



Universidades Lusíada

Ramos, João Batista, 1998-

A fraude fiscal : revisão conceitual e jurisprudencial

<http://hdl.handle.net/11067/7658>

Metadados

Data de Publicação	2023
Resumo	<p>No presente trabalho iremos abordar a fraude fiscal. Estamos no âmbito do direito penal secundário, domínio em que muitas vezes se torna difícil delimitar os contornos do objecto de tutela da norma. Assim se compreende que nas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais apele-se ao sentido e ao alcance da matéria proibida....</p> <p>In this work we will address tax fraud. We are in the scope of secondary criminal law, an area in which it is often difficult do delimit the contours of the object of protection of the norm. Thus, it is understood that in doctrinal and jurisprudential controversies about the legal interest protect by tax crimes, appeal is made to the meaning and the scope of the prohibited matter....</p>
Palavras Chave	Evasão fiscal - Direito e legislação - Portugal, Evasão fiscal - Direito e legislação - Disposições penais - Portugal
Tipo	masterThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULL-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-10-17T14:09:35Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA

FACULDADE DE DIREITO

Mestrado em Direito

**A fraude fiscal:
revisão conceitual e jurisprudencial**

Realizado por:
João Batista Ramos

Orientado por:
Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães

Constituição do Júri:

Presidente: Prof. Doutor José Alberto Rodríguez Lorenzo González
Orientador: Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães
Arguente: Prof.^a Doutora Ana Sofia de Assis Pacheco da Silva

Dissertação aprovada em: 03 de outubro de 2024

Lisboa

2023



UNIVERSIDADE LUSÍADA

FACULDADE DE DIREITO

Mestrado em Direito

A fraude fiscal:
revisão conceitual e jurisprudencial

João Batista Ramos

Lisboa

Agosto 2023



UNIVERSIDADE LUSÍADA

FACULDADE DE DIREITO

Mestrado em Direito

A fraude fiscal:
revisão conceitual e jurisprudencial

João Batista Ramos

Lisboa

Agosto 2023

João Batista Ramos

A fraude fiscal:
revisão conceitual e jurisprudencial

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Lusíada para a obtenção do grau de
Mestre em Direito.

Área científica: Ciências Jurídico-Criminais

Orientador: Prof. Doutor Vasco António Branco
Guimarães

Lisboa

Agosto 2023

FICHA TÉCNICA

Autor João Batista Ramos
Orientador Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães
Título A fraude fiscal: revisão conceitual e jurisprudencial
Local Lisboa
Ano 2023

MEDIATECA DA UNIVERSIDADE LUSÍADA - CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

RAMOS, João Batista, 1998-

A fraude fiscal : revisão conceitual e jurisprudencial / João Batista Ramos ; orientado por Vasco António Branco Guimarães. - Lisboa : [s.n.], 2023. - Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Lusíada.

I - GUIMARÃES, Vasco Branco, 1956-

LCSH

1. Evasão fiscal - Direito e legislação – Portugal
2. Evasão fiscal - Direito e legislação – Portugal - Disposições penais
3. Universidade Lusíada. Faculdade de Direito - Teses
4. Teses - Portugal - Lisboa

1. Tax evasion - Law and legislation – Portugal
2. Tax evasion - Law and legislation – Portugal - Criminal provisions
3. Universidade Lusíada. Faculdade de Direito - Dissertations
4. Dissertations, academic - Portugal - Lisbon

LCC

1. KKQ3695.R36 2023

A todos aquellos que amo.

AGRADECIMENTOS

A todos aqueles que estiveram presentes na minha vida durante esta etapa.

Obrigado.

APRESENTAÇÃO

A Fraude Fiscal – Revisão Conceitual e Jurisprudencial

João Batista Ramos

No presente trabalho iremos abordar a fraude fiscal. Estamos no âmbito do direito penal secundário, domínio em que muitas vezes se torna difícil delimitar os contornos do objecto de tutela da norma. Assim se compreende que nas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais apele-se ao sentido e ao alcance da matéria proibida.

Palavras-chave: Ilícitude; Fraude; Receitas Tributárias; Valor; Pena; Falsificação; Manipulação.

PRESENTATION

Tax Fraud - Conceptual and Jurisprudential Review

João Batista Ramos

In this work we will address tax fraud. We are in the scope of secondary criminal law, an area in which it is often difficult to delimit the contours of the object of protection of the norm. Thus, it is understood that in doctrinal and jurisprudential controversies about the legal interest protected by tax crimes, appeal is made to the meaning and the scope of the prohibited matter.

Keywords: Illegality; Fraud; Tax Revenue; Value; Pity; Falsification; Manipulation.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

- Art.º - Artigo
- CRP - Constituição da República Portuguesa
- IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado
- LGT - Lei Geral Tributária
- N.º - Número
- RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

SUMÁRIO

1. Introdução	19
2. O crime de fraude fiscal – art.º 103 do RGIT	22
2.1. Tipicidade.....	23
2.2. Ilicitude.....	23
2.3. Culpa.....	24
3. O crime de fraude fiscal qualificada – art.º 104 do RGIT	27
3.1. As circunstâncias qualificantes: as alíneas a) a g) do art.º 104 do RGIT	28
4. O bem jurídico protegido	33
4.1. A receita tributária.....	34
4.2. A violação da confiança pública	35
4.3. Posição sobre o bem jurídico	36
5. O montante da infracção – elemento do tipo ou requisito de punibilidade?	39
5.1. O valor como elemento do tipo	40
5.2. O valor como requisito de punibilidade.....	41
5.3. Posição sobre esta questão	42
6. As penas	45
6.1. A técnica legislativa de remissão utilizada pelo legislador	46
7. Os conceitos de planeamento fiscal, evitação fiscal e evasão fiscal	49
7.1. O planeamento fiscal	53
7.1.1. O planeamento fiscal agressivo	54
7.2. A evitação fiscal.....	55
7.3. A evasão fiscal.....	55
8. Principais conclusões	58
Referências.....	60

1. INTRODUÇÃO

O objecto de investigação do presente trabalho é o estudo do crime de fraude fiscal no sistema jurídico português.

Uma correcta compreensão das normas incriminadoras previstas nos artigos 103.º, 104.º e 105.º do RGIT pressupõe a determinação do respectivo objecto de tutela. As condutas proibidas e punidas devem estar referidas, por exigências de legitimação penal, à protecção de um bem jurídico-penal. Espera-se que as incriminações fiscais surjam na sequência do cumprimento da função de protecção subsidiária de bens jurídicos reconhecida ao direito penal. Contudo, impõem-se algumas palavras sobre as concepções doutrinárias que têm vindo a ser referidas pela doutrina portuguesa a propósito do bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais.

A investigação incidirá numa tomada de posição sobre as divergências doutrinárias e o seu reflexo jurisprudencial.

De entre estas analisaremos com particular cuidado o elemento falsificação descrito no tipo criminal, o requisito de punibilidade valor da receita tributária sonegada, caracterização da acção típica, ilícita e dolosa como crime de actividade ou crime contra o património.

Em relação ao elemento falsificação que também existe na burla tributária, faremos uma análise detalhada procurando distinguir com clareza entre os dois tipos criminais tributários.

Em relação à receita tributária sonegada como elemento do tipo, ou requisito de punibilidade, aprofundaremos a questão chamando, ou seja, estabelecendo uma comparação entre o artigo 118º do RGIT (contra ordenação tributária) e o artigo 103º e 104º do RGIT, procurando demonstrar que existe uma fragilidade no tipo criminal, porque o imposto sonegado depende da autoliquidação do infractor, e esta é passível de manipulação por parte do contribuinte faltoso/agente criminoso.

A propósito da qualificação da fraude fiscal como crime de actividade, ou crime contra o património, paralisaremos as fragilidades que esta divergência doutrinária cria, nomeadamente em crimes omissivos. Exposição e análise de jurisprudência qualificada sobre os temas assim minuciados.

Utilizaremos o método dedutivo para o estudo dos princípios e compreensão dos elementos do tipo, ilicitude e culpa. A metodologia a ser utilizada na pesquisa também incidirá na leitura da doutrina existente.

Utilizaremos o método indutivo na análise dos casos jurisprudenciais como forma de demonstração e compreensão do afirmado em sede teórica.

2. O CRIME DE FRAUDE FISCAL – ART.º 103 DO RGIT

As infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações (art.º 2º nº 2 do RGIT). O crime de fraude fiscal é um crime fiscal, doloso e público, ou seja, não é exigida queixa e/ou acusação particular.

Quando estamos perante o crime de fraude fiscal, os contribuintes podem reduzir a sua carga fiscal adoptando um comportamento “contra legem”, isto é, um comportamento em que a poupança fiscal resulta da prática de actos contrários à lei, ilícitos portanto, dando lugar à fraude à lei. Este crime fiscal caracteriza-se pela prática de actos ou negócios contrários à lei fiscal, logo ilícitos, assinalados como negócios “contra legem”. Exemplos disto são: a não entrega ao Estado dos impostos cobrados ou retidos a terceiros, a obtenção de reembolsos fiscais indevidos, a alteração ou a ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor quer quanto à natureza (João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, *lições de fiscalidade volume ii*, p. 50).

