 de Outubro, entre outros. Quanto aos documentos electrónicos e assinatura digital, não podemos esquecer o DL n.º 165/2004, de 6 de Julho; o DL n.º 116-A/2006, de 16 de Junho; o DL n.º 88/2009, de 9 de Abril. Quanto à utilização de novas tecnologias no cumprimento das obrigações declarativas de natureza tributária vide a Portaria do Ministério das Finanças n.º 51/2004, de 16 de Janeiro, entre outros.

104.º do RGIT) é aquela que está no art. 386.º do Código Penal;³⁰ o negócio jurídico simulado está plasmado no art. 240.º do Código Civil³¹; e a substituição de pessoas sucedia assim que uma das partes que consta do negócio não é a pessoa com quem a outra parte contratou de facto. Se se verificasse o pagamento do imposto de sisa inferior ao devido, derivado do facto de se manifestarem dolosamente factos ou valores ocultados ou alterados,³² tudo indicava que estariam preenchidos o tipo objectivo e o tipo subjectivo do tipo de ilícito do art. 23.º do RJIFNA.³³ Factos como a danificação, ocultação, inutilização ou destruição dos documentos eram contra-ordenações, perante o art. 33.º, se não se assumissem eles próprios como «ocultação ou alteração de factos ou valores» conforme estava previsto no n.º 3 do art. 23.º (e punido no n.º 4 do mesmo artigo). Caso o contribuinte modificasse os valores das deduções nas declarações periódicas que manifestasse para cálculo do IVA com intenção de alcançar reembolsos indevidos de modo a prejudicar as receitas fiscais, então estaria consumado o crime de fraude fiscal. Também se verificaria a fraude fiscal consumada se alguém ocultasse ou alterasse factos ou valores integradores de benefícios fiscais de modo a pagar menos imposto do que o devido em efectivo.³⁴

No âmbito do Direito comparado, *rectius* em Espanha, entendeu-se, por parte de alguns autores, que o bem jurídico tutelado – pela incriminação da fraude fiscal – seria a Fazenda Pública³⁵ como sistema dinâmico de angariação de receitas e execução de despesas, i.e., algo mais do que mero património hirt do Estado. É um bem jurídico distinto daquele de que são titulares os membros da comunidade, já que a não cobrança dos impostos devidos ou a realização incorrecta da despesa pública – continua faltar um «Regime Geral das Infracções Financeiras»! –, se reflecte, de modo negativo, sobre os benefícios que cada cidadão espera alcançar do Estado na sua actividade sobre a vida social.³⁶

³⁰ Redacção pela Lei n.º 32/2010, de 2 Setembro, vigente a partir de 1 de Março de 2011.

³¹ SOUSA, A. José de, in op. cit., referia então, pp. 96-97: «os casos mais conhecidos de negócios jurídicos simulados para efeitos fiscais, visam o pagamento de sisa ou imposto sobre sucessões e doações por valor inferior ao devido. § Mas são também frequentes as operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente para efeitos de dedução ou reembolsos indevidos do I.V.A. (cfr. n.º 3 do art. 19.º do respectivo Código)». O art. 19.º/3 do CIVA mencionava, então, o seguinte: «3 – Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente». Sobre a simulação no Direito civil e no Direito penal, DIAS, A. Silva, in «Crimes e Contra...», «Direito Penal Económico E Europeu...», 1999, pp. 452-454.

³² Referidas nas declarações dos art.ºs 48.º e 49.º do então CIMSISD («Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações»).

³³ SOUSA, Alfredo José de, in op. cit., pp. 97-98. Cfr., no presente momento, o art. 103.º do RGIT. Ver nota anterior. Será importante verificar, por outro lado, se, nestes casos concretos de *fuga à sisa*, não estarão igualmente verificadas (?) situações de co-autoria ou instigação (cfr. art. 26.º do CP) por parte, por exemplo, de certas instituições financeiras, bancárias e empresas imobiliárias (e respectivos trabalhadores e/ou colaboradores) que constantemente, por meio, v.g., da publicidade, instigam publicamente (v.g. cfr. art. 297.º do CP que p. e p. a «Instigação pública a um crime»; vide, na respectiva anotação, Helena Moniz in «Comentário Conimbricense...», Tomo II, Artigos 202º A 307º», p. 1143, ISBN: 972-32-0855-5: «Exige-se uma actuação **dolosa** do agente, bastando, no entanto, o dolo **eventual**»), apelam privadamente e tentam facilitar, de todos os modos possíveis, a concessão e aceitação de diversos empréstimos que proporcionam aos seus clientes uma *fuga obrigatória à sisa*, coadjuvada, por sua vez e em muitos dos casos, pelas imposições dos vendedores dos imóveis, dentro dum mercado de baixa concorrência e de monopólio. Escândalos financeiros recentes, em Portugal e no mundo, comprovam a manifesta negligência e, sobretudo, dolo de diversas instituições, e até países inteiros, na «ajuda» à fuga ao fisco e de modo fraudulento. As recentes revelações da organização internacional de informação *Wikileaks* são apenas a constatação daquilo que já todos sabiam, mas que alguns teimavam, sem humildade nenhuma, em não reconhecer.

³⁴ SOUSA, Alfredo José de, in op. cit., pp. 99. Cfr., no presente momento, o art. 103.º do RGIT.

³⁵ Cfr. o TÍTULO XIV do CP espanhol de 1995: «*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*»: art.º 305.º a 310.º bis. Mas também a *Ley* n.º 230/1963, de 28 de Dezembro, *General Tributaria*. (BOE de 31 de Dezembro) que contém aquilo que nós chamamos de «Direito de mera ordenação social», embora, como vamos ver, certa Doutrina considere tratar-se, em alguns casos particulares sancionatórios, duma «Burla de Etiquetas», i.e., de verdadeiro penal que «finta» a impossibilidade de responsabilizar criminalmente os entes colectivos no CP espanhol: v.g. ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, Laura del Carmen, in «*Bases para un Modelo de Imputacion de Responsabilidad Penal a las Personas Jurídicas*», *Revista de Derecho y Proceso Penal, monografía*, Aranzadi/Editorial, Elcano, Navarra, 2000, ISBN: 84-8410-604-7, *passim*.

³⁶ GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo / OLIVE FERRÉ, Juan Carlos, in «*Todo sobre el fraude tributario*», Barcelona: Praxis, 1994; e SOUSA, A. José de, in op. cit. p. 100.

É nossa opinião, pois, que o bem jurídico tutelado pelas incriminações tributárias só pode ser, ou só devia ser, a recepção de receitas fiscais e aduaneiras por parte do Estado, com as roupas do Fisco, e mais nada do que isso.

4. O problema do enquadramento típico – e ilícito – das designadas «facturas falsas» e as questões do eventual «concurso», da «irretroactividade da lei penal em sentido amplo» e das chamadas «normas penais em branco»:

Outro problema era (e é...) o das sociedades reais ou fictícias que estariam concertadas com o sujeito passivo do IVA, ao qual emitem facturas falsas para serem usadas para reembolsos ou deduções. Era logo aqui que surgia a discrepância de posturas sobre o uso de «facturas falsas» em detrimento do Fisco: era esta uma situação que deveria ser tratada jurídico e penalmente como crime de burla («Código Penal de 1995»: art.^{os} 217.º ou 218.º) ou como crime de fraude fiscal (23.º RJFNA)?

