

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA



ISCAL

Infracções tributárias: Burla tributária no contexto dos crimes fiscais

Inês Ferreira

Lisboa, Janeiro de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA

Infracções tributárias: Burla tributária no contexto dos crimes fiscais

Inês Ferreira (20150215)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob orientação científica de Jesuíno Alcântara Martins, Professor Adjunto, especialista em Direito Fiscal e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente: Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos

Vogal: Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, Janeiro de 2018

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

À minha filha Matilde, para que nunca te esqueças que, apesar de todas as adversidades da vida, o sonho comanda a vida e podemos sempre chegar onde queremos bastando, para isso, acreditar em nós.

Aos meus pais, que me ensinaram e fizeram com que nunca me esquecesse que, apesar de todas as adversidades da vida, o sonho comanda a vida e podemos sempre chegar onde queremos bastando, para isso, acreditar em nós.

Agradecimentos

À minha filha e aos meus pais, por todo o apoio e paciência que tiveram durante todo o percurso sem nunca exigirem o tempo que lhes faltei.

Aos meus avós paternos que me criaram com todo o amor que tinham e, embora já não estejam entre nós, sei que continuam a acompanhar todo o meu percurso com a grande tranquilidade característica do Ti Martinho e a refilisse da Ti Maria.

Às minhas irmãs, aos meus sobrinhos, aos meus tios e aos meus primos, por todo o carinho, preocupação e orgulho que demonstram diariamente.

Ao meu companheiro, não de toda mas para toda a vida, com quem partilho todas as alegrias e angústias diárias mantendo-se sempre ao meu lado.

A todos os meus amigos que demonstraram, no decorrer destes cinco anos, quem são os verdadeiros e, não querendo esquecer-me de ninguém, demonstro um agradecimento muito especial ao Dr. Oliveira Baptista, Filó, Rutxinha, Joanica, Inês Ventura, Carlinha, Vanda, Lídia, Caty, João Henriques, Vera, Ricardo, Rita, Pipinho, Marta, Tiagão, Sónia, Pardal, Stephen e Tomás por todo o apoio, carinho, preocupação e, essencialmente, por manterem a nossa amizade intacta apesar de não vos poder dedicar o tempo que eu gostaria e que vocês merecem.

A todos os meus colegas de trabalho a quem agradeço o meu percurso de aprendizagem e conhecimento.

Ao Dr. Carlos Nunes, Director do curso de Solicitadoria deste estabelecimento cuja licenciatura me formei, que me tornou forte como um Samurai fazendo com que não tenha desistido da árdua tarefa de cinco anos.

À Dra. Maria João Escudeiro, docente da licenciatura de Solicitadoria, com quem partilhei o gosto pelo Direito Penal sendo uma das maiores incentivadoras da criação desta dissertação.

A Ele, seja quem for, que me deu a maior fortuna que se pode ter não havendo nada no Mundo que a compre – família, amigos e demais que contribuíram e contribuem para todo o meu percurso e felicidade.

Ao Dr. Jesuíno Alcântara Martins, orientador da dissertação e docente do mestrado em Fiscalidade, pela concordância do convite e pelo apoio mantido durante todo o desenvolvimento.

Resumo

Esta dissertação incide essencialmente nas características e desenvolvimento da burla tributária, enquadrada nos crimes tributários comuns, nas suas características e comparação desta com os crimes fiscais. Pelas suas especificidades, muitas vezes, existe uma terrível dificuldade em enquadrar um acto ao tipo de crime correcto para lhe conceder, conseqüentemente, a sua correcta punição mostrando-se ainda maior, tal dificuldade, quando nos deparamos com um ilícito que se enquadre nos pressupostos de dois ou mais tipos de crime.

É perceptível que, no ordenamento jurídico português, um dos grandes desafios passa, precisamente, pela distinção entre a burla tributária e a fraude fiscal mostrando-se um tema pouco desenvolvido suscitando a curiosidade e a vontade de abarcar a responsabilidade de uma análise aprofundada dos crimes em questão facilitando, para futuras situações, o correcto, ou pelo menos mais fácil, enquadramento jurídico.