Segundo Manuel de Andrade, um negócio contra a lei (onde se inclui a fraude fiscal) é um negócio que ofende aberta ou declaradamente uma proibição legal.¹ Para João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, a fraude fiscal constitui uma violação da lei, sendo portanto um comportamento ilícito que tem consequências negativas sérias para o desenvolvimento económico, levando à diminuição da receita pública abalando a ideia de justiça e os valores prevaletentes, ao passo que não inibe os evasores de acesso à provisão pública, como é o caso da saúde ou da educação.²

Assim sendo, os negócios contra a lei são ilícitos, não deixando de ser devidos os impostos que os actos ou negócios em violação da lei fiscal evitaram. O crime de fraude fiscal encontra-se abrangido no domínio do ilícito fiscal ocorrendo quando existe uma violação (directa) da lei, ou seja, quando se verificarem os requisitos das normas de incidência e, porém, exista uma fuga ao imposto devido. Como vimos anteriormente, estamos perante uma infracção às normas tributárias.

O crime de fraude fiscal é um crime fiscal previsto no artigo 103.º do RGIT.

¹ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 57.

² CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 61.

2.1. TIPICIDADE

Segundo Jorge Figueiredo Dias, num sistema teleológico-funcional da doutrina do crime, não há lugar a uma construção que separe, em categorias autónomas, a tipicidade e a ilicitude (Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, p. 313).

No entanto, apesar do acima referido, é importante distinguir a tipicidade em geral da tipicidade fiscal, olhando com atenção para os elementos do tipo, do crime de fraude fiscal.

A tipicidade, em direito penal, é a correspondência ou a conformidade do facto praticado com previsão da norma incriminadora, ou seja, a norma legal, e distingue-se em dois conceitos: o tipo indiciário ou provisório, e o tipo essencial ou definitivo. O primeiro abrange apenas as circunstâncias descritas na norma incriminadora, ao passo que o segundo abrange todos os elementos constitutivos do crime.

O facto típico, em direito fiscal, isto é, a tipicidade fiscal, é aquela em que a lei prevê um conjunto de comportamentos que podem configurar uma tributação.

Analisaremos adiante (em especial no ponto 5.) os elementos do tipo, identificando de forma clara quais os elementos relevantes que caracterizam o crime de fraude fiscal.

2.2. ILICITUDE

No que concerne à ilicitude do direito penal fiscal, a doutrina portuguesa identifica e autonomiza três grandes modelos essenciais, de acordo com diversos autores, tais como, Susana Aires de Sousa, Jorge Figueiredo Dias, Manuel Costa Andrade e Silva Dias. O modelo inicial concede ao bem jurídico uma natureza patrimonial, onde as receitas fiscais provenientes de cada tipo de imposto são obtidas integralmente e tempestivamente. A infracção fiscal ocorre, neste primeiro modelo, predominantemente consumada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a efectiva lesão do bem jurídico, isto é, a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, que se concretiza na falta de pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido.

O segundo modelo fabrica e faz a incriminação fiscal atendendo isoladamente aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração. A ilicitude concentra-se, assim sendo, na violação dos deveres de informação, transparência e verdade

fiscal. A propensão natural do bem jurídico a proteger aproxima-se dos bens jurídicos específicos dos crimes de falsificação, que são, a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos, na área própria da prática fiscal. Uma outra particularidade característica deste modelo é a prevalência na estrutura do ilícito do desvalor da acção, formatando os crimes fiscais predominantemente como crimes formais ou de desobediência.

Por último, existem alguns autores que identificam modelos mistos ou compromissórios, que resultam da combinação de elementos que compõem os modelos anteriores, pretendendo garantir protecção penal aos valores da verdade e da transparência, e aos interesses patrimoniais-fiscais. O agente tem como finalidade alcançar um resultado, que terá de o ter presente para a realização do tipo, mas que não é necessário alcançar de facto para que a infracção se concretize, originando assim uma impropriedade entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo, pois o preenchimento do tipo subjectivo impugna a verificação cumulativa de mais elementos do que o preenchimento do tipo objectivo.

A solução seguida pelo legislador português no RGIT consiste na escolha de uma concepção de carácter patrimonialista do bem jurídico tutelado, centrada na obtenção das receitas tributárias. Por outras palavras, existe uma forte dimensão patrimonial relativa à factualidade típica dos crimes fiscais, levando a concluir que mediante a ilicitude se pretendeu proteger as receitas tributárias enquanto componente activa do património tributário do Estado.

2.3. CULPA

Antes de mais a culpa consiste num juízo de censura feito ao agente.

A culpa é a condição de existência ou não de crime. Este elemento define-se em função daquele que pratica um facto ilícito. A culpa é o grau de adesão (à tipicidade ou não tipicidade) da vontade do agente.

É importante definir um outro elemento que é o dolo.

O dolo existe quando há conhecimento e vontade na realização do facto típico. É constituído por dois elementos: o elemento intelectual (conhecimento) e o elemento volitivo (vontade de realizar o facto do típico). Há duas modalidades de dolo que importa distinguir neste crime: o dolo directo e o dolo eventual.

No dolo directo o agente prevê e quer a realização do facto típico como fim último da sua conduta, e a previsão não tem de ter um certo grau. No dolo eventual o agente prevê a realização do facto típico como possível.

De acordo com o RGIT, não estamos perante o crime de fraude fiscal quando o dolo não está presente, pois tem de haver um conhecimento e vontade de realização do tipo objectivo. Esta situação aplica-se também às contra-ordenações uma vez que, mediante o artigo 118.º do RGIT, as contra-ordenações são igualmente dolosas, sendo a única diferença relevante o montante. Diz-nos o artigo 118.º n.º1: “Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre € 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 37 500”.

Já as omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação são puníveis com coima de € 375 a € 22 500, nos termos do artigo 119.º n.º 1 do RGIT. O n.º6 do mesmo artigo confirma que esta situação não se aplica a crimes negligentes, isto é, é necessário que haja dolo de culpa, dizendo que não é aplicada coima se estiver regularizada a falta cometida e a mesma revelar um diminuto grau de culpa.

No que toca ao crime de fraude fiscal por omissão, o tipo de culpa doloso deve ser definido da mesma forma que o é nos crimes de acção, ou seja, como uma atitude interna praticada pelo omitente, que é aquele que tem o dever de declarar. Encontra-se aqui presente o elemento “emocional” do dolo da culpa. Quem, apesar de representar, ao nível da consciência intencional e do conhecimento e vontade de realização, todos os elementos indispensáveis a uma verdadeira orientação da consciência ética para o desvalor da ilicitude, porém não a alcança, responde a título de dolo apesar da falta de consciência e de conhecimento do ilícito que atinge o seu comportamento omissivo.

No crime de fraude fiscal uma falta de consciência do ilícito omissivo pode ocorrer com alguma frequência. Embora o dever de declarar seja óbvio, poderá não haver consciência. Levanta-se aqui uma questão: o agente sabe que está obrigado a declarar e, mesmo assim, omite dolosamente? Estando perante uma omissão, a representação da situação típica oferece um fraco estímulo e impulso para uma tomada de consciência do ilícito.

Como vimos anteriormente não existe crime de fraude fiscal negligente. O mesmo também se aplica ao crime de fraude fiscal por omissão, sendo que para tal a atitude interna do omitente teria de ser motivada por descuido ou leviandade perante o dever-jurídico-penal, que é o dever de declarar. Neste caso concreto o omitente para ser punido a título de negligência, teria de violar o cuidado objectivamente imposto e não evitar o resultado. Só assim se comprova que o omitente agiu com descuido e leviandade.

3. O CRIME DE FRAUDE FISCAL QUALIFICADA – ART.º 104 DO RGIT

O artigo 104.º independentizou um conjunto de circunstâncias que motivam a qualificação da Fraude Fiscal, isto é, este mesmo artigo tipifica a Fraude Fiscal Qualificada. O legislador através deste artigo pretende defender e proteger o património do Estado, na sua vertente fiscal, contra ataques tendencialmente gravosos. Trata-se de um crime especial, qualificado, relativamente ao crime de fraude previsto no art.º 103.º. Daí que o n.º 1 do art.º 104.º do RGIT diga que os factos previstos no artigo anterior são puníveis com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e pena de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas a) a g) do artigo em causa.

De igual modo o n.º 2 do art.º 104 refere-se à qualificação da fraude fiscal que se encontra prevista no art.º 103 do RGIT, embora nesta situação apenas seja necessário estar presente um requisito: ou o crime ter sido praticado 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; ou a vantagem patrimonial ser superior a € 50 000.

Por sua vez o n.º 3 do art.º 104.º prevê ainda outra possibilidade de qualificação que consiste na vantagem patrimonial ter um valor superior a € 200 000.

Poderá questionar-se se o crime de fraude fiscal qualificada supõe também como seu elemento o limite quantitativo estabelecido pelo art.º 103.º n.º 2 do RGIT, quando a qualificação não seja de valor superior ao estabelecido na alínea b) do n.º 2 ou no n.º 3 do art.º 104. Para Germano Marques da Silva esse limiar quantitativo é também aplicável à fraude qualificada, pois trata-se de um elemento do crime do artigo 103.º, e o artigo 104.º refere-se aos factos previstos no artigo anterior. De acordo com este autor o elemento quantitativo é elemento do facto típico previsto no art.103.º.³ Também para Susana Aires de Sousa a resposta só pode ser no sentido da validade, no âmbito do artigo 104.º, daquela condição objectiva de punibilidade. Segundo esta autora a fraude qualificada só assume dignidade penal quando a vantagem patrimonial ilegítima conseguida pelo agente em detrimento do património do Estado for igual ou superior ao limite quantitativo estabelecido pelo art.º 103.º n.º 2 do RGIT.⁴

³ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 235.

⁴ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 110.