Situação que o próprio RGIT tentou ultrapassar.³⁷

Na altura devida, optámos, de modo claro, pela qualificação jurídico-penal da conduta normalmente chamada de «facturas falsas» como crime de fraude fiscal. De entre as teses defensáveis neste contexto, aquela que nos parecia estar, inclusive, imposta do ponto de vista metodológico – e como tínhamos vindo a dar a entender – era a tese da relação de especialidade entre Direito penal fiscal e o Direito penal comum.³⁸ A outra tese que qualificava juridicopenalmente as «facturas falsas» como crime de fraude fiscal, era a tese da impossibilidade de o Estado poder ser vítima do crime de burla³⁹, pelo que haveria uma qualificação lógica como crime de fraude fiscal. Situação que, entretanto, o legislador também procurou resolver por meio do art. 87.º do RGIT. Mas, continuando a seguir os mesmos autores, todas as pessoas «colectivas» privadas ou públicas – em princípio – têm os seus componentes individuais como são os seus representantes, órgãos (embora também se possa dizer que podem ser «colegiais» como, v.g., um dado conselho de administração), trabalhadores ou colaboradores, procuradores e outros que tal. Ora, todos eles, como é evidente, podem ser induzidos em erro, enganados, ludibriados, burlados e/ou defraudados. Sabemos que as decisões dos representantes do Estado – desde que «em seu nome e em seu interesse» – são decisões do próprio Estado. *Sui generis* é ainda o argumento alegado pelos mesmos mencionados autores:

«se, hoje, já é admitida a responsabilidade penal das pessoas colectivas enquanto tais (admissibilidade esta que, em nosso entender, é questionável quer quanto à sua legitimidade quer, sobretudo, quanto à sua necessidade prática, uma vez que há o direito de contra-ordenações...), então, a fortiori, não se vê razão para afirmar a insusceptibilidade de o Estado poder ser vítima do crime de burla ou outros análogos».⁴⁰

Antes da questão do concurso de normas ou concurso aparente ou legal de crimes, por um lado; e concurso de crimes ou concurso efectivo, verdadeiro ou puro, por outro lado, está o prévio problema da própria especialidade e autonomia dos regimes jurídicos das infracções fiscais em antítese com os crimes de Direito comum. A identidade jurídico-penal e ético-social, que é própria dos crimes fiscais, possibilita mencionar – acompanhando esta mesma tese – que «nunca seria punível como crime de Burla nos termos do Código Penal», «o ilícito que

³⁷ Depois de cfr. a redação do art. 103.º (fraude) e art. 104.º (fraude qualificada) do RGIT, cfr., contudo, o actual art. 87.º do RGIT que p. e p. o «crime de burla tributária» e, portanto, aplica-se tanto à matéria aduaneira como à matéria fiscal.

³⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo / ANDRADE, Manuel da Costa, in «O Crime De Fraude Fiscal No Novo Direito Penal Tributário Português...»; RPCC, 1996, pp. 71-110; e republicado in «Direito Penal Económico E Europeu...», 1999, pp. 411-438.

³⁹ CARVALHO, Américo Taipa de / CUNHA, José Damião da, in op. cit. p. 857-858.

⁴⁰ Assim, p. ex., MONTE, Mário Ferreira, in «O chamado “crime de facturas falsas”», in *Scientia Iuridica*, Coimbra, 1996, pp. 374 ss., ISBN: 9780000058690.

apenas atingisse o património do Fisco», pelo que somente seriam aplicadas as sanções penais fiscais.⁴¹ Como refere, aliás, Augusto Silva Dias:⁴²

«Criticável nos parece ser a posição de Alfredo José de Sousa, ao defender a existência de um concurso efectivo ideal entre a fraude fiscal e a burla do art. 217 do CP. Como vimos, uma tal solução é de rejeitar à luz de qualquer dos entendimentos acerca da estrutura típica da fraude fiscal».

Por outro lado, e voltando a acompanhar Taipa de Carvalho e Damião da Cunha,⁴³ passamos a citar com a nossa consonância:

«- Como apreciação crítica, deve dizer-se que esta tese só será defensável para a hipótese em que a conduta fraudulenta em causa visasse directamente um duplo prejuízo patrimonial (e um correspondente enriquecimento): o prejuízo de um terceiro e o prejuízo do Fisco. (...)».

Ainda no seio do panorama das «facturas falsas» que são qualificadas jurídico-penalmente como «crime de burla», temos a tese da relação de consunção entre o crime de burla e o crime de fraude fiscal. Esta tese também é de declinar, pois, como já expusemos, o crime de fraude fiscal é um crime de resultado cortado.⁴⁴ Em qualquer situação, será sempre uma incriminação que procura concretizar uma tutela avançada. De contrário, para que serviria o Regime especial das Infracções Fiscais Não Aduaneiras ou o actual Regime Geral das Infracções Tributárias? Todo o processo histórico e político-criminal e científico seria relegado para um plano terciário. Eis, de novo, a nossa opinião.

Mesmo que fosse superado este óbice argumentativo e mesmo, diríamos, racional – o que nos parece, ainda mais, se é possível dizê-lo, inalcançável no presente momento face ao posterior art. 87.º do RGIT que, como não poderia deixar de ser, acarreta também, é certo, novos problemas⁴⁵ – afastamos em definitivo, neste ponto muito preciso, a tese perfilhada por Alfredo José de Sousa,⁴⁶ de concurso ideal e, por conseguinte, de concurso efectivo, verdadeiro ou puro, fundamentada na respectiva protecção, das incriminações, de diferentes bens jurídicos. Para isso, será suficiente seguir a tese alvitada por Eduardo Correia⁴⁷ da pluralidade de juízos de censura, espelhado por uma pluralidade de resoluções autónomas (de desrespeito do dever de cuidado na negligência; e no cometimento de crimes no dolo). É que o agente pode violar várias vezes o mesmo interesse jurídico; ou vários interesses jurídicos, em qualquer destes dois casos com uma só acção. Deste modo, se em direcção às violações ou ofensas referidas se verificarem diversos juízos de censura, então estaremos em face do concurso efectivo, de crimes, ideal ou real (neste caso concreto por meio de diferentes acções). Pelo que, na demarcação do concurso puro (efectivo ou verdadeiro) de crimes, não chega a componente da pluralidade de bens jurídicos violados.⁴⁸ Reivindica-se um pouco mais ainda:

⁴¹ Em termos gerais contra esta posição, SOUSA, A. José de, in op. cit., pp. 102-106, onde transcreve parte do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 15 de Dezembro de 1993 (C.T.F., «Ciência e Técnica Fiscal», n.º 372, p. 219). Cfr. ainda GOMES, N. Sá, *apud* SOUSA, A. José de, in C.T.F. n.º 376, pág. 53. Cfr., por seu lado, sobre este assunto e com opinião um pouco diferente, CARVALHO, A. Taipa de / CUNHA, J. Damião da, in op. cit. p. 855 (e pp. 853-854). No mesmo sentido (*apud* op. cit. pp. 855-856) vide DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in op. cit. p. 108 e ss. .