Desse modo, será distinguida a burla tributária e a fraude fiscal, levando-nos ainda mais longe, passando pela distinção do abuso de confiança fiscal para perceber se, tal semelhança, emerge na qualificação dos crimes tributários ou apenas sobre a definição e respectivos pressupostos entre a burla tributária e a fraude fiscal.

Palavras-chave:

- Direito Penal;
- Infracções tributárias;
- Burla tributária;
- Fraude fiscal;
- Abuso de confiança fiscal

Abstract

This dissertation focuses essentially on the characteristics and development of tax hoax, framed in common tax crimes, in their characteristics and its comparison with tax crimes. In line with its specificities, there is often, a terrible difficulty in framing an act to the correct type of crime to, consequently, provide the correct punishment, becoming even higher, such a difficulty, when we encounter an illicit that falls within the premises of two or more types of crime.

It is noticeable that in the Portuguese legal system, one of the greatest challenges, is precisely, the ability to make the distinction between tax hoax and tax fraud, revealing it self an undeveloped theme, which raises the curiosity and willingness to embrace the responsibility of an in-depth analysis of the crimes concerned facilitating, for future situations, the right, or at least easier, legal framework.

This way, will be awarded the tax hoax and tax fraud, taking us even further, going through the distinction of the abuse of tax trust to realize, if such similarity, emerges in the qualification of tax crimes or just on the definition and their assumptions between tax hoax and tax fraud.

Key-Words:

- Criminal law;
- Tax offenses;
- Tax hoax;
- Tax Fraud;
- Abus of fiscal trust.

Índice

1. Introdução	1
2. Qualificação de crime	4
2.1. Definição	4
2.2. Pressupostos	5
2.3. Omissão	6
2.4. Tentativa	8
2.5. Dolo	9
2.6. Negligência	10
2.7. Distinção entre crime e contra-ordenação	11
2.8. Distinção entre coima e pena	12
3. Infracções tributárias	13
3.1. Princípios gerais	19
3.1.1. Disposições comuns	19
3.1.2. Disposições aplicáveis aos crimes tributários	22
3.1.3. Disposições aplicáveis às contra-ordenações	24
3.2. Processo penal tributário	27
3.2.1. Fase de inquérito	28
3.2.2. Arguido	29
3.2.3. Decisão do Ministério Público	32
3.2.4. Instrução	33
3.2.5. Julgamento	34
3.2.6. Resumo	36
4. Burla	38
4.1. Burla Penal	38
4.2. Burla Tributária	41
4.2.1. Enquadramento Histórico	42
4.2.2. Análise do artigo 87.º do RGIT e pressupostos da burla tributária	44
4.2.3. Elementos constitutivos	46
4.2.4. Burla por omissão	47
4.2.5. Princípio da proporcionalidade e igualdade	48
5. Fraude	50

5.1. Fraude Civil ou Penal	50
5.2. Fraude fiscal.....	52
6. Abuso de confiança.....	57
6.1. Abuso de confiança penal	57
6.2. Abuso de confiança fiscal	59
7. Distinção entre burla, fraude e abuso de confiança fiscal	63
8. Concurso de burla e fraude	70
9. Análise da evolução do crime de burla tributária	77
10. Jurisprudência	83
10.1. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 0515247 de 08-02-2006	83
10.2 Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 8/12.3TAFAL.E1 de 03-11-2015.....	85
10.3. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 370/06.7TACBR.C1 de 26-01-2011	86
10.4. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 de 21-03-2013	87
10.5. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 09P0314 de 25-03-2009	88
10.6. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães proferido no âmbito do processo n.º 1996/10.0TABRG.G1 de 08-10-2012	90
11. Aplicação prática	92
12. Conclusão	96
13. Referências Bibliográficas	98

Índice de figuras

Figura 3.1 – Resumo do processo penal tributário

Figura 7.1 – Comparação dos três tipos de crime

Figura 8.1 – Prevalência de crime em caso da aplicação do princípio da subsidiariedade

Figura 9.1 – Crimes participados pela DGAIEC entre 2004 a 2008

Figura 9.2 – Crimes originários dos processos instaurados em 2009

Figura 9.3 – Crimes originários dos processos instaurados em 2010

Figura 9.3 – Crimes originários dos processos instaurados em 2011

Figura 9.5 – Evolução do crime de burla (excepto burla tributária)