O crime de fraude fiscal qualificada é punível com prisão até 5 anos, caso o responsável seja uma pessoa singular, e com pena de multa de 240 a 1200 dias, se o responsável for uma pessoa colectiva. Caso a vantagem patrimonial tenha um valor superior a € 200 000 a pena de prisão aplicável é de 2 a 8 anos para as pessoas singulares, ao passo que a pena de multa é de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

No que diz respeito à gravidade da pena aplicável, ou seja, pena de prisão até 5 anos ou até 8 anos, a fraude fiscal qualificada admite a forma de tentativa. Na opinião de Germano Marques da Silva há uma lacuna no RGIT, pois a tentativa só é punível (salvo os casos expressamente previstos na lei) quando ao crime for aplicável uma pena de prisão superior a 3 anos. Logo, segundo Germano Marques da Silva, às pessoas colectivas nunca é aplicável pena de prisão uma vez que, no regime comum há uma correspondência entre a pena de prisão e a pena de multa, mas tal não se sucede no RGIT. E daqui resulta que relativamente às pessoas colectivas não pode haver tentativa. Deste modo conclui-se que se trata de uma solução injusta, mas para a qual não se encontra qualquer tipo de solução, porque a aplicação analógica é expressamente proibida no Direito Penal no que toca às normas incriminadoras.⁵

3.1. AS CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICANTES: AS ALÍNEAS A) A G) DO ART.º 104 DO RGIT

O tipo objectivo de ilícito do crime de Fraude Fiscal Qualificada contempla obrigatoriamente os elementos que caracterizam o tipo matricial de Fraude, assim como os elementos que caracterizam para além daquele tipo legal e que, dessa forma, justificam a agravação da punição e conferem àquela norma uma natureza de especialidade. O artigo 104.º n.º 1 do RGIT apresenta estes pormenores qualificadores. Porém, para que estejamos perante o crime de Fraude Qualificada é necessário que se verifique a acumulação de dois ou mais elementos, dando origem assim a uma técnica original de qualificação por acumulação ou adição. O crime de Fraude Fiscal Qualificada ocorre então quando mais do que uma das circunstâncias previstas no artigo 104.º se acrescentam às condutas ilegítimas tipificadas no artigo 103.º. Consideram-se como tal as seguintes situações:

- a) “O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária”. Encontram-se presentes nesta alínea as situações em que o agente é auxiliado na sua

⁵ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 235.

conduta ilegítima de ocultação ou alteração dos factos ou valores com relevo tributário ou na celebração de um negócio simulado por um terceiro, que tem deveres profissionais especiais, na área fiscal, como é o caso de um contabilista, técnico oficial de contas, revisor oficial de contas, advogado, ou seja, cabem no âmbito desta alínea os casos em que o crime de fraude fiscal qualificada é executado em comparticipação com terceiros que tenham especiais deveres profissionais de carácter tributário.

- b) “O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções”. O legislador parece definir como funcionário público o disposto no artigo 386.º do Código Penal. Para se punir por esta alínea não é suficiente que o agente seja funcionário público, é necessário que o crime seja executado com um abuso grave das funções do funcionário. Para Susana Aires de Sousa suscitam-se aqui algumas dúvidas quanto à admissão de um elemento qualificador tão abrangente, pois esta autora diz-nos que a situação que é capaz de revelar uma especial ilicitude, justificadora de uma punição agravada, é o abuso de funções levado a cabo por um funcionário da administração fiscal, e não por qualquer funcionário público, o qual, segundo Susana Aires de Sousa, na ausência de outras circunstâncias qualificadoras, somente cometeria uma Fraude simples.⁶
- c) “O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções”. O legislador igualou as situações em que o agente é ele mesmo funcionário público e aquelas em que ele se socorre, no exercício da sua conduta ilegítima, de funcionário público. Caso a conduta seja voluntária estamos perante casos de comparticipação, por norma de co-autoria ou de cumplicidade, a menos que por meio de outra disposição penal a sua conduta se puna com uma pena mais grave, mediante o n.º 3 do artigo em causa. No caso da conduta ser realizada por omissão, isto é, que haja ocultação de valores que deviam ser declarados à administração fiscal, sendo a fraude fiscal, nesta modalidade, um crime específico, Susana Aires de Sousa entende que só o agente poderia ser punido pela prática de Fraude Qualificada, sendo o funcionário público eventualmente punido nos termos das normas penais comuns, incluindo o disposto no artigo 28.º e 29.º do Código Penal.⁷
- 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”. Nesta alínea estão em causa acontecimentos que, na carência desta norma, representariam crimes de falsificação, destruição ou ocultação de documentos com relevância fiscal. Está fora desta alínea a falsificação de facturas, porque o legislador refere-se concretamente a esta situação no n.º 3 deste artigo 104.º.

⁶ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 107 e 108.

⁷ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 108.

- e) “O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro”. A referência, ou seja, a remissão para o “número anterior” a que esta alínea se refere é um lapso do legislador, uma vez que a referência ao número anterior diz respeito à alínea anterior. O n.º 1 é o primeiro número do artigo 104.º, não existindo, logicamente, nenhum número anterior, é sim na alínea anterior que são referidos outros documentos e elementos com valor tributário. O agente cuja conduta preenche esta alínea usa documentos ou elementos probatórios com valor fiscal que um terceiro inventou. O legislador igualou, desta forma, as situações em que a falsificação ou manipulação é produzida pelo agente (alínea d)) àqueles casos em que o agente faz uso de documentos que o próprio sabe que não são verdade. Estão fora deste âmbito as facturas falsas pelo mesmo motivo apontado na alínea anterior.
- f) “Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável”. O legislador pretendeu conter casos de aproveitamento ilegítimo de meios fiscalmente mais favoráveis consagrados noutros ordenamentos jurídicos. É o caso das off-shores, isto é, importa saber qual é o regime fiscal a que estão sujeitas nesse território fora de Portugal. É preciso referir que a conduta tem de preencher alguma das condutas ilegítimas de fraude previstas no artigo 103.º. Os casos de planeamento fiscal que dizem respeito a uma eficaz gestão empresarial e que, por norma, se traduzem em escolhas fiscais extra legem não são abrangidas por esta norma.
- g) “O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais”. Para Susana Aires de Sousa torna-se difícil determinar o alcance deste preceito, designadamente o conceito de “relações especiais”.⁸ De acordo com Germano Marques da Silva as relações especiais a que esta alínea se refere são, em princípio, as sociedades a que se refere o Título VI do Código das Sociedades Comerciais.⁹ Conclui-se que estão fora do âmbito desta alínea casos abrangidos pelas alíneas anteriores, sob pena de uma dupla valoração proibida do mesmo facto.

As conclusões retiradas para a Fraude fiscal simples são também válidas para a Fraude Qualificada. O legislador, nas alíneas a), c), e) e g), refere-se a casos em que a infracção tributária é feita com a ajuda de terceiros. Caso a conduta realizada pelo agente seja na modalidade omissiva de ocultação de factos ou valores com relevância fiscal, o terceiro será punido por cumplicidade pela prática do crime de fraude fiscal qualificada e quem tinha o dever de declarar será punido pela autoria do mesmo

⁸ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 109.

⁹ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 236.

crime, pois trata-se, de acordo com Susana Aires de Sousa, de um crime específico. Para esta autora nas hipóteses de participação em crime específico caberá, no entanto, averiguar da aplicação, por via do artigo 3.º do RGIT, dos artigos 28.º e 29.º do Código Penal.¹⁰

O legislador entendeu que os factos previstos na alínea d) e na alínea e) do n.º 1 do artigo 104.º não são puníveis autonomamente, “a não ser que sejam punidos com pena mais grave”.

Na norma anterior consideram-se apenas os factos descritos na alínea d) e na alínea e) do artigo 104.º n.º 1.

¹⁰ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 111.

4. O BEM JURÍDICO PROTEGIDO

Os modelos essenciais descritos no ponto 2.2 ilicitude (do crime de fraude fiscal) são também um aspecto relevante a tratar neste ponto.

Como vimos anteriormente a doutrina portuguesa identifica e independentiza três grandes modelos fundamentais. O primeiro modelo concede ao bem jurídico uma natureza patrimonial, que se traduz na obtenção completa e oportuna das receitas tributárias que provêm de cada tipo de imposto. A infracção tributária ocorre, neste modelo, em maior quantidade ou intensidade conformada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a efectiva lesão do bem jurídico, ou seja, exige a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, que se concretiza na ausência de pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido. De acordo com Susana Aires de Sousa uma construção deste tipo coloca o acento tónico no desvalor do resultado.¹¹

O segundo modelo gera e constrói a incriminação fiscal deferindo exclusivamente aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração. A ilicitude centraliza-se, assim sendo, na violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal. A natureza do bem jurídico a apoiar assemelha-se aos bens jurídicos específicos dos crimes de falsificação, tais como a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos, na área própria da prática fiscal. Reconhecido, então, o objecto a tutelar, a estrutura típica pode ser usada como expressão de um perigo para aquele bem jurídico. Uma outra característica deste modelo, para Susana Aires de Sousa, é a prevalência na estrutura do ilícito do desvalor da acção, configurando os crimes fiscais predominantemente como crimes formais ou de desobediência.¹²

O terceiro e último modelo é aquele que é autonomizado por alguns autores, isto é, alguns autores autonomizam modelos mistos ou compromissórios, que resultam da combinação de elementos que compõem os modelos anteriores, empenhados em garantir protecção penal quer aos valores da verdade e da transparência quer aos interesses patrimoniais-fiscais.

Susana Aires de Sousa defende que o legislador português (no RGIT) parece ter optado por uma concepção de carácter patrimonialista do bem jurídico tutelado,

¹¹ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 68.