⁴² In «Crimes e Contra...», «Direito Penal Económico E Europeu:...», 1999, p. 461.

⁴³ In op. e pp. cit..

⁴⁴ Para CARVALHO, Américo Taipa de / CUNHA, José Damião da Cunha, in op. cit. p. 856, trata-se dum «tipo legal de crime formal e de perigo».

⁴⁵ Face ao RJFNA: cfr. agora o art. 87.º do RGIT que p. e p. a «burla tributária» e que tenta por outra porta «dar a volta» a essa impossibilidade, i.e., é, afinal, o assumir da impossibilidade pelo legislador.

⁴⁶ In op. cit..

⁴⁷ CORREIA, Eduardo H. da S., in «Unidade e Pluralidade de infracções», 25 de Junho de 1945 aquando das respectivas provas de Doutoramento em Ciências Histórico Jurídicas, mas também depois em 1963 e in «A teoria do concurso em Direito Criminal», Almedina, Coimbra, edição de 1983.

⁴⁸ Não obstante, CAEIRO, Pedro, em anotação ao art. 227.º do CP, in «Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial, Tomo II, Artigos 202º A 307º, Dirigido por Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra Editora», Coimbra, 1999, p. 433, ISBN:

a pluralidade de juízos de censura. É desde logo o número de decisões de vontade do agente que estabelece a quantidade de juízos de censura. Seguindo o caminho da lógica racional, o número de juízos de censura é determinado pelo número de decisões de vontade do agente. Só assim, e salva melhor opinião, se torna inteligível que no concurso ideal – onde a acção exterior é apenas uma – a demonstração de vontade do agente, com negligência e/ou conhecimento da prática e/ou intenção, tenha de ser, de modo necessário, «plural». Vários juízos de censura para diversas manifestações de vontade redundam em mais do que um crime e, portanto, aqui sim, em um verdadeiro concurso!⁴⁹

De forma escurrita, refere José de Faria Costa⁵⁰:

«A nível estritamente legal julgamos que o concurso aparente não levanta problemas. Com efeito, quando o art. 30.º no n.º 1 nos diz que “o número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efectivamente cometidos – em concurso aparente – se reconduz à própria unidade. Com esta noção de efectividade torna-se claro que fica ressalvado o caso do concurso aparente.».

Poder-se-á replicar que a orientação, antes enunciada, de Eduardo Correia, entra em contradição com a afirmação posterior do próprio Penalista da Universidade de Coimbra.⁵¹ Mas, tratava-se, afinal, da posição reconhecida, do ponto de vista do chamado «direito positivo», no, então, art. 13.º RJFNA.⁵² O art. 13.º do RJFNA estabelecia que somente haveria aplicação cumulativa das sanções penais comuns quando «tenham sido violados interesses jurídicos distintos». Ora, como referem Figueiredo Dias e Costa Andrade,⁵³ esta disposição legal – encaixilhada na ordem jurídica portuguesa vigente – «só pode interpretar-se como a consagração legal de um princípio geral de especialidade e consunção entre o direito penal tributário e o direito penal comum. (...)». Deste modo, se afasta, de um modo que se pode dizer definitivo, a aplicação da pena prevista para a burla no Código Penal a uma conduta que somente lese, ou antes coloque em perigo, os interesses patrimoniais do Fisco. Uma ideia, que pelo menos na sua aparência, parece ser certa: a de que não se pode assimilar de modo nenhum, como temos vindo a redizer, o concurso de normas com as conjunturas de identidade de bens jurídicos tutelados (invoque-se, por exemplo, o concurso efectivo ideal homogéneo: violação, através duma só acção, do mesmo tipo por várias vezes, pois não há diferentes bens jurídicos em causa, e no entanto verifica-se um concurso verdadeiro de crimes); a mesma coisa se poderá afirmar para o facto de condições em que estão em jogo diversos bens jurídicos protegidos não significarem, de modo necessário, relações de concurso efectivo de crimes. Pense-se, v.g., na relação do abuso de confiança como incriminação comum e o abuso de confiança fiscal, pois concretiza-se aqui um concurso aparente traduzido numa relação de consumpção ainda que sejam prejudicados interesses distintos.⁵⁴

No momento presente, o RGIT tenta resolver toda esta polémica anterior, ou pelo menos «parte da mesma» no seu art. 10.º, o qual refere o seguinte:

972-32-0855-5: «A manipulação do estado patrimonial destinada a criar uma situação de insolvência pode integrar também o crime de fraude fiscal previsto no art. 23.º do RJFNA».

⁴⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 17 de Dezembro de 1997, no processo n.º 1195/97.

⁵⁰ In «Formas do Crime», Jornadas de Direito Criminal, O Novo Código penal Português e Legislação Complementar, Fase I, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 1983, p. 180, ponto n.º 9.

⁵¹ In «Os Artigos 10.º Do Decreto-lei N.º 27 153, De 31-10-1936, E 4.º, N.º 1.º, Do Decreto-Lei N.º 28 221, De 24-11-1937, A Reforma Fiscal E A Jurisprudência (...) (Secção Criminal) Do S.T.J.», Publicado in Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 100.º (1968), pp. 257 e ss; e republicado in «Direito Penal Económico E Europeu: Textos Doutrinários», Volume II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 28.

⁵² DIAS, A. Silva, in «O Novo Direito Penal Fiscal...», 1990, p. 16 e ss; e rp. in «Direito Penal Económico...», 1999, p. 254.

⁵³ In op. cit..

⁵⁴ Quanto a isto, DIAS, A. Silva, in «O novo Direito Penal Fiscal Não...», 1990, p. 29 e ss. e rp. in «Direito Penal Económico...», 1999, p. 257; e, ainda, in «Crimes e Contra...», «Direito Penal...», 1999, p. 449.

«Especialidade das normas tributárias e concurso de infracções § Aos responsáveis pelas infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza».⁵⁵

E, no que diz respeito às contra-ordenações, no seu art. 25.º § «Concurso de contra-ordenações § As sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente».⁵⁶ Em consonância com este art. 10.º do RGIT, como não poderia deixar de ser, está precisamente, no universo tributário, o n.º 4 do art. 87.º («Burla tributária»): «4 – As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber».⁵⁷ Espreitemos, a propósito das questões do concurso, o Acórdão n.º 3/2003, de 10 de Julho⁵⁸, o qual discorre assim:

«Na vigência do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção original e a que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo art.º 23.º daquele Regime Jurídicos das Infracções Fiscais não Aduaneiras, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas, com prevalência das que prevêem o crime de natureza fiscal».

O n.º 1 do art. 87.º do RGIT menciona, com precisão, que:

«Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias».