Figura 9.6 – Inquéritos iniciados relativos a crimes económicos e financeiros em 2015

Figura 9.7 – Inquéritos iniciados relativos a crimes económicos e financeiros em 2016

Figura 11.1 – Esquema de funcionamento da fraude carrossel

Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAIEC – Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DL – Decreto Lei

IRC – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

MP – Ministério Público

OPC – Órgão de Polícia Criminal

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

1. Introdução

Tanto o Direito Penal em geral, como o Direito Penal Tributário, têm como função a tutela e protecção dos bens jurídicos que se encontram consagrados na Constituição da República Portuguesa, doravante designada por CRP, título II, capítulo I.

Encontrando-se estes bens consagrados e valorados na CRP, o Direito Penal ao tutelá-los pretende punir todo o comportamento que coloque em risco tais direitos fundamentais, «na medida em que as suas sanções são, em si mesmas, graves restrições da liberdade ou de outros direitos fundamentais», cf. Palma (2012:4).

O direito à tributação e dever de pagar nasce com a relação jurídica tributária, constituindo o facto tributário, onde existe um sujeito activo (entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias) e um sujeito passivo (pessoa singular/colectiva o património ou a organização de facto ou de direito que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária), não podendo os elementos essenciais da relação jurídica ser alterados por vontade das partes, vide artigos 18º e 36º da Lei Geral Tributária, designada por LGT. Tratando-se de um dever fundamental que decorre do artigo 103º, n.º 1 da CRP, vincula tanto os contribuintes a pagar, concorrendo para a despesa pública, como os poderes públicos existindo, assim, a necessidade de estabelecer princípios que regulem esta relação.

Assim sendo, no âmbito fiscal, perante um comportamento *contra legem* confrontamo-nos com uma infracção tributária, preenchendo os requisitos de contra-ordenação ou crime, realizada por um agente que, em consonância com o Direito Penal, são punidos através de coimas ou penas, respectivamente.

Esclarece Nabais (2009:455) que quanto às especificidades do direito penal fiscal face ao direito penal clássico podemos focar-nos em 1) a consagração da responsabilidade das pessoas colectivas, sociedade ou outras entidades fiscalmente equiparadas; 2) responsabilidade colectiva que não exclui a responsabilidade penal individual (artigo 7.º, n.º 3 RGIT) e 3) responsabilidade civil, subsidiária no que diz respeito à pessoa colectiva e solidária entre os responsáveis, pelas multas e coimas pelos gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas.

Tais infracções tributárias encontram-se reguladas no Regime Gral das Infracções Tributárias, doravante designado por RGIT, discriminando a parte III, título I os tipos

legais de crimes e o título II os tipos legais de contra-ordenações, dispostos anteriormente no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA) e Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) bem como em diplomas avulsos, no que dizia respeito às sanções.

Com a celebração do décimo aniversário do RGIT, veio a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado de 2012, daqui em diante designado por LOE 2012) trazer um leque de alterações, tanto a nível quantitativo como a nível da perspectiva Penal. Crê-se pela explicação de Catarino e Victorino (2012:96) que «o primordial propósito de tão avultadas alterações se prendeu com a necessidade de punir mais fortemente as infracções às leis tributárias» estando na base, obviamente, o combate à fraude e evasão fiscal.

Tendo em conta que o Direito Penal Tributário se trata de um ramo subsidiário ao Direito Penal comum, pareceu-nos de bom tom que o trabalho realizado se cingisse, primeiramente, à qualificação do crime por, obviamente, se tratar da base para qualquer delineação de actos ilícitos, sem o qual não poderíamos sequer deter um regime que tratasse infracções de que espécie fosse, no caso em concreto tributárias.

Como é possível verificar ao longo do trabalho, o crime da burla tributária é um “recém-nascido” neste mundo, sendo que anteriormente o crime aplicável a situações semelhantes era o da burla comum e, como tal, é importantíssimo conhecermos o desenrolar deste tipo de crime até à sua autonomização nos dias de hoje para nos podermos, posteriormente, debruçar sobre a distinção entre a burla tributária e os crimes fiscais, dadas as suas semelhanças que levam à constante dúvida e incerteza quando estamos perante um ilícito passível de confusão no enquadramento criminal.