¹² SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 68.

centrada na obtenção das receitas tributárias. Por outras palavras, existe uma forte dimensão patrimonial inerente à factualidade típica dos crimes fiscais, induzindo a concluir que mediante aqueles ilícitos se quis proteger as receitas fiscais enquanto componente activa do património tributário do Estado.¹³

4.1. A RECEITA TRIBUTÁRIA

O artigo 103.º n.º 2 do RGIT estabelece que o crime de fraude fiscal não é punível caso a vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a € 15 000, ou seja, para se verificar que estamos perante o crime de fraude é necessário que a diminuição das receitas tributárias susceptível de ser causada pela conduta típica indevida não seja inferior a € 15 000.

Para Susana Aires de Sousa a interpretação desta norma revela alguma complexidade, pois, a determinação da vantagem patrimonial que a conduta do agente pode ilegítimamente proporcionar é, por vezes, difícil.¹⁴ A vantagem patrimonial ilegítima referida no artigo 103.º n.º 2 tem de estar correspondente ao montante que o sujeito quis, de modo ilegítimo, não ter de pagar. No crime de Fraude fiscal a vantagem patrimonial ilegítima constitui o reverso da diminuição das receitas tributárias.

Segundo Susana Aires de Sousa, a redacção pouco clara do n.º 2 do artigo 103.º suscita ainda outro problema, ou a “vantagem patrimonial ilegítima” tem de ser efectivamente realizada ou antes se refere àquela que a conduta é idónea a concretizar, constituindo assim uma clara antecipação da tutela.¹⁵ Um argumento sistemático que se baseia na previsão de um valor igual, para efeitos semelhantes, que se encontra no RGIT – o artigo 96.º, n.º 1 (Introdução Fraudulenta ao Consumo) no contexto dos crimes aduaneiros, e o artigo 106.º, n.º 1 (Fraude contra a Segurança Social), no contexto dos crimes contra a Segurança Social – não pode ser usado como suporte interpretativo. No que à Introdução Fraudulenta ao Consumo diz respeito, o legislador enuncia taxativamente que a conduta é punida “se o valor da prestação tributária em falta for superior a € 15 000”. Já relativamente à Fraude contra a Segurança Social, a acusação só se verificará caso o agente actue “com intenção de obter para si ou para outrem vantagem ilegítima de valor superior a € 7 500”.

¹³ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 70.

¹⁴ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 83.

¹⁵ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 85.

Caso a vantagem patrimonial ilegítima obtida pelo agente através da sua conduta fraudulenta for inferior ao valor legalmente previsto não estamos perante o ilícito penal do crime de Fraude Fiscal, mas sim perante os ilícitos contra-ordenacionais consagrados nos artigos 118.º (Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes) e 119.º (Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes).

A susceptibilidade de obter uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a € 15 000 estabelece, desta forma, uma condição concreta de punibilidade.

Susana Aires de Sousa diz-nos que, a propósito do n.º 2 do artigo 103.º, não podemos deixar de compor um par de considerações sobre alguma incoerência legislativa que, atravessa os crimes tributários.¹⁶ Também no contexto da Fraude contra a Segurança Social, o legislador presta consideração à receita tributária que o agente tem o propósito de obter, pois terá de apresentar um valor superior a € 7 500. Relativamente ao disposto que consagra a Burla Tributária, novidade criminalizadora do RGIT presente no artigo 87.º, verifica-se a importância da atribuição patrimonial, desta feita não para afastar a punição, mas sim para relevar a sua agravação, com recurso às definições de “valor elevado” e de “valor consideravelmente elevado” do Código Penal.

Assim sendo, nos termos do artigo 11.º alínea d), a definição dos conceitos referidos é enviada para o artigo 202.º, alíneas a) e b) do Código Penal. Caso se verifique uma vantagem patrimonial ilegítima inferior a € 15 000, a punição pelo crime de Fraude fiscal é excluída.

4.2. A VIOLAÇÃO DA CONFIANÇA PÚBLICA

A violação da confiança pública consiste no dever de boa-fé por parte do contribuinte, ou seja, ocorre devido ao facto do sistema tributário atribuir a responsabilidade ao declarante de pagar o imposto. A declaração do contribuinte faz fé na sua palavra (até prova em contrário) nos termos do artigo 75.º da LGT, onde se presumem “verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes”.

A administração confia na boa-fé das declarações dos contribuintes, pois caso tal não se verifique coloca-se em causa a fé-pública e a honra dos compromissos fiscais, porque o contribuinte tem como dever honrar os seus compromissos fiscais.

¹⁶ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 87.

A violação da boa-fé pressupõe que o agente tem noção de que o acto que cometeu é ilícito, ou seja, o agente tem conhecimento que não agiu de acordo com a lei.

Nestas situações estamos perante uma dolosa subtracção da receita tributária.

4.3. POSIÇÃO SOBRE O BEM JURÍDICO

A não entrega da receita tributária devida coloca em causa o valor ético e o bem jurídico protegido conforme o montante, isto é, a não entrega da receita devida acarreta duas consequências de acordo com o artigo 103.º e o artigo 118.º do RGIT, cujas diferenças estão patentes no montante definido pelo legislador.

Enquanto nos termos do artigo 103.º do RGIT estamos perante um crime doloso punível se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a € 15 000, no artigo 118.º não estamos perante um crime doloso mas sim perante uma contra ordenação dolosa, pois nesta última falta um elemento do crime.

Na contra ordenação prevista no artigo 118.º não há lugar a uma apropriação indevida omissiva, ao passo que no crime de fraude fiscal consagrado no artigo 103.º a conduta omissiva encontra-se presente na alínea c) do n.º 1.

De acordo com a jurisprudência, o acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 08-01-2013 enuncia:

- O valor de 15.000 euros previsto no art.º 103.º n.º 2 do RGIT integra o tipo de ilícito e estende-se ao tipo qualificado do art.º 104.º do RGIT, que não prevê um tipo autónomo mas sim um conjunto de circunstâncias qualificadoras do ilícito base;

- A opção do legislador português foi a de criação de um regime penal fiscal extravagante, autónomo, completo e fechado, que centraliza e trata determinados ilícitos, excluindo a aplicação do direito penal de justiça quando estão em causa exclusivamente interesses do Estado;

- E se este regime penal especial não pune determinada conduta, é ilegal e inconstitucional a procura da norma incriminadora no Código Penal, que aparentemente o prossiga;

- Os factos que consubstanciem vantagem ilegítima inferior a 15.000 euros não realizam, materialmente, nem o crime de fraude fiscal, simples ou agravado, nem a falsificação ou a burla do Código Penal.

Nesta última situação, uma vez que a vantagem patrimonial ilegítima não atingiu o valor previsto na lei, ou seja, o valor previsto no artigo 103.º do RGIT para que o agente fosse punido pelo crime de fraude fiscal, o agente sofrerá, então, uma punição nos termos do artigo 118.º do RGIT.

5. O MONTANTE DA INFRACÇÃO – ELEMENTO DO TIPO OU REQUISITO DE PUNIBILIDADE?

A Fraude fiscal apresenta na sua conduta dois tipos: o tipo objectivo e o tipo subjectivo.

O tipo objectivo corresponde às condutas descritas no art.º 103.º n.º 1 alíneas a), b) e c) quando estas sejam susceptíveis de causar diminuição das receitas tributárias. O montante da infracção, como já vimos anteriormente, tem de ser igual ou superior a € 15 000. O crime de Fraude fiscal só se verifica mediante declaração devidamente apresentada que, de acordo com a lei, deve ser dirigida à Administração Tributária.

As condutas ilegítimas tipificadas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 103.º “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” integram o tipo objectivo do dolo.

Alguma doutrina apresenta dificuldades em interpretar o art.º 103.º relativamente à qualificação e interpretação do elemento típico “que visem”. A dúvida consiste em qualificar este elemento típico como um elemento subjectivo específico que não é parte integrante do dolo do tipo, ou seja, se esta norma exige dolo específico, isto é, o conhecimento, vontade e intenção do agente na realização do tipo objectivo relativo à diminuição das receitas tributárias. Ou, se por outro lado é suficiente que as condutas referidas sejam devidamente aptas a causar a diminuição das receitas tributárias.

Germano Marques da Silva considera que “visar” é sinónimo de “referir-se a” e assim sendo não seria necessária a intenção de causar diminuição das receitas tributárias. Deste modo este autor inclina-se para considerar que o tipo do art.º 103.º exige o conhecimento e vontade de realização do tipo objectivo relativo à diminuição das receitas tributárias. O termo “visar” na óptica de Germano Marques da Silva significa “ter em vista; ter o propósito de; ter em mira, ter por finalidade”, o que acarreta necessariamente a intenção de obter um fim que vai para além do facto objectivo¹⁷, logo, para este autor, o art.º 103.º no que diz respeito à qualificação e interpretação do elemento típico “que visem” exige dolo específico.

¹⁷ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 223 e 224.

O tipo objectivo de ilicitude da fraude fiscal verifica-se com a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias.