Existe uma polida similitude com o crime de burla previsto no Código penal. E ainda que não seja apontado, no texto, o «erro ou engano astuciosamente provocados» poder-se-á encarar que tal componente está introduzida na alusão aos «meios fraudulentos». Meios que poderão ser capazes de estimular, de forma astuciosa, esse mesmo erro ou engano que descrevemos.⁵⁹ É, por conseguinte, dentro do RGIT, um crime tributário comum. O crime de burla constitui em termos muito largos, mormente, uma forma artificial de aliciar o alheio, por forma diversa, dos crimes patrimoniais que são executados com o recurso à violência física e/ou, porventura, psicológica por meio do amedrontamento e da ameaça. Se tivermos em consideração que o tipo-de-ílicito da burla tributária exige um meio fraudulento activo e não apenas um aproveitamento do erro ou engano, vamos recusar, nesta situação, dar concreto relevo penal, no que diz respeito à burla tributária, ao silêncio doloso sobre um erro ou engano preexistentes. Tal ideia surge em contraste com o designado crime de burla comum constante do Código penal. Tudo indica que também não é necessário – no que à burla tributária diz

⁵⁵ Parece-nos ser a tentativa de consagração da seguinte tese: o princípio de que as infracções são especiais relativamente às comuns. É, por conseguinte, a tese tão bem descrita antes por Figueiredo Dias e Costa Andrade. Cfr., por outro lado, em anotação ao art. 10.º do RGIT, SOUSA, J. Lopes de / SANTOS, M. Simas, in «Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado», Colecção Direito, 2001, Áreas Editora, Lisboa, pp. 81-82, ISBN: 972-8472-13-7. Agora, edição de 2010, ISBN: 9789898058553.

⁵⁶ Cfr. SOUSA, J. Lopes de / SANTOS, M. Simas, em anotação ao art. 25.º do RGIT in op. cit..

⁵⁷ Situação solucionada, nesta área jurídica, ao contrário, pois, da fixação anterior de jurisprudência pelo STJ, no que diz respeito à verificação de concurso real entre os crimes de falsificação e de burla: cfr., v.g., Acórdão do STJ, de 19 de Fevereiro de 1992, D.R. I Série-A, de 9 de Abril de 1992.

⁵⁸ Publicado no D.R. n.º 157, Série I – A, de 10 de Julho de 2003, pp. 3890 a 3906.

⁵⁹ Para uma compreensão do crime de Burla e do seu «género» comum, COSTA, A. M. Almeida, em anotação ao art. 217.º do CP, «Comentário Conimbricense Do Código Penal, Parte Especial, Tomo II, Artigos 202º A 307º, Dirigido por Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra Editora», Coimbra, 1999, pp. 274 e ss. e p. 275, ISBN: 972-32-0855-5: «...o **bem jurídico** aqui protegido consiste no **património**, *globalmente considerado*...».

respeito – que exista uma lesão patrimonial para a administração tributária (ou porventura a administração da segurança social). É suficiente, assim, que qualquer uma destas duas administrações apontadas seja motivada a realizar atribuições patrimoniais que, despojadas da acção do agente, não teriam tido sequer lugar. Deverá estar aferida – isso sim! – uma conduta astuciosa comissiva que implicou, de forma directa, o erro ou engano. Igualmente deverá estar efectuada uma atribuição patrimonial da qual resulte um enriquecimento ilegítimo do sujeito activo ou de terceira pessoa. Também tem que ser exequível localizar uma conexão entre os meios utilizados e o engano ou erro. E entre este último e a acção que vai, de forma directa, defraudar a administração tributária ou da segurança social. Porém, se ao erro ou engano lançados se segue o enriquecimento ilegítimo não será preciso analisar a idoneidade do meio empregue do ponto de vista abstracto.⁶⁰ A situação que acabamos de definir verifica-se desde que não se procure saber se determinados factos representam tentativa de burla: art. 87.º/5 do RGIT. É que a burla é um crime material e se não houver aptidão relativa dos meios usados não existirá, como parece ser evidente, punição: v.g. tentativa impossível. Por fim (mas não por último), e por seu lado, tem que subsistir, como também parece ser lógico, um enriquecimento ilegítimo para o terceiro ou para o agente. Facto que nos parece estar assente é que a burla apenas é censurada a título de dolo. A negligência é, de um modo evidente, apartada por meio da exigência de que o erro ou engano sejam «astuciosamente causados». Desta forma, é inexistente o crime despojado do conhecimento e/ou consciência, e porventura «vontade», dirigida neste sentido. Não obstante, uma ilegitimidade do enriquecimento carecida de consciência não dá azo à concretização do crime de burla. No que concerne às divergências essenciais entre, por um lado, a burla tributária e, por outro lado, o abuso de confiança fiscal e à segurança social é importante referir o seguinte⁶¹: enquanto na burla o dolo é prévio à entrega da, v.g., coisa; no abuso de confiança o dolo é ulterior a essa mesma, v.g., entrega.⁶² Assim, na burla tributária a posse resulta do comportamento criminoso. No abuso de confiança fiscal e à segurança social, a posse é anterior ao comportamento criminoso.

Refere, em concreto, o n.º 1 do art. 103.º do RGIT:

«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 susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: § a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; § b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; § c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas».

O objectivo é igualmente, e por conseguinte, arredar a quebra das receitas tributárias «globais». Esta mesma diminuição pode ser produzida de diferentes modos como se verificou. Por outro lado, referem-nos os n.ºs 2 e 3 do art. 103.º do RGIT o seguinte:⁶³

⁶⁰ SOUSA, J. Lopes de / SANTOS, M. Simas, in op. cit. 2001, pp. 513 e ss..

⁶¹ SOUSA, J. Lopes de / SANTOS, M. Simas, in op. cit. 2001, pp. 513 e ss..

⁶² Em Seminário «Sobre as Proibições de Provas em Direito Processual Penal», ocorrido na Escola Superior de Gestão do I.P.C.A. em 6 de Dezembro de 2010 e no âmbito da Direcção do Curso de Solicitadoria e com moderação do respectivo Director, e seu discípulo académico, Gonçalo S. de Melo Bandeira, Manuel da Costa Andrade considerou que o «abuso de confiança fiscal» é, «provavelmente, o crime mais estúpido que temos em Portugal», pois «em vez de executarmos logo o património do agente, vamos estar à espera do lento desenvolvimento dum processo criminal que, quando chegar ao fim, já não permitirá executar nada: é que já existem bens nessa altura!». «Devia-se executar logo». «Muitos crimes tributários e fiscais é – como os alemães dizem –, “coisa de país rico”»; «é que na Alemanha o que existe é, essencialmente, a fraude fiscal». Notícia publicada no jornal «Diário do Minho», em 15 de Dezembro de 2010, Braga, p. 14.

⁶³ Com a redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que alterou o valor de € 7 500,00 para € 15 000,00.

«2 – Os factos 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».

Como bem se sabe, é uma regra fundamental o facto da lei ordinária, como é o caso do n.º 3 do art. 103.º do RGIT, não poder determinar excepções a normas constitucionais imperativas.⁶⁴ Pensamos, pois, que qualquer interpretação jurídica em relação aos números dois e três deste art. 103.º do RGIT – ou de todo o regime em causa, como é lógico – não poderá, em nenhum caso, ofender a Constituição da República Portuguesa e, designadamente, os princípios constitucionais que governam a utilização da lei criminal e as garantias de processo criminal. Deste modo, v.g., o art. 29.º da CRP refere, com precisão, que:

«4. Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido».