Não se tratará de uma pesquisa inovadora mas sim de um trabalho, esperamos, enriquecedor e esclarecedor a este nível demonstrando a aprendizagem desenvolvida no âmbito da unidade curricular de Infracções Tributárias, incluída no mestrado em Fiscalidade, esperando que se torne útil em futuras situações de dúvida.

Assim, a dissertação será dividida por fases: primeiramente, o enquadramento e definições da qualificação de crime, no âmbito Penal, transpondo, posteriormente, para as infracções tributárias passando pelos seus princípios gerais e processo penal tributário. Numa segunda fase, serão analisados individualmente os três tipos de crime em que incide o tema confrontando cada um deles com o Direito Penal e Tributário, seguindo-se a comparação e

distinção entre eles. Dada a sua existência ter ocorrido com a promulgação do RGIT, será analisada a evolução da instauração de processos por crime de burla tributária, para que possamos constatar a sua importância no nosso ordenamento jurídico. Para finalizar, serão analisados Acórdãos referentes à matéria estudada e serão aplicados os conhecimentos obtidos na transposição para a realidade na análise da conhecida “fraude carrossel”.

2. Qualificação de crime

2.1. Definição

Para Almeida (2002:203) podemos dividir a legitimação do direito penal em três conceitos: formal, que se caracteriza pela definição do legislador sem qualquer outro critério de validade; material, que exige a ofensa de um valor reconhecido como fundamental na sociedade e, por fim, o funcional que se baseia numa lógica da criminalização como preservação e auto-regulação. Para a autora

[u]ma perspectiva meramente formal do conceito de crime, na linha de uma visão decisionista do direito, seria aquela que considerasse crime tudo o que a lei definisse como tal, sem necessidade de ulterior fundamentação

sendo necessário «corresponder um determinado conteúdo, configurado e delimitado por critérios materiais».

No século XIX, Johann Michael Franz Birnbaum, inova o tal conceito material introduzindo-lhe a noção de bem jurídico, tendo como principal objectivo abranger um conjunto de valores em que a sua ofensa fosse possível de ser punida, abrangendo primeiramente bens que diziam respeito à individualidade de cada sujeito na sua vida em sociedade, tal como a vida, liberdade e património, ao contrário de Feuerbach que defendia que o fim do Estado era precisamente a convivência em sociedade seguindo a lei devendo as penas servir simplesmente para coagir evitando um novo crime. Para Ferreira (1985:37) «[a] ilicitude material assenta, primacialmente, na lesão ou perigo de lesão do objecto jurídico do crime – o interesse penalmente protegido».

O conceito de crime surge, no Código Penal de 1987, designado CP daqui em diante, como o conjunto de pressupostos de que depende a aplicação ao agente de uma pena ou de uma medida de segurança criminais.

Não se encontrando hoje em dia plasmado na lei penal, o conceito de crime, recorre-se ao conceito integrante no artigo 18.º, n.º 2 da CRP que limita as restrições aos direitos, liberdades e garantias para cumprimento da salvaguarda de direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, cujo artigo 40.º do CP vem reforçar quando exprime que o objectivo da lei penal é salvaguardar os bens jurídicos tutelados pela CRP.

Silva (2015:12) segue a mesma linha de pensamento ao definir o crime como «um facto humano voluntário que lesa ou põe em perigo de lesão bens jurídicos protegidos pela ordem jurídica.»

2.2. Pressupostos

Antes demais para que um certo acto seja enquadrado como constituinte de um crime tem que se verificar a prática de uma acção, ou omissão da mesma, que viole valores, interesses ou bens jurídicos que, conforme já foi referido anteriormente, são tutelados pela nossa Lei Penal. Tal violação dos valores ou bens jurídicos traduz-se, portanto, num facto ilícito, ou seja, contrário à lei que será punido somente quando se verifique culposo, concordando Pereira e Lafayette (2014:69) quando indicam que

O facto punível é, pois, facto ilícito e culposo ou culpável, preenchendo um tipo de ilícito e um tipo de culpa (artigos 10.º, 14.º e 15.º). O facto ilícito que não seja culposo ou culpável não constitui um facto punível (artigo 13.º)

podendo acrescentar como subpressuposto o dolo pois conforme se verifica no artigo 13.º do Código Penal, só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos essencialmente previstos na lei, com negligência, levando-nos à imputação da vontade no facto realizado sendo explícito, aliás, na definição facultada por Pereira e Lafayette (2014:110) «o dolo é a expressão geral de culpa».