5.1. O VALOR COMO ELEMENTO DO TIPO

A primeira dúvida que o valor origina diz respeito à natureza do seu limite quantitativo, ou seja, o limiar quantitativo de € 15 000. A natureza deste limite ou corresponde a um elemento do tipo ou a um requisito de punibilidade. Germano Marques da Silva entende tratar-se de um elemento do tipo, isto é, do valor como elemento do tipo e, consequentemente, o limiar quantitativo acima referido deve ser abrangido pelo dolo do agente.¹⁸

Segundo Germano Marques da Silva, ainda sobre este elemento, suscita-se a questão de saber se a quantia em causa diz respeito apenas ao imposto ou a cada imposto derivado do mesmo facto ou se, a quantia referida, inclui adicionais e juros moratórios ou compensatórios que sejam eventualmente devidos.¹⁹

O autor afirma que a quantia inclui todos e só os valores que devam constar da declaração a apresentar à Administração Tributária. O critério é aquele que resulta de cada declaração enganosa, uma vez que o mesmo não releva o crédito tributário, mas só a prestação tributária que deva constar da declaração. Desta forma, é em função de cada declaração que se determina o valor da diminuição das receitas tributárias que devam constar na declaração enganosa ou omissiva apresentada à Administração Tributária.²⁰

Por último, Germano Marques da Silva entende, todavia, que os juros devidos à mora na declaração ou resultantes da prática do facto típico não devem ser considerados naquela quantia, visto que não constatarão da própria declaração.²¹

De acordo com a jurisprudência, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 09-04-2014 enuncia:

- A parcela da conduta dos arguidos que respeita ao IVA, porque cada uma das declarações apresentadas que visavam a obtenção de vantagem patrimonial

¹⁸ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 231.

¹⁹ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 231.

²⁰ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 231.

²¹ SILVA, Germano Marques da (2018) - *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, pág. 231.

correspondente ao reembolso do imposto é inferior a € 15 000, torna-se, mediante o disposto do art.º 103.º do RGIT, jurídico-penalmente irrelevante, não havendo qualquer tipo de penalização.

Assim sendo, este valor definido pelo legislador respeita à natureza do mesmo, como um elemento do tipo sendo o valor abrangido pelo dolo do agente.

5.2. O VALOR COMO REQUISITO DE PUNIBILIDADE

Apesar do que foi mencionado no ponto anterior (5.1), onde se refere o valor como elemento do tipo, veremos, se o artigo 103.º n.º 2 pode, contudo, ser classificado como um requisito de punibilidade do facto não revelando, deste modo, ao nível da ilicitude e da culpa. Esta classificação do valor como requisito de punibilidade decide da punibilidade do facto como manifestação da falta de dignidade penal do facto ilícito e culposo consagrado no artigo 103.º n.º 1 do RGIT.

De acordo com Jorge Figueiredo Dias e Susana Aires de Sousa, a dignidade penal é entendida como um “elemento fundamentador compreensivo da categoria dos pressupostos de punibilidade”.²² Encontramo-nos, desta forma, fora do domínio da ilicitude (e da culpa) mas dentro da categoria da punibilidade.

Como já vimos anteriormente, a susceptibilidade de obter uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a € 15 000 constitui uma condição objectiva de punibilidade. Abaixo deste valor, o facto, observado na sua totalidade, ou seja, no seu todo, não alcança os limites mínimos para ser requisito de punibilidade.

Para que o valor seja interpretado como requisito de punibilidade a norma penal é sempre lesada independentemente do dano causado ultrapassar ou não o limiar quantitativo previsto na lei. Caso contrário, o limite estabelecido no artigo 103.º n.º 2 do RGIT não é qualificado como requisito de punibilidade, porque não estaríamos perante um facto exterior inócuo à conduta do agente, que ao praticar a infracção fiscal tem conhecimento de que poderá estar a lesar o Estado num determinado valor.

A doutrina que consagra o valor como um requisito de punibilidade defende que não é necessário que o elemento típico referido esteja cingido pelo dolo do agente.

²² SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 86.

O limite quantitativo estabelecido pelo legislador é, para Susana Aires de Sousa e Germano Marques da Silva, um “limite negativo da incriminação”²³, em razão do valor da vantagem patrimonial a obter através de uma conduta apta a diminuir as receitas tributárias, indispensável para distinguir o crime do artigo 103.º das contra-ordenações dos artigos 118.º e 119.º. A capacidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e originar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 15 000 é um elemento constitutivo da ilicitude prevista no artigo 103.º do RGIT. Os crimes fiscais estão relacionados com o tipo de ilícito penal fiscal. Assim sendo, havendo um limite quantitativo consagrado pelo legislador o valor previsto no artigo 103.º n.º 2 do RGIT não pode ser classificado como requisito de punibilidade.

5.3. POSIÇÃO SOBRE ESTA QUESTÃO

O crime de fraude fiscal não envolve a lesão do bem jurídico na sua perspectiva, sendo um crime de perigo, e este surge como fundamento da sua conduta, sendo esta última classificada como uma mera actividade. A conduta deve ser apta a causar a diminuição das receitas tributárias, mas esta diminuição não tem de se verificar para o crime ser consumado. É necessário sim que ela seja capaz de causar a diminuição das receitas tributárias previstas no n.º 1 do art.º 103 do RGIT.

Após a classificação acima referida verifica-se que o legislador refere, no elemento do tipo, condutas que são perigosas para o bem jurídico porque têm em vista diminuir os impostos ou obter vantagens patrimoniais capazes de diminuir as receitas tributárias. A diminuição das receitas tributárias é um elemento do tipo que o agente tem de representar ao nível da ilicitude dolosa. O agente, ao praticar qualquer um dos factos previstos nas três alíneas do n.º 1 do art.º 103, demonstra a sua conduta para diminuir as receitas tributárias e, conseqüentemente, a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais. O valor previsto na lei corresponde a um elemento do tipo objectivo e surge como o verdadeiro fim da conduta, havendo lugar a uma representação actual dos elementos do crime. O agente tem vontade na realização do facto típico, isto é, encontra-se presente o elemento volitivo do dolo que consiste na vontade de realizar o facto típico. A vontade do agente não apresenta a autonomia correspondente a um especial elemento do tipo subjectivo, esgotando-se no dolo do tipo.

²³ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 86.

O montante da infracção corresponde a um elemento do tipo que deve ser abrangido pelo dolo do agente. Como estamos perante um limite quantitativo definido pelo legislador, o valor é um elemento do tipo e não um requisito de punibilidade. Não estamos aqui perante um factor exterior à ilicitude e aos factos tipificados.

No entanto, esta questão suscitada respeitante à natureza do limite definido pelo RGIT, poderia ser mais facilmente esclarecida caso o legislador em vez de classificar o crime de fraude fiscal como um crime de perigo, no que toca à natureza do bem jurídico, tivesse sim classificado o crime referido no artigo 103.º do RGIT como um crime de dano, cuja consumação exige a efectiva lesão do bem jurídico, isto é, a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, que se concretiza na falta de pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido (referido no ponto 2.2 ilicitude).

Deste modo, o crime de fraude fiscal exigiria a efectiva lesão das receitas tributárias por via das condutas ilegítimas tipificadas num valor igual ou superior àquele referido no artigo 103.º n.º 2 do RGIT.

Assim sendo, concluímos que o montante da infracção é sim um elemento do tipo e não um requisito de punibilidade.

6. AS PENAS

A aplicação das penas visa a salvaguarda dos bens jurídicos. O ordenamento jurídico português defende que o problema dos fins das penas reside no facto de estes só poderem ter natureza preventiva, seja ela de prevenção geral (positiva ou negativa) ou de prevenção especial (positiva ou negativa). Em caso algum é defendida a natureza retributiva. O direito penal português justifica esta prevenção na necessidade de restringir a cada cidadão o mínimo dos seus direitos, liberdades e garantias indispensáveis ao normal funcionamento da sociedade, e à defesa dos seus principais bens jurídicos constitucionalmente protegidos. Permite-se então, em último caso, a mais livre possível realização da personalidade de cada cidadão enquanto membro da comunidade. Assim sendo, também as penas só podem perseguir a realização da finalidade de natureza preventiva, ou seja, seguindo as palavras de Jorge Figueiredo Dias: “toda a pena serve finalidades exclusivas de prevenção, geral e especial”.²⁴

Tradicionalmente, o legislador não punia o crime de fraude fiscal com pena de prisão. Este crime era punido apenas com pena de multa. Actualmente o crime de fraude fiscal, para além da pena de multa, admite também na sua punição a pena de prisão.

De acordo com o previsto nas incriminações de direito comum, onde a um ano de prisão correspondem 120 dias de multa, a pena aplicável ao crime de fraude fiscal simples, quando o responsável for pessoal singular, é a pena de prisão até 3 anos ou pena de multa até 360 dias. Caso o crime de fraude fiscal seja cometido por pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada, o mesmo é punido com pena de multa até 720 dias, uma vez que, nos termos do artigo 12.º n.º 3 do RGIT, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas às entidades acima referidas. O artigo 12.º do RGIT indica as penas aplicáveis aos crimes tributários.

A tentativa da prática do crime de fraude fiscal simples não é punível. O artigo 23.º n.º 1 do Código Penal diz-nos que, salvo disposição em contrário, a tentativa só é punível se ao crime consumado respectivo corresponder pena superior a três anos de prisão. Ora, como vimos anteriormente, a fraude fiscal simples é punida com pena de prisão até três anos, ou seja, um número não superior ao limite estabelecido no n.º 1 do artigo 23.º do Código Penal. Conclui-se, então, que a tentativa do crime de fraude

²⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo (2019) - *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões fundamentais a doutrina geral do crime*, Gestlegal, pág. 96.

fiscal, na sua forma simples, não é punida, porque o legislador não previu, expressamente, a sua forma tentada.

Já relativamente ao crime de fraude, na sua forma qualificada (tema já abordado no ponto 3.), o mesmo é punido na forma tentada. O crime de fraude fiscal qualificada é punido com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. Como, neste caso, a pena aplicável é de um a cinco anos de prisão, a tentativa é punível, pois, o crime consumado respectivo corresponde a pena de prisão superior a três anos, sendo, deste modo, superior ao limite estabelecido no artigo 23.º do Código Penal, aplicado subsidiariamente por via do artigo 3.º alínea a) do RGIT.