E aqui incluímos, com naturalidade, o direito punitivo em causa e o seu correspondente adimplemento que porventura seja exigível, no caso concreto, para os espaços vazios que apresenta. Estamos a cogitar não somente a passagem jurídico-histórica do RJIFNA para o RGIT mas igualmente a ponderar possíveis normas penais destes diplomas. Estes preceitos, vazios de determinado e imprescindível recheio expressivo e esclarecedor e até de avaliação económica, têm que ser, em certas situações, preenchidas, de modo necessário, pela correspondente, e em constante inovação, legislação, v.g., administrativa ou tributária. Legislação, a qual, em muitos dos casos, surge depois como muito mais benéfica ao contribuinte em termos, v.g., quantitativos e de quota patrimonial.

Os factos previstos, v.g., nos primeiros números do art. 103.º do RGIT não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000! E no caso – voltamos de novo a perguntar! – da referida vantagem patrimonial ilegítima do autor for superior a € 15 000 segundo a legislação remissiva do momento da prática dos factos, mas notoriamente inferior segundo, v.g., as novas taxas sobre transmissões onerosas de imóveis, as quais passariam a ser de forma especial, e de forma textual, pelo legislador, mais baixas? Criminalização? Qual o bem jurídico tutelado? Existe aqui sequer um bem jurídico, porventura, colectivo? Agressão e/ou tutela da Constituição por meio, mesmo assim, da criminalização? Parece-nos ser o caso, já antes enunciado, dos regimes jurídico-fiscais que são substituídos e/ou revogados de um modo total.⁶⁵ Se a lei nova deixa de incriminar factos que a lei prévia incriminava é porque o legis-

⁶⁴ V.g., GONÇALVES, Manuel L. Maia, in «Código Penal Português» Anotado e Comentado, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, ISBN: 972-40-1135-6 p. 179.

⁶⁵ Pense-se, a título de exemplo, nas seguintes situações práticas e da História recente no Direito tributário português. Mesmo que não se tenha verificado a prescrição da infracção em causa, não podemos criminalizar alguém – pelo menos neste campo específico do Direito onde se quer tutelar a pretensa existência dum certo bem jurídico colectivo! – v.g., pela falta de pagamento de um imposto que entretanto baixou de modo acentuado (deixando inclusive o comportamento do agente de ser criminal) ou se tornou inexistente de acordo com a nova tabela remissiva ou deixou de existir porque, por eventualidade concretizada, todo o regime jurídico que o regulava foi revogado ou substituído por um outro que se tornou insusceptível de criminalização mediante e perante os mesmos factos e/ou exigências jurídico-legais! Observe-se a Lei da Assembleia da República n.º 14/2003, de 30 de Maio, publicada no D.R. – I Série – A, que veio, v.g., baixar a incidência das taxas da, então, «SISA (imposto aplicável a transacções imobiliárias)» e decretou até a isenção em certos casos: «Artigo 11.º § Isenções § ... § 22 – A aquisição de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, desde que o valor sobre que incidira o imposto municipal de sisa não ultrapasse € 80 000». Por outro lado, o, então, «novo imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis» (IMT) acabou por substituir o imposto municipal de sisa (cfr. o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, já referido no Capítulo I). Referia-se, pois, no preâmbulo do IMT: «As elevadas taxas do anterior imposto municipal de sisa e a ausência de qualquer correspondência credível entre os valores matriciais da esmagadora maioria dos prédios e os valores praticados no mercado imobiliário, a que se aliava a convergência de interesses entre alienantes e adquirentes, vinham gerando um endémico e elevado grau de fuga fiscal que se reflectia, sobretudo, no domínio da tributação do rendimento, afectando os legítimos interesses do Estado e, perante a distorção da concorrência resultante destas práticas, afectando em não menor medida as empresas cumpridoras das suas obrigações

lador chegou à conclusão que esses mesmos factos não são censuráveis, do ponto de vista criminal, dentro duma visão mais apropriada e modernizada dos valores que são legalmente tutelados.⁶⁶ Estamos a invocar, de modo transparente, hipóteses em que, v.g., são constituídas circunstâncias de procedência que a lei prévia não prescrevia ou, em outras condições, são criadas novas razões de imputabilidade, de isenção de pena, de exclusão da ilicitude ou da culpa.⁶⁷ Tudo indica ser lógico que podemos seguir os preceitos gerais de orientação quanto à aplicação no tempo da lei penal, em sentido amplo, mas somente em concreto e em face de cada caso é que será possível ao julgador dirimir, na realidade, qual é o regime mais benéfico. O Código Penal luso é, por sinal, muito clarividente. O art. 2.º/2 do CP refere que:

«O facto punível segundo a lei vigente no momento da sua prática deixa de o ser se uma lei nova o eliminar do número das infracções; neste caso, e se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais.»;

O art. 2.º/4 do CP refere, por seu lado, que:⁶⁸

«Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinja o limite máximo da pena prevista na lei posterior.».

O Código Penal implica, todavia, outras questões que não vamos desdobrar aqui.⁶⁹ Existe, de certo, uma questão jurídica, que será objecto de análise em condições muito genéricas, quanto às chamadas «leis penais em branco». É «doutrina pacífica»⁷⁰ – e não é demais lembrar, em especial a certos juristas que não são penalistas! – que a norma fundadora da «lei penal em branco», por força da sua própria remissão, transporta natureza penal, seja qual for a sua qualidade jurídica original, como v.g. é o caso das áreas administrativa, tributária, rodoviária, ambiental e por aí afora. Assim, como nos refere Taipa de Carvalho⁷¹:

«Logo, a alteração das normas integrantes é verdadeira alteração do tipo legal em sentido restrito e, como tal, está sujeita ao regime da sucessão de leis penais: proibição da retroactividade da norma criminalizadora (penalizadora) e imposição da retroactividade da norma ou disposição descriminalizadora (despenalizadora)».⁷²

fiscais». E ainda um pouco depois: «Em matéria de taxas, procede-se a uma descida muito significativa dos seus valores nominais, o que, em simultâneo com a actualização dos escalões, originará uma clara diminuição da carga fiscal relativa às aquisições de imóveis». Acabou por se consagrar na lei, pois, um regime fiscal bem mais favorável ao contribuinte.

⁶⁶ CORREIA, Eduardo H. da S., in «Direito Criminal», com a colaboração de Jorge de Figueiredo Dias, 1963, I (Dep. Legal n.º 65064/93) e II (Dep. Legal n.º 102161/96), Reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra – 1993, p. 154; e GONÇALVES Manuel L. Maia, in op. cit., p. 177 e ss..

⁶⁷ HUNGRIA, Nélson, in Comentário ao Código Penal Brasileiro, Tomo I, Editora Forense, Brasil, 1958, pp. 111-112.

⁶⁸ Na redacção outorgada pela Lei n.º 59/2007, de 4 de Setembro.