Além destes dois pressupostos, o agente só será punido pela prática de um crime se determinada acção estiver tipificada na lei à data da mesma, por força do princípio da tipicidade exposto no artigo 29.º, n.º 1 da CRP e 1.º, n.º1 do CP – oriunda do princípio da legalidade - acrescentando-se, assim, mais um pressuposto à verificação da prática de um crime, tem de ser um facto típico.

Assim, o crime é tripartido em: tipicidade, ilicitude e culpabilidade, como refere Ferreira (1985:17) indo mais longe e indicando que

o facto ilícito decompõe-se em elementos, como igualmente a culpabilidade [...] o facto objectivamente ilícito é mais ou menos grave, como mais ou menos grave é o facto culpável ou culpabilidade. [...] são elementos essenciais do crime aqueles que, por lei, são indispensáveis para a existência do crime

Da mesma opinião surge Silva (2015:12)

O crime é um facto voluntário, um comportamento humano. Mas para que esse comportamento humano possa qualificar-se como criminoso é necessário submetê-lo a uma tríplice ordem de valoração: o facto tem de ser *típico*, tem de ser *ilícito* e tem de ser *culpável*.

Existem, ainda, autores como Dias (2004:223) e Pinto (2013:499) que defendem um quarto pressuposto – a punibilidade.

Descritos os quatro pressupostos adoptados pela doutrina apresentada, passemos a explicar muito sucintamente cada um deles para uma melhor percepção de como integrar, ou não, um facto humano num crime.

Primeiramente, o facto humano compreende, como já foi referido em cima, uma prática de uma acção ou omissão dependente da vontade do sujeito. A tipicidade traduz-se na descrição ilegal daquela conduta, ou seja, tal conduta tem que se encontrar legalmente disposta como ilícito/proibido encontrando-se, igualmente descrito, o sujeito do facto, a acção, elementos objectivos e subjectivos, o objecto e resultado (quando seja caso disso). Já a ilicitude é o que define que determinado facto vai contra o ordenamento jurídico, por outras palavras, um facto ilícito é contrário ao comportamento considerado legalmente correcto. À culpabilidade atribui-se a definição de reprovação jurídica/juízo negativo pelo facto do sujeito ter praticado uma conduta ilícita e, por fim, a punibilidade é tão somente a consequência pela conduta típica, ilícita e culposa levada a cabo pelo agente traduzindo-se na pena.

2.3. Omissão

Existem diversas classificações do crime, em razão da sua estrutura típica, como os crimes gerais ou comuns, crimes especiais ou próprios; crimes comissivos e crimes omissivos; crimes formais e materiais; crimes de mera actividade e crimes de resultado; crimes de dano e de perigo concreto, abstracto, abstracto-concreto e comum; crimes qualificados pelo resultado; crimes simples, complexos e pluriofensivos; crimes instantâneos, permanentes, instantâneos de efeitos permanentes e habituais; crimes unissubsistentes e plurissubsistentes; crimes qualificados e privilegiados; crimes dolosos, de acção múltipla ou de conteúdo variado; crimes exauridos, de tendência ou de intenção e crimes de empreendimento ou de atentado, sendo, para a dissertação em concreto, irrelevante todas