A pena aplicável ao crime de fraude, na sua forma qualificada, trata-se de uma punição agravada que, mediante o artigo 106.º n.º 3 do RGIT é igualmente aplicável à Fraude contra a segurança social, caso estejam presentes mais do que uma das circunstâncias consagradas no artigo 104.º n.º 1 do RGIT, ou caso a fraude tenha resultado da utilização de facturas e de documentos falsos previstos no n.º 3 daquele mesmo artigo.

6.1. A TÉCNICA LEGISLATIVA DE REMISSÃO UTILIZADA PELO LEGISLADOR

O crime de fraude fiscal acaba por ter uma relação com o crime de abuso de confiança, embora ambos sejam diferenciados no RGIT. Os crimes são diferenciados mas os requisitos são os mesmos. A técnica legislativa de remissão utilizada pelo legislador ocorre quando se verifica a violação dos deveres, e aí encontramos dois tipos que têm a mesma sanção que veremos adiante, analisando as divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

Assim sendo, alguns motivos de coerência sistemática estabelecem várias considerações sobre esta categoria dos tipos legais de Fraude fiscal (artigo 103.º) e Abuso de Confiança (artigo 105.º). De acordo com Susana Aires de Sousa, o legislador parece ter optado por uma concepção de carácter patrimonialista do bem jurídico tutelado, centrada na obtenção das receitas tributárias.²⁵ Deste modo, existe um forte patamar patrimonial intrínseco aos factos típicos dos crimes fiscais, levando a concluir que através daqueles ilícitos se pretendeu proteger as receitas tributárias enquanto componente activa do património tributário do Estado.

²⁵ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 70.

O bem jurídico protegido pelos crimes fiscais é a componente activa do património fiscal, isto é, o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. O legislador, relativamente ao crime de fraude fiscal, achou suficiente, para o crime se consumir, a colocação em perigo do bem jurídico, optando, deste modo, por uma antecipação da tutela penal. Porém, concretizou a qualidade do perigo em causa ao exigir a idoneidade da conduta de modo a diminuir as receitas tributárias em valor igual ou superior a € 15 000. O legislador português optou, então, por adicionar no ilícito penal um elemento adicional de quantidade que se converte em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limiar mínimo de ofensividade para o bem jurídico. Segundo Susana Aires de Sousa trata-se de um limite negativo da incriminação, em razão do valor da vantagem patrimonial a obter mediante uma conduta capaz de diminuir as receitas tributárias, essencial para delimitar os contornos fronteiriços entre aquela norma e os ilícitos contra-ordenacionais já referidos.²⁶ A idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 15 000 é um elemento constitutivo do ilícito penal fiscal previsto no artigo 103.º do RGIT.

O RGIT, independentizou o tipo legal do crime de Abuso de Confiança fiscal no artigo 105.º, seguindo os moldes dos diplomas que o antecederam. Todavia, concebeu este crime como um crime de omissão pura que se consuma com o fim do prazo para a entrega das prestações que o substituto fiscal está legalmente obrigado a deduzir. As razões que levaram o legislador português a optar por uma tal conformação típica suscitam dúvidas, contudo prendem-se naturalmente com o “combate à evasão fiscal”. Germano Marques da Silva esclarece que a alteração foi propositada. O autor acrescenta ainda que “as opiniões dominantes nos trabalhos preparatórios foram no sentido de que importava clarificar a norma relativamente ao elemento apropriação”.²⁷

A presente conformação típica do crime de Abuso de Confiança fiscal apresenta, porém, algumas reflexões. A primeira reflexão verificada encontra-se relacionada com a diferença entre crimes e contra-ordenações. De acordo com o critério material defendido por Jorge Figueiredo Dias, baseado no desvalor moral, cultural e social da conduta, uma vez que, no direito de mera ordenação social, a conduta em si mesma, sem prejuízo da sua proibição legal, é axiológico-socialmente neutra, ao passo que, no direito penal, a conduta afastada da proibição legal é axiológico-socialmente relevante. Este critério é aplicável ao crime de abuso de confiança social. Mais uma vez, Jorge

²⁶SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 264.

²⁷ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 265.

Figueiredo Dias, a propósito da apropriação de coisas móveis completamente fungíveis, no crime de Abuso de Confiança consagrado no artigo 205.º do Código Penal, diz-nos que “o tipo objectivo de ilícito do abuso de confiança não será integrado pela mera confusão ou simples uso da coisa fungível, mas mais tarde, pela sua disposição de forma injustificada ou pela não restituição no tempo e sob a forma juridicamente devidos”.²⁸

O que debanda à conduta de Abuso de Confiança fiscal um carácter axiologicamente indiferente é a apropriação de quantias deduzidas, diminuindo por esse meio as receitas tributárias, e lesando, conseqüentemente, o objecto de tutela da norma. O apelo à dignidade penal enquanto “limiar quantitativo de danosidade social ou de perturbação e abalo sociais” tem como referente axiológico não uma simples lesão do bem jurídico, mas sim uma lesão grave do bem, que se verifica, no crime de abuso de confiança fiscal, com a apropriação das quantias deduzidas pelo agente.

Logo, como refere Susana Aires de Sousa, ao deixar cair aquele elemento o legislador não seguiu a melhor técnica legislativa.²⁹

²⁸ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 265 e 266.

²⁹ SOUSA, Susana Aires de (2021) - *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, pág. 267.

7. OS CONCEITOS DE PLANEAMENTO FISCAL, EVITAÇÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

O planeamento fiscal não se torna inteligível nem se desculpa recorrendo apenas ao nível das liberdades e dos direitos próprios de cada um. O comportamento de cada indivíduo é uma conduta socialmente projectada, com efeitos nos outros e na comunidade em geral, ou seja, todo e qualquer comportamento individual é um comportamento dotado de um dado valor social de diversificada relevância. Desta forma, um contexto completo do planeamento fiscal e dos seus limites segue os pressupostos de ordem moral, de equidade e de justiça que também se colocam. Tal se verifica porque o sistema tributário é, antes de mais, um sistema que legitima a transferência de meios dos contribuintes para o Estado, partilhando, igualmente, os encargos financeiros gerais por todos, com recurso a meios de partilha que proporcionam uma relativa ideia de justiça e de equidade nessa repartição. Logo, o comportamento de cada indivíduo não deve ser interpretado só no ponto de vista de violação da lei à letra, ou seja, do indivíduo para com a norma separadamente verificada, porque quer o indivíduo quer a norma são conceitos relacionáveis. O indivíduo pelo facto dos seus comportamentos interessarem aos demais, e a norma pelo facto de integrar por completo o sistema jurídico, e os dois porque, a aguentá-los está um conjunto de valores, um sistema jurídico, um conjunto moral, uma ordem de princípios e um efeito sistémico.

Assim sendo, verifica-se, à semelhança da medida exclusivamente individual dos nossos comportamentos, segundo João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, uma dimensão ontogénica e teleológica, radicadas em valores morais, em ideias de justiça, em princípios fundamentais e em efeitos que tanto podem ser aceitáveis como intoleráveis.³⁰

O comportamento individual deve igualmente seguir os valores do sistema, consagrados em ideias de justa partilha do encargo financeiro mediante as condições económicas de cada um. A conduta do indivíduo diz respeito ao nível da tutela dos seus interesses individuais podendo não estabelecer uma violação objectiva da lei tributária, nem respeitar o requisito comum da partilha equitativa dos encargos gerais e os ideais de justiça implícitos a esta mesma partilha, mediante o qual todos devem participar de acordo com as suas condições financeiras. Caso, analisando uma determinada situação se consiga apurar com razoável clareza que estamos perante

³⁰ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 42.

uma diminuição inaceitável do encargo do imposto que, regra geral, seria devido caso não se tivesse verificado o planeamento fiscal, conclui-se que deve haver uma resposta do ponto de vista jurídico e meios de correcção que possibilitem o reajustamento do resultado alcançado.

A ordem jurídica, em representação dos valores de ética tributária, de moral social, de justiça comum e de equidade prática, não pode ficar indiferente aos casos em que o planeamento permite alcançar valores de carga fiscal inaceitavelmente inferiores. Seja as normas e os regimes legais de incidência fiscal, seja o sistema tributário na sua totalidade não podem deixar de ser descritos, alcançando uma certa divisão ideal dos encargos com a satisfação das necessidades gerais. Deste modo estão sujeitos, mediante os ideais comuns de justiça de divisão desses encargos, aos padrões de igualdade geral. Logo, partindo do princípio comum de que as normas e os regimes tributários são descritos de modo a exteriorizar um certo equilíbrio de soluções nessa partilha, não devem ser aceites as condutas que representem uma violação evidente dessa ideia comum.

O planeamento fiscal permite alcançar uma carga ou um valor tributário muito inferior ao que é salientado pela capacidade financeira e contributiva do agente económico. Assim sendo, de acordo com João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, torna-se claro que podemos estar perante uma violação inaceitável dos fins da norma e, logo assim da justificação de medidas correctivas, incluindo a modificação da lei.³¹

Para além da hipótese de violação dos fins da norma, tal comportamento pode não respeitar ainda a sua própria teleologia de incidência fiscal e do sistema onde a mesma se insere, ou seja, para além do nível dos interesses do sujeito, e do nível dos princípios comuns do sistema, o comportamento pode ser culpável ao nível da norma e do regime legal de que o mesmo faz parte. As normas jurídicas, onde se incluem as normas de incidência fiscal, têm um fim específico que não se remete a alcançar uma certa medida de tributação. Estas normas pretendem também assegurar que a tributação se divida por todos de forma justa. Ainda que os sistemas tributários estejam gravemente deformados é isso que fundamenta que eles tenham na sua composição impostos de diversa e variada natureza e finalidades, e, dentro dos sistemas, por diversos regimes de incidência e demais, com o fim de alcançar um variado leque de factos financeiros e fiscais evidentes para assegurar que a maioria dos indivíduos seja por eles alcançada.