⁶⁹ CARVALHO, A. Taipa de, in «Sucessão de Leis Penais», 2.ª Edição Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 225 e ss., ISBN: 972-32-0799-0: «O STJ não tem, pois, razão, quando declara [Acórdão do STJ, de 10 de Julho de 1984, in BMJ, n.º 339 (1984-Outubro), 353-5] que “a intangibilidade do caso julgado é princípio constitucional em vigor”». Caso se trate duma lei penal descriminalizadora, a retroactividade é estabelecida mesmo contra o caso julgado (cfr. o art. 2.º/2 e o art. 2.º/4 do CP, na redacção outorgada pela Lei n.º 59/2007, de 4 de Setembro, a qual veio, a propósito, «esclarecer ainda mais»).

⁷⁰ CORREIA, Eduardo H. da S., in op. cit. p. 155; cfr. igualmente KUNERT, Karl Heinz, in «Zur Rückwirkung des milderer Strafgesetzes», in *NStZ (Neue Zeitschrift für Strafrecht)*, Colónia, 1982, p. 277; e, ainda, ROCHA, M. A. Lopes, in «A função de garantia da lei penal e a técnica legislativa», *Legislação, Cadernos de Ciência de Legislação*, 6, Lisboa, Março de 1993, pp. 25-43; CORDOBA RODA, J., in «Principio de legalidad penal y Constitución», in *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*, Berlim, 1989, pp. 79 e ss., ISBN 10: 3452214680.

⁷¹ CARVALHO, A. Taipa de, *idem ibidem*.

⁷² Desta forma, a alteração das taxas da então «SISA» poderá e pode, de modo concreto, traduzir-se na despenalização (caso do baixar da incidência das taxas – mesmo no contexto duma média ou alta inflação económica que levaria a ter em conta, a mais evidente, subida dessas mesmas taxas – e/ou isenção de contribuição aos anteriores destinatários das próprias, em certas situações; ou até, de modo mais radical, renovando por completo, ou quase na sua completude, o seu respectivo

A disposição penal não pode ser ultra-activa nem sequer retroactiva ou regressiva, o que constitui uma essencial demonstração da funcionalidade de garantia do princípio da legalidade criminal. Garantia, a qual, por sua vez, é reivindicada pela ideia de Estado de Direito Social, livre, democrático e verdadeiro. É que, no fundo, a finalidade é afastar incriminações persecutórias, i.e., leis *ad hoc*, ou seja, o arbítrio *ex post* e/ou a total irracionalidade, também, jurídica. Mas, como já se verificou, a irretroactividade da lei penal é apenas *in peius* ou *in malem partem* e não *in melius* ou *in bonam partem*! Caso a lei nova apresente um conteúdo mais benéfico para o arguido, i.e., *lex mitior*, então esta lei já se deve aplicar a factos pretéritos: retroactividade *in melius*. É compreensível e aceitável a aplicação retroactiva da lei criminal mais favorável, pois é um indício de que o legislador deixou de considerar os respectivos comportamentos merecedores de uma sanção de índole penal. Desta forma, era muito injusto punir agora factos que, depois de uma nova e detalhada pesquisa, deixaram de ser ilícitos desde uma perspectiva criminal ou penal, apenas porque antes não o eram. Injusto, «porque não haveria já razões que, substancialmente, justificassem a punição; e inútil, porque nenhuma necessidade de prevenção se faria já sentir».⁷³ Deste modo, em forma de conclusão, existem situações, no que se refere à aplicação da lei criminal no tempo, em que a modificação legislativa é proveniente da modificação de normas que não pertencem ao direito criminal mas a outros ramos do direito. Ora, as normas a que diz respeito a lei penal fazem parte integrante desta, pois são componentes normativas da descrição dos seus próprios juízos e/ou conceitos. Desta forma, se da revogação das normas jurídicas a que diz respeito o Direito penal dimanar uma limitação do campo de acção do Direito penal, esse facto, por si só, acarretará uma mitigação da sua eficiência e, na sequência, tem que aproveitar ao delinquentes.⁷⁴ Deste modo, v.g., aplicar-se-á, de forma retroactiva, a legislação que dissolva um certo dever dos

regime jurídico) ou na penalização (caso da possível subida das taxas de «SISA») de comportamentos, sendo, pois, eficaz e de maneira retroactiva, na primeira visualização, mas já não eficaz, dum modo retroactivo, na segunda hipótese. Cfr., embora com um exemplo diferente, pois fazemos uma aplicação doutrinária análoga *in bonam partem* (este tipo de analogia, que se diferencia da analogia incriminatória e é mais favorável ao arguido ou descriminalizadora, é sempre possível, pois, como se sabe, o art. 1.º/3 do CP não obsta à adopção desta finalização), cfr. a doutrina de: JESCHECK, Hans-Heinrich / WEIGEND, Thomas, in «*Lehrbuch des Strafrechts § Allgemeiner Teil § Fünfte Auflage, Duncker & Humblot*» • Berlim, Alemanha, 1996, pp. 133-134-135 e ss., ISBN: 3-428-08348-2, com «nossa tradução» em relação à «analogia» e às «lacunas» em Direito penal: «... e, por tanto, também em Direito penal, não é apenas utilizada “*in bonam partem*”»; e «Se da interpretação do sentido da norma resulta uma *lacuna* que desde o princípio é atribuível à lei (lacuna primária) ou, posteriormente, através de uma troca nas circunstâncias (lacuna secundária), o juiz penal deve absolver cedendo o passo ao legislador; pelo contrário, em tais casos o próprio juiz civil cria a norma jurídica aplicável⁹⁶». As leis penais em branco que estamos a ter em vista objectivam garantir, de modo directo, entre outros aspectos, a obediência à norma integrante e não garantir um simples efeito de regulamentação perseguido pela norma integrante.

⁷³ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 227/92, de 17 de Junho de 1992, BMJ («Boletim do Ministério da Justiça»)-418-430. Quanto à aplicação do princípio da legalidade ao RJFNA, cfr. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 246/96, de 29 de Fevereiro de 1996, publicado no D.R. – II Série de 8 de Maio de 1996, p. 6141. No que concerne à proibição de aplicação retroactiva e à aplicação retroactiva da lei penal mais favorável, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 598/93, publicado no D.R. – II Série, de 10 de Maio de 1994, p. 4411.