essas classificações pois iria tornar demasiado extenso e desnecessário este tema, optando por incidir apenas nas classificações que considere necessárias quando confrontado o Direito Penal em geral com o Direito Penal Tributário, assim, será explicado cada classificação conforme seja abordada no capítulo correspondente incidindo apenas nas classificações realmente importantes da área abordada. Nesta fase da dissertação iremos debruçar-nos sobre a classificação dos crimes comissivos e crimes omissivos, pois como é possível verificar no RGIT existem infracções caracterizadas tanto pela prática de uma conduta ilícita como pela não verificação de uma conduta esperada, a não entrega de uma declaração do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), por exemplo. Assim, o facto ilícito, ou seja, a acção humana que viola os bens tutelados pode consistir, também, na omissão de uma acção que se deveria ter verificado sendo caracterizados, respectivamente, por *crimes comissivos por acção* ou *crimes comissivos por omissão*. A grande distinção é possível verificar-se através da brilhante explicação dada por Ferreira (1985:41) «[q]uando a norma penal proíbe, a sua infracção tem de consistir em uma acção; quando a norma penal ordena, a sua infracção terá de consistir em uma omissão» completando o seu raciocínio com «a acção viola, eventualmente, um dever de não agir, a omissão viola um dever de agir» devendo verificar-se sempre o nexo de causalidade entre a acção/omissão e o resultado – Juízo de *prognose póstuma*.

Silva (2015:64) também explica de forma avassaladora o conceito de omissão ao defini-lo como um «comportamento que consiste na abstenção da actividade devida, ou seja, da actividade que o agente devia e podia realizar.» acrescentando que «[a] verdadeira essência da omissão está em não se ter agido da forma que a lei impõe para proteger o bem jurídico»

Em suma, e adoptando a explicação de Silva (2015:33)

os crimes comissivos consistem numa acção e os crimes omissivos na inactividade do agente dividindo-se em crimes omissivos próprios e crimes omissivos impróprios ou comissivos por omissão que se distinguem pela ausência de actividade nos primeiros, caracterizam-se pelo facto do agente não agir, enquanto os segundos, embora também se caracterizem pelo facto do agente não agir, não é com a omissão que se provoca o evento mas sim com a omissão de praticar uma conduta que lhe é esperada para impedir que o resultado se verifique, encontrando-se estes explanados no artigo 10.º do Código Penal que dispõe que o facto abrange a acção adequada a produzi-lo e a omissão adequada a evitá-lo.

Quanto aos crimes comissivos por omissão adoptou-se uma figura caracterizadora da posição individual do sujeito que deveria proceder a determinado acto/realizar determinada acção e que não se verifica: posição de garante. A posição de garante difere para cada tipo de crime, atribuindo a diferentes sujeitos essa posição, subdividindo-se em quatro espécies: Relação fática; Contrato; Posição de monopólio e Ingerência.

2.4. Tentativa

No artigo 22.º do Código Penal encontra-se explanada a tentativa, descrevendo-a como os actos de execução de um crime que o agente pratica, quer este crime se chegue a consumir, ou não. Já na alínea b) do mesmo artigo são descritos os actos de execução, que visam perceber se o crime foi premeditado pois facilitam ou preparam a prática do crime:

- a) Os que preencherem um elemento constitutivo de um tipo de crime;
- b) Os que forem idóneos a produzir o resultado típico; ou
- c) Os que, segundo a experiência comum e salvo circunstâncias imprevisíveis, forem de natureza a fazer esperar que se lhes sigam actos das espécies indicadas nas alíneas anteriores.

Antes demais, podemos assistir aos mesmos elementos essenciais que verificámos no crime, ou seja, na tentativa existe um facto ilícito e culpa, que dependem da intenção do agente, actuando de forma voluntária, para a prática do crime, no entanto, ao contrário do crime consumado, a tentativa pode-se caracterizar como um crime imperfeito ou inacabado pois abrange actos de execução sem que se verifique a consumação do objectivo final.

A tentativa divide-se em dois tipos, a tentativa acabada em que se praticam todos os actos de execução mas não se verifica o resultado (crime) e a tentativa inacabada, onde não se chegam sequer a praticar todos os actos de execução.

Podemos distinguir a tentativa do crime consumado em diversos ângulos. Começemos pelo mais óbvio que se traduz no facto de no crime consumado existir a prática total do facto ilícito enquanto que na tentativa se verificam todos os actos de execução para o facto ilícito, no entanto, não se chega ao fim desse facto. Quanto ao bem jurídico, é rapidamente perceptível, que no crime consumado existe uma lesão efectiva do bem jurídico protegido enquanto na tentativa apenas existe o perigo dessa lesão. Já no que diz respeito à tipicidade, a consumação do crime caracteriza-se pela efectiva realização de todos os

pressupostos legalmente previstos para esse crime enquanto na tentativa apenas se verificam alguns desses pressupostos não totalizando todos os elementos previstos para que exista a respectiva punição da prática do crime constituindo, assim, um crime autónomo.