³¹ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 43.

Embora a norma tributária de incidência fiscal tenha, ela própria, uma lógica directa, a mesma também possui uma lógica geral divisora, assegurando que os regimes que esta norma estabelece são ajustados, equilibrados, na sua formulação e em todos os outros aspectos, não estabelecendo esforços inúteis, obrigações ou deveres desnecessariamente pagos nem diferenças não radicadas na ordem de valores subjacente. Verifica-se que a norma tributária de incidência fiscal tem de ter como requisito geral o da igual divisão efectiva dos encargos colectivos objectivados no dever comum de ajudar segundo as possibilidades económicas de cada um. Pondera-se, então, acerca da ofensa dos limites globais objectivos e subjectivos da norma ou do regime legal usado no planeamento fiscal para comparar da não-aceitação dos seus efeitos.

A liberdade do sujeito é restrita, sendo restringida não apenas pelos direitos subjectivos dos restantes mas também pela moralidade que prevalece, na real medida em que o planeamento fiscal ameaça a receita tributária e a sua partilha.

Assim, de acordo com João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, o problema dos limites do planeamento fiscal inaceitável pode ser escrutinado no plano das motivações subjectivas, individuais, do sujeito, ou no plano da motivação da norma. Mas, sendo como é do foro íntimo, subjectivo, porventura inapropriável, inatingível ou inquantificável, apresenta alguns riscos. Mas também pode ser observado no plano das motivações e dos fins da norma ou do regime legal utilizado no planeamento. Estas últimas, sendo do domínio mais geral da ordem de funcionamento da sociedade como um todo, parecem constituir uma disposição de análise mais segura, pois será, na óptica destes autores, normalmente mais fácil descortinar se estamos, ou não, perante uma situação cujos efeitos, se tivessem sido previstos, teriam (ou não) sido evitados.³²

O planeamento fiscal não deve ser olhado como um facto que não apresenta limites. Sendo assim, não se deve descrevê-lo como um direito absoluto, mas como um facto que precisa de ser conjugado com outros princípios constitucionais e com os valores sociais prevalentes, referidos anteriormente. O âmbito do planeamento deve, assim, ser objecto de limitações devido à aplicação de princípios como é o caso de que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e riqueza” consagrado no n.º 1 do artigo 103.º da CRP.

³² CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág.45.

Os ideais de suporte são simples e intuitivos. Do mesmo modo que a liberdade dos indivíduos apresenta restrições que são, de imediato, a liberdades dos restantes sujeitos em comunidade, também a liberdade de gestão e de planeamento fiscal tem restrições onde o comportamento do agente se torna ilegal ou culpável ao nível da ética e da moral. Concebidos deste modo os ideais é fácil descrevê-los. Mais complicado é definir os limites concretos dessa liberdade onde se forma o direito a aplicar certos mecanismos de correcção fiscal a nível dos efeitos das condutas.

Para além do mais, o n.º 2 do artigo 18.º da CRP diz-nos que “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”. A este princípio constitucional dá-se o nome de princípio da proporcionalidade. O n.º 3 do artigo 18.º define que “as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”.

Nessa dimensão, existem restrições imanentes e restrições expressamente previstas que podem muito bem ser úteis à actividade dos agentes em geral, objectivados na CRP ou fora dela, que têm de ser chamadas quando é necessário apurar se o planeamento fiscal é tolerável nesse nível mais elevado da ordem ou do sistema valorativo instituído.

A evasão fiscal, certas vezes, é usada com um amplo sentido, integrando o crime de fraude fiscal e, outras vezes, é utilizada com um sentido limitado, dando lugar ao cometimento dos ilícitos fiscais previstos no RGIT, como é o caso do crime de burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada e violação de segredo, ou seja, os crimes fiscais consagrados nos artigos 87.º a 91.º.

Os agentes económicos podem materializar as suas opções financeiras com recurso à prática de actos jurídicos, seguindo os critérios de evitação fiscal. Os actos jurídicos referidos são legítimos se, em qualquer caso, não violarem as leis tributárias, nem abusarem da liberdade de conformação jurídica dos negócios em que os mesmos intervenham, dos factos fiscais, e não originem situações de óbvia evasão fiscal.³³

A evasão fiscal tem como característica a prática de actos ou negócios contrários à lei fiscal mas que a mesma os qualifique como não sendo relacionáveis com a substância

³³ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 48.

da realidade financeira que lhe está subjacente, sendo na maior parte das vezes, os actos, qualificados como anómalos, anormais ou abusivos. Estes actos são igualmente caracterizados como comportamentos “extra legem”, em contraste com os actos referidos no crime de fraude fiscal (referidos no ponto 2.) caracterizados como comportamentos “contra legem”. Este tipo de comportamentos fiscais evasivos são o motivo de severos entraves à concorrência fiscal, criam a erosão das receitas fiscais, a distorção da equidade e demonstram um dado desrespeito pelo cumprimento das normas de cidadania, do plano ético e da ordem de valores que se instituiu. Deste modo, não se cumpre o princípio da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

As ordens fiscais protegem-se criando regras que têm como finalidade obstar ou impedir, no todo ou em parte, os efeitos que desses negócios resultam.

Vários Estados têm vindo a adicionar normas nos respectivos sistemas fiscais e a favorecer-se de instrumentos tendo em vista lutar contra as condutas evasivas e fraudulentárias.

7.1. O PLANEAMENTO FISCAL

O planeamento fiscal consiste num acto de poupança fiscal, de gestão fiscal, pelo qual o contribuinte tem como objectivo vir a ter uma vantagem tributária. O planeamento não é um acto ilegal. A poupança fiscal é um direito do agente económico assente no princípio da liberdade de iniciativa económica consagrado no n.º 1 do artigo 61.º da CRP que nos diz que “a iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral”. Este direito é um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, previsto no artigo 17.º da CRP, e que abrange a liberdade de gestão.

Os agentes económicos desejam sempre fazer poupanças fiscais. O planeamento fiscal deve, todavia, ser objecto de limitações através da aplicação de outros princípios constitucionais, como é o caso do artigo 103.º n.º 1 da CRP que consagra que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

O problema consiste em identificar quando estamos perante o acto legítimo do planeamento fiscal, e quando estamos perante o acto abusivo que leva a vantagens económicas anormais. É necessário saber quais são os limites ao planeamento fiscal. Há três possibilidades de os agentes económicos evitarem ou diminuírem o encargo financeiro. Essas possibilidades podem ser legais, antijurídicas e até mesmo ilícitas,

sendo que estas últimas podem levar à pena de prisão, caso estejamos perante um crime, ou podem levar à pena de multa, caso estejamos “apenas” no nível das contra-ordenações tributárias.

Não há na legislação portuguesa um conceito geral de planeamento fiscal.

7.1.1. O PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Para João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães por planeamento fiscal entende-se “qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espera que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”.³⁴ Segundo estes dois autores esquema é definido como “qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção” e actuação é definida como “qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização”.³⁵ Por sua vez, para João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, vantagem consiste na “redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação”.³⁶

De acordo com a lei, o esquema deve ser sempre comunicado quando tenha como função ser utilizado por um número incerto de utilizadores ou esteja destinado a um utilizador em particular e a vantagem tributária calculada ou incerta for superior a 100 000 euros.

Há cinco situações presumíveis de planeamento fiscal agressivo, subsumíveis à definição de esquemas ou actuações agressivas ou abusivas. Tais situações são aquelas em que se verifica: a) a participação de uma entidade que está sujeita a um regime tributário beneficiado, ou seja, a entidade cujo território de residência faça parte da lista que o Ministro das Finanças aprovou em portaria, ou quando a entidade não for tributada no território acima referido em imposto sobre o rendimento igual ou

³⁴ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 151.

³⁵ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 151.

³⁶ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 151.

análogo ao IRS ou IRC, ou o imposto verdadeiramente pago seja idêntico ou menor que 60% do imposto devido caso a entidade tivesse residência em Portugal; b) a participação de entidade total ou parcialmente independente; c) operações tributárias ou sobre seguros que sejam susceptíveis de causar a requalificação do rendimento ou a mudança do beneficiário; d) o uso de prejuízos fiscais; e por último, e) propostas com cláusula de exclusão ou de restrição da responsabilidade em benefício do promotor em causa.

As entidades integradas embora estejam legal ou contratualmente adstritas a um dever de sigilo, estão também obrigadas a cumprir com as obrigações previstas. Numa outra perspectiva, todas as informações que se prestem pelo cumprimento dos deveres previstos não apresentam sinais de qualquer tipo de violação de qualquer dever de confidencialidade, nem causam para quem as pratique qualquer tipo de responsabilidade.

De acordo com João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães recentemente, foram pela primeira vez publicados no site da Autoridade Tributária treze esquemas ou actuações considerados como planeamento tributário abusivo e, segundo estes autores, na maioria dos casos, concluía-se que poderia ser aplicada a cláusula geral anti abuso.³⁷

Conclui-se, assim sendo, que a legislação relativa ao planeamento fiscal abusivo é uma medida anti abuso.

7.2. A EVITAÇÃO FISCAL

Os agentes económicos podem, ainda, concretizar as suas opções tributárias com recurso à prática de actos jurídicos, baseando-se em critérios de evitação fiscal (tax avoidance). Estes actos jurídicos têm legitimidade caso não sejam violadas as leis tributárias, nem a liberdade de conformação jurídica dos negócios em que os factos tributários intervenham, seja abusada.