⁷⁴ MEZGER, Edmund, in *Die zeitliche Herrschaft d. Strafgesetze*, ZStW («Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft»), Berlim, 42.º, 1921, p. 376. Não deixa de ser curioso que, principalmente por intercepção dos muito interessantes estudos e investigações de MUÑOZ CONDE, Francisco, in «*Edmund Mezger Y El Derecho Penal De Su Tiempo: Estudios Sobre El Derecho Penal En El Nacional-socialismo*», Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, ISBN 10: 8484429334, se tenha confirmado que o posterior «paladino dos direitos, liberdades e garantias», Mezger, era uma das principais figuras do regime nazi e, em especial, do seu «direito penal». Senão, veja-se este pequeno apanhado de ideias: «Em 1925 Mezger foi professor em Marburg, e desde 1932 lecionou em Munique. Durante o período nazista foi membro da NS – Akademie für Deutsches Recht (Academia Nacional Socialista para o Direito Alemão).^[1] e, ao lado de Franz Exner, um dos mais proeminentes representantes da criminologia alemã. Em 1935 escreveu com a colaboração de Hans Frank o *Nationalsozialistischem Handbuch* (tratado para orientação jurídica do estado nazista) e *Der strafrechtliche Schutz von Staat, Partei und Volk* (A protecção penal do Estado, do Partido e do Povo).» § «Em 1935 definiu como atividades ilícitas “todas as ações contra a ideologia nacional-socialista alemã”^[2]. Durante a II Guerra Mundial fez parte da Comissão de Direito Penal dos ministros da Justiça do Reich Franz Gürtner e Roland Freisler.» § E, por fim (mas não por último!!!): «No artigo “*Kriminalpolitik und ihre kriminologischen Grundlagen*” (Crime político e seus princípios criminológicos) de 1944 escreveu sobre suposta alta propensão criminosa dos judeus,^[3] e defendeu as medidas de “higiene racial” e a eliminação das peças raciais defeituosas da população.» (fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Edmund_Mezger, 08/02/2011).

funcionários (públicos) que esteja regularizado no correspondente regulamento disciplinar e sancionado em uma vertente penal.⁷⁵

Por outro lado, se era possível confirmar – antes da nova e respectiva redacção que foi outorgada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro – uma injustificável diferença entre o legislado no art. 103.º e o no art. 106.º do RGIT: enquanto a fraude contra a segurança social apenas era punível se a vantagem patrimonial ilegítima que se pretendia captar era de valor superior a € 7500 e não já se era igual a esse valor; no que diz respeito à fraude fiscal, a punibilidade, de acordo com o art. 103.º/2 do RGIT, apenas era afastada se a vantagem patrimonial ilegítima fosse inferior a € 7500, mas já não quando fosse idêntica a esse valor de € 7500. No presente momento, como já vimos, o valor exigido pelo art. 103.º/2 do RGIT passou a ser de € 15 000. Enquanto o valor exigido pelo art. 106.º/1 do RGIT permanece em € 7 500. Ou seja, a irracionalidade, e desigualdade, legislativa permaneceu, mas desta vez sob a batuta de uma outra forma de vida.

Se estiverem congregados os correspondentes motivos subjectivos e objectivos da responsabilidade em certos casos que, porém, não se verifique a punibilidade como fraude fiscal poderá existir, por outra via, desde que estejam reunidos os respectivos predicados, uma punibilidade como contra-ordenação nos termos dos art.ºs 118.º («1 – ...quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal...»)⁷⁶ e 119.º («1 – As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação prevista no artigo anterior...»)⁷⁷ do RGIT. Quanto à questão da punibilidade da tentativa é preciso mencionar o seguinte: a tentativa é punível no caso de estarmos em face do crime qualificado previsto no art. 104.º do RGIT. Já no caso do artigo 103.º do RGIT não é punível a tentativa, pois, não só, não está conjecturada a sua punibilidade, como ao crime consumado não corresponde pena de prisão superior a 3 anos: cfr. art. 23.º/1 do Código Penal. No n.º 3 do art. 59.º do CPPT⁷⁸, com a redacção outorgada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, refere-se o seguinte:

«3 – Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: § a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega; § b) Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos: § I) Nos 30 dias seguintes ao termo do prazo legal, seja qual for a situação da declaração a substituir; § II) Até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação, para a correcção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada; § III) Até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correcção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado».

Do conteúdo da redacção da alínea b) antes descrita, deste art. 59.º do CPPT, podemos induzir que fica posta de lado a contingente responsabilidade criminal. Não se pode, de modo algum, interpretar, de modo extensivo, a referência à responsabilidade contra-ordenacional como referindo-se ao não apartamento da responsabilidade pela infracção, a qual, na situação em apreço, «a conduta for susceptível de integrar».⁷⁹ De contrário, estaria verificada uma violação ao princípio da legalidade: cfr. art. 29.º da CRP («Aplicação da lei criminal») e art. 1.º do CP.⁸⁰

⁷⁵ CORREIA, Eduardo, *idem ibidem*: «Se, porém, a nova lei não altera o âmbito do direito (v.g. põe fora de circulação um certo tipo de moeda) isso não pode aproveitar àquele que porventura a tenha falsificado».

⁷⁶ Redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

⁷⁷ Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

⁷⁸ «Código do Processo e do Procedimento Tributário», com a redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

⁷⁹ Com uma opinião contrária, SOUSA, J. Lopes de / SANTOS, M. Simas, in op. cit., p. 584.

⁸⁰ O princípio da legalidade demonstra bem a relação próxima entre a Constituição e o Direito penal: NEVES, Castanheira, in «O princípio da legalidade criminal: o seu problema jurídico e o seu critério dogmático», 1988, Boletim da Faculdade de Direito,

Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta; nullum crimen, nulla poena sine lege praevia; nullum crimen, nulla poena sine lege stricta; nullum crimen, nulla poena sine lege certa!

4.1. Breves pré-conclusões:

Por outro lado, tanto a responsabilidade contra-ordenacional como a responsabilidade criminal, face ao n.º 3 do art. 59.º do CPPT que apontámos antes, ficarão afastadas. A denominada hipótese que foi aberta pelo novo Código Penal de 1982, em relação ao CP de 1886, para que se tornasse possível a interpretação extensiva da lei penal deverá ser sempre observada com acentuada prudência designadamente quanto ao sentido possível das palavras.⁸¹ Estamos, de modo evidente, na linha de opinião que considera dever entender-se que uma interpretação que ultrapasse o sentido possível das palavras é inconciliável com o alicerce de segurança jurídica do princípio *nullum crimen nulla poena sine lege*, não obstante não esteja, ainda assim, abrangida por ele.⁸² «A interpretação que, embora tendo na lei um mínimo de correspondência verbal, excede o sentido possível das palavras de lei, é interpretação de tal modo extensiva que deve considerar-se proibida em direito penal».⁸³ Além disso, qualquer eventual novidade introduzida pelo CP de 1982 não pode, de modo algum, chocar com os direitos e deveres fundamentais que estão aclamados na Constituição da República Portuguesa. Por fim, mas não por último, e por outro lado, se se verificarem materializadas duas ou mais das ocorrências previstas no art. 104.º do RGIT, os factos previstos no art. 103.º do RGIT serão puníveis como crime de fraude qualificada: «prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas». Conforme o n.º 3 do art. 104.º do RGIT, e duma outra perspectiva, os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 da presente norma jurídica com o objectivo definido no n.º 1 do art. 103.º não são puníveis de forma independente, salvo se pena mais grave lhes couber.