Atento o artigo 23.º do Código Penal, a tentativa é punível desde que se verifiquem três requisitos cumulativos:

- Existência da prática de actos preparatórios
- Se ao crime consumado respectivo corresponder pena superior a três anos de prisão
- A tentativa tem que corresponder a crimes dolosos

Focando-nos no RGIT, a tentativa é apenas punida no crime tributário comum de burla tributária (artigo 87.º) e nos crimes aduaneiros de contrabando (artigo 92.º), fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo (artigo 95.º), introdução fraudulenta no consumo (artigo 96.º) e quebra de marcas e selos (artigo 99.º). Já no âmbito das contra-ordenações verifica-se a punição da tentativa no descaminho (artigo 108.º) e na introdução irregular no consumo (artigo 109.º), ambos no ramo aduaneiro.

2.5. Dolo

Como já verificámos anteriormente, um dos pressupostos do crime é tratar-se de um acto voluntário realizado directa ou indirectamente, ou seja, com dolo ou negligência. Também já referimos que o elemento subjectivo é o dolo, sendo a negligência uma excepção prevista na lei, assim, para Ferreira (1985:182) e Pereira e Lafayette (2014:111) o dolo é a vontade de realização do crime (facto ilícito) com conhecimento de todos os seus elementos essenciais ou, mais abreviadamente, dolo é consciência e vontade de cometer o crime (facto ilícito). O conhecimento é originário da previsão ou representação (elemento intelectual) e a vontade advém da predisposição de realizar o ilícito (elemento volitivo).

A estrutura do dolo pode ser distinguida em dois elementos: o cognoscitivo/intelectual (=conhecimento e consciência) e o volitivo (=vontade) que se traduzem, respectivamente, na representação ou consciência do facto ilícito e a própria vontade culpável/intenção e tendo como objecto determinado facto que reúne os requisitos de crime, estando ambos intrinsecamente ligados, pois não se tem vontade própria sem ter consciência do facto.

Focando o artigo 14.º do Código Penal, podemos dividir o dolo em três tipos:

- No n.º 1 estamos perante o dolo directo ou com intenção onde se inserem os factos realizados por um agente em que o objectivo/fim é precisamente o facto tipificado como ilícito;
- Já no n.º 2, do mesmo artigo, deparamo-nos com o dolo necessário em que, embora o facto ilícito não seja a meta do agente, este será consequência do seu acto. Distingue-se do n.º 1 através do elemento volitivo, ou seja, da intenção;
- Por fim, no n.º 3, lidamos com o dolo eventual, em que o agente sabe que o facto ilícito pode ser uma consequência possível da sua conduta, assim, distingue-se do n.º 1 e 2 através dos dois elementos do dolo, o intelectual pois o agente sabe que não é consequência necessária mas prevê que possa acontecer e o volitivo pois apenas se conforma com a previsão de tal facto poder acontecer. É, também, esta teoria da conformação que distingue o dolo eventual da negligência servindo de limbo entre os dois.

2.6. Negligência

Dedicamos este ponto à negligência que, como já foi referido, difere do dolo podendo, no entanto, ambos servir de pressuposto ao conceito de crime diferindo apenas no facto do dolo ser o elemento subjectivo do tipo de ilícito e a negligência ser limitada à disposição legal, conforme dispõe o artigo 13.º do Código Penal em que «[s]ó é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência». A negligência dispõe de disposição legal própria, artigo 15.º do Código Penal, e define-se como uma culpa inconsciente, onde não existe consciência, da possibilidade de realização do facto ilícito, conforme Ferreira (1985:190) considerando como seus elementos estruturais a falta de cuidado, a previsão ou previsibilidade do facto ilícito como possível consequência da conduta e a não aceitação do resultado, vide Silva (2015:129).

Assim, a negligência preceitua no facto quando o agente saiba que tal comportamento comporte a realização do ilícito mas não se conforma com tal situação (n.º 1 do artigo 15.º do CP) – negligência consciente