7.3. A EVASÃO FISCAL

Por último, a economia tributária, a poupança tributária, pode ser alcançada pelos agentes económicos através de comportamentos ilícitos, como é o caso dos negócios

³⁷ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) - *Lições de Fiscalidade, vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Almedina, pág. 152.

que ocorrem na economia paralela ou clandestina, nas práticas tributárias fraudulentas, e na apropriação ilegal dos impostos retidos e devidos por terceiros.

Nestas situações, verifica-se a ocorrência da verdadeira e própria evasão fiscal ilícita que a doutrina tributária saxónica apelida de tax evasion.

Conclui-se então, que a evasão fiscal é, sem margem para dúvidas, ilícita, violando frontalmente a lei fiscal e tributária.

Para Nuno de Sá Gomes, a infracção à lei fiscal não é sinónimo de infracção fiscal, pois, segundo este autor, esta última só ocorre, quanto a factos típicos, ilícitos e culposos declarados puníveis pela lei fiscal, isto é, que sejam legalmente sancionados com penas administrativas ou criminais.³⁸

Existem sanções tributárias não penais de diversificada natureza, como é o caso das sanções preventivas, reconstitutivas, compulsórias e compensatórias. Estas sanções sancionam, mediante cada caso concreto, os ilícitos tributários. Daí verifica-se que há modalidades de evasão fiscal que, sendo em todas as situações infracções à lei fiscal, não são infracções fiscais. É o caso (regra geral) do não pagamento dos impostos vencidos, nos prazos previstos na lei tributária, que apenas são sancionados através de juros de mora, que é um tipo de sanção, simultaneamente, compulsória e compensatória, e também com a execução fiscal, que é uma sanção fiscal reconstitutiva. Logo, não se aplica ao não pagamento do imposto, qualquer pena fiscal.

Como analisámos no parágrafo anterior, a evasão fiscal, à partida, é resolvida com recurso a actos ilícitos contra os quais a lei fiscal admite sanções, de variada natureza, como aquelas que vimos anteriormente.

Assim sendo, a evasão fiscal admite várias modalidades, que vão desde simples actos ilícitos sancionados com medidas de natureza compensatória, reconstitutiva ou compulsória, a actos ilícitos punidos com recurso à natureza administrativa, consagrados como contra ordenações tributárias ou crimes tributários, a que correspondem sanções penais, como é o caso da pena de prisão.

Em suma, a poupança fiscal pode se verificar intra legem, extra legem ou contra legem. E pode ainda se verificar que os actos praticados pelos agentes económicos sejam actos antijurídicos, e não actos ilícitos.

³⁸ GOMES, Nuno de Sá (2000) - *Manual de Direito Fiscal*, vol. II, Editora Rei dos Livros, pág. 103

8. PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Chegados a este ponto, é tempo de sintetizar as conclusões mais importantes retiradas do presente trabalho.

O contribuinte é obrigado a cumprir com as suas obrigações tributárias, uma vez que as mesmas encontram-se previstas na lei. Caso o contribuinte não cumpra com essas obrigações incorre em incumprimento, e é sancionado pelos seus actos podendo vir a ser punido pelo crime de fraude fiscal previsto no RGIT, pois no ordenamento jurídico português este é o diploma essencial no combate a este tipo de crime previsto no artigo 103.º.

O crime de fraude fiscal origina divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Este crime, sob o ponto de vista subjectivo, é um crime doloso nos termos do artigo 14.º do Código Penal.

A Fraude fiscal é um acto que visa a sonegação de impostos, isto é, tem como elemento do tipo a sonegação dos impostos, a ameaça das receitas do próprio Estado e determina a subtracção de recursos financeiros, não desprezando a violação da confiança pública onde a declaração do contribuinte faz fé na sua palavra, até prova em contrário. Aí descobre-se a verdade material e determina-se se houve (ou não) a prática do crime de fraude.

Os impostos são fundamentais para a vida em comunidade, sendo, deste modo, um dever fundamental do cidadão. Qualquer direito de que o cidadão é titular determina custos, principalmente os direitos de natureza social, económica e cultural, previstos constitucionalmente no título III – Direitos e deveres económicos, sociais e culturais, entre os artigos 58.º e 79.º. Os impostos são aquilo que se paga para se usufruir destes direitos e para vivermos numa sociedade livre e civilizada, havendo, assim, uma responsabilidade de cada cidadão pelo bem-estar geral da sociedade, centrada no princípio da justiça social e nos valores de repartição da riqueza.

Conclui-se que o bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal é o património, mais especificamente o património do Estado.

No artigo 103.º n.º 1 do RGIT o legislador usa certos conceitos. O conceito de liquidação consagrado no artigo 103.º n.º1 consiste no conjunto de operações onde se identifica o contribuinte e se determina o imposto. Os conceitos de entrega ou pagamento consistem na entrada do imposto nos cofres do Estado através do

pagamento e entrega do valor em causa no momento da cobrança do imposto. O conceito de prestação tributária abrange as contribuições especiais, as taxas e as demais contribuições financeiras. O conceito de benefício fiscal é uma medida especial, para tutela de interesses públicos extrafiscais salientes e a que equivale um conjunto especial de obrigações. O conceito de reembolso consiste na restituição, ou seja, na devolução do imposto. O conceito de outras vantagens patrimoniais consiste numa última possibilidade, por parte do agente, de obter benefícios patrimoniais através da sua conduta fraudulenta.

Nos termos do artigo 103.º n.º 2 do RGIT, o legislador ao não punir as condutas no caso de a vantagem patrimonial ser inferior a € 15 000, adicionou uma cláusula de valor patrimonial integrando o tipo objectivo e subjectivo. A vantagem patrimonial em causa encontra-se no raio de acção do agente e equivale ao benefício patrimonial que o agente quis alcançar com a sua conduta, que deve ser adequado a diminuir as receitas tributárias.

De acordo com os artigos 103.º e 104.º do RGIT, e o artigo 23.º n.º 1 do Código Penal, apenas o tipo qualificado do crime de fraude fiscal admite a forma tentada.

O planeamento fiscal consiste num acto de poupança fiscal, de gestão fiscal, pelo qual o contribuinte tem como objectivo vir a ter uma vantagem tributária. Distingue-se da evitação fiscal e da fraude fiscal pelo facto de o planeamento não ser um acto ilegal, pois o comportamento do agente torna-se ilegal ou culpável ao nível da ética e da moral. A evitação fiscal traduz-se na prática de actos jurídicos que são legítimos desde que não violem as leis tributárias, nem abusem da liberdade de conformação jurídica dos negócios em que os mesmos intervenham. Por sua vez a fraude fiscal é um crime, onde estamos perante um comportamento “contra legem”, isto é, a poupança fiscal resulta de actos contrários à lei, ilícitos portanto, dando origem à fraude à lei. A fraude constitui uma violação da lei, existe uma infracção às normas tributárias.

Em suma, o objecto de tutela dos crimes fiscais (onde se inclui o crime de fraude fiscal) vai ao encontro do conjunto das receitas tributárias de que o Estado é titular. Estamos perante um bem jurídico colectivo caracterizado pelo facto de ninguém poder ser excluído dos benefícios que dele resultam.

REFERÊNCIAS

ANJOS, Maria do Rosário (2016) – *Fraude fiscal*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo (2017) – *Fraude Fiscal*., Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

CAPUCHO, Lúcia Maria Marques (2020) – *Fraude fiscal por omissão*. Lisboa : Universidade Católica. Dissertação de Mestrado.

CATARINO, João Ricardo ; GUIMARÃES, Vasco Branco (2015) – *Lições de Fiscalidade: Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Coimbra : Livraria Almedina.

CATARINO, João Ricardo ; GUIMARÃES, Vasco Branco (2021) – *Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 7.^a edição. Coimbra : Livraria Almedina.

COSTA, Carina Alina (2015) – *O Crime de Fraude Fiscal e as suas consequências para o bem jurídico e as funções sociais do Estado*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado

DIAS, Jorge de Figueiredo (2019) – *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*. 3.^a edição. Coimbra : Coimbra Editora.

FERREIRA, Amílcar Fernando Duro (2019) – *Fraude fiscal*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

GOMES, Nuno de Sá (2000) – *Manual de Direito Fiscal*. 9.^a edição, Lisboa : Editora Rei dos Livros. Vol. 2.

MARQUES, Rui Pedro Correia Ramos (2021) – *O crime de fraude fiscal*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

MONTEIRO, Fernando Conde (2018) – *Fraude fiscal : reflexões jurídico-criminológicas a partir do ordenamento jurídico português*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

PINTO, Rui Pedro Pereira (2018) – *O crime de fraude fiscal: o impacto na receita pública do Estado*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

SILVA, Germano Marques da (2018) – *Direito Penal Tributário*. Lisboa : Universidade Católica Editora.

SOUSA, Daniela Filipa Teixeira de (2018) – *O crime de fraude fiscal*. Coimbra : Universidade de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

SOUSA, Susana Aires de (2021) – *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra : Livraria Almedina.

NABAIS, José Casalta (2020) – *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra : Livraria Almedina.

ÉVORA. Tribunal da Relação (2013) – Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 8 de Janeiro de 2013, Proc. N.º4/10.51DF AR.E1. *Acórdãos TRE*. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

PORTO. Tribunal da Relação (2014) – Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 9 de Abril de 2014, Proc. N.º31/06.7IDVRL.P1. *Acórdãos TRP*. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