As designadas «operações fictícias» que estão por detrás das «facturas falsas» são evidenciáveis por meio de indícios e certas operações.⁸⁴

Agora, como se esteve a confirmar, está plasmado no direito positivo português o crime de burla tributária p. e p. pelo art. 87.º do RGIT. Todavia, não nos parece que o RGIT, por meio deste seu regime jurídico, resolva a questão do enquadramento criminal dos chamados casos das «facturas falsas». É que perante os art.ºs 103.º (v.g.: «...que visem...reembolsos ou outras vantagens...»); «...Celebração de negócio simulado...») e 104.º do RGIT (v.g.: «2 – A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente») continua a existir uma adicionada contrariedade no que diz respeito à circunscrição jurídico-criminal dos

Coimbra, Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, Vol. I, 1984, pp. 307-469! Vol. Eduardo Correia em Direito, Coimbra; e ainda BECCARIA, Cesare, in «*Dei delitti e delle pene*», edição italiana de 1776, com tradução de COSTA, J. F. de Faria: «Dos direitos e das Penas», Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1998, ISBN: 972-31-0816-X; ROXIN, Claus / ARZT, G. / TIEDEMANN, Klaus, in «*Introducción al derecho penal y al derecho penal procesal*», Ariel, Barcelona, 1983, ISBN: 84-344-1544-5; LUZÓN PEÑA, D.-M., in «*Curso de Derecho Penal, P.G.*», Editorial Universitas, I, Barcelona, 1996, p. 81; CANOTILHO, J.J. Gomes, in «Estado de Direito», Cadernos Democráticos da Fundação Mário Soares, 7, Gradiva, Lisboa, 1999, ISBN: 978-972-662-656-5; ANDRADE, M. da Costa, in «Consenso e Oportunidade», Jornadas de Direito Processual Penal – O novo Código de Processo Penal, Almedina, Coimbra, 1988; DIAS, J. de Figueiredo, in «Código Penal e outra legislação penal, Introdução», Aequitas, 1992, in «Liberdade – Culpa – Direito Penal», 2.ª ed. 1983, in «Processo Criminal», Lisboa, 1971, p. 122; BRITO, J. de Sousa, in «A Lei penal na Constituição», Estudos sobre a Constituição, volume segundo, Lisboa, 1978.

⁸¹ GONÇALVES, Maia, in op. cit., pp. 175-176.

⁸² BRITO, J. de Sousa, in op. cit.; e GONÇALVES, Maia, in op. cit., p. 176, os quais nos referem ainda: «Com efeito, entre o sentido possível das palavras e o *mínimo de correspondência verbal* a que se refere o n.º 2 do art. 9.º do CC, há ainda um espaço a ser percorrido pela interpretação».

⁸³ GONÇALVES, Maia, *idem ibidem*.

⁸⁴ SOUSA, Alfredo José de, in «Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)», op. cit., p. 105, ponto 26.

casos das «facturas falsas». Desta forma é preciso, por um lado, ter em atenção o seguinte: a burla tributária p. e. p. no art. 87.º do RGIT está integrada nos «crimes tributários comuns»; mas tanto a fraude, p. e. p. no art. 103.º do RGIT, como a fraude qualificada, p. e. p. no art. 104.º do RGIT são «crimes fiscais». Além disso, por outro lado, recusamos o casual apelo da tese da relação de «alternatividade» entre o crime de burla (ainda que «tributária») e o de fraude fiscal.⁸⁵ Esta tese nasce dum desígnio que não pode ser aceitável, quer seja na vertente jurídico-criminal, quer seja desde uma perspectiva económica e social. É uma tese que vai buscar um «mero e exangue formalismo conceitualista».⁸⁶ É evidente, nomeadamente a partir duma perspectiva matemática, que o enriquecimento tanto se verifica assim que se diminui o passivo como quando se aumenta o activo.

Deste modo reafirmamos aqui que Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade tinham e continuam a ter razão⁸⁷: «Nada, por isso, menos fundado do que um tratamento jurídico-penal diferenciado assente, por exemplo, na distinção conceitual entre um enriquecimento (por recebimento de uma soma indevida) e uma não diminuição do património (por não desembolso ou desembolso em montante inferior ao legalmente devido). Em termos jurídico-materiais, trata-se rigorosamente da mesma coisa, a reclamar, por isso, o mesmo tratamento jurídico-penal. Nestes termos, nada juridicamente menos correcto e mais injusto do que considerar que, diferentemente do que sucede nos demais casos, o reembolso determina, só por si, a punição do agente a título de burla. O reembolso indevido é uma forma de enriquecimento do agente e de prejuízo do Estado inteiramente igual às demais».

Tudo para também poder se pré-concluir se não seria suficiente a existência de uma criminalização do âmbito da «fraude»?

5. Conclusão:

Neste ensejo se demonstra que não existe uma solução de fácil leitura – por eventualidade aparente – ao problema de sabermos onde os «casos das facturas falsas» se enquadram no RGIT?

A nossa opinião continua a ser de que essas mesmas situações poderão, porventura, ser enquadradas no crime de fraude previsto e punido no actual RGIT. Crime, o qual, está relacionado, por habitualidade, como outros crimes como é o caso do crime de «branqueamento».⁸⁸

Por todas as indicações ao longo da minha vida académica, os meus agradecimentos aos Meus Amigos e Orientadores, Prof. «Jubilado» Doutor Jorge de Figueiredo Dias e Prof. Catedrático Doutor Manuel da Costa Andrade, da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e, no último caso, também da Universidade Portucalense Infante D. Henrique.

⁸⁵ Cfr. Acórdão do STJ, de 15 de Dezembro de 1993, in *Scientia Iuridica*, 1994, pp. 141 e ss., designadamente na segunda parte do correspondente sumário: «Constitui elemento essencial do crime de burla o enriquecimento do agente como um enriquecimento do património à custa do lesado e provocado por meio de manobras artificiosas; na infracção fiscal não há enriquecimento do agente pois o património não foi acrescido com o não pagamento dos impostos».

⁸⁶ CARVALHO, Américo Taipa de / CUNHA, José Damião da, in op. cit., 1998, p. 855.

⁸⁷ DIAS, J. de Figueiredo / ANDRADE, M. da Costa, in «O Crime de Fraude Fiscal...», RPCC, Coimbra, (1996), pp. 71 e ss..

⁸⁸ Previsto e punido no art. 368.º-A do Código Penal português. Para uma análise mais detalhada deste crime, Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, in «Nota de Coordenação dos Autores Lusitanos do Livro Luso-Brasileiro sobre o Fenómeno do “Branqueamento” e/ou da “Lavagem”», in AA.VV., Coordenação de Nascimento Silva, Luciano / Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, «Lavagem de Dinheiro e Injusto Penal – Análise Dogmática e Doutrina Comparada Luso-Brasileira», Brasil, Curitiba, 2009 (e Lisboa, 2010), pp. 29-40; Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, in «O Crime de “Branqueamento” e a Criminalidade Organizada no Ordenamento Jurídico Português no contexto da União Europeia: novos desenvolvimentos e novas conclusões», in AA.VV., Coordenação de Nascimento Silva, Luciano / Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, «Lavagem de Dinheiro e Injusto Penal – Análise Dogmática e Doutrina Comparada Luso-Brasileira», Brasil, Curitiba, 2009, ISBN: 978-85-362-2695-8 (e Lisboa, 2010, ISBN: 978-989-8312-20-4), pp. 555-668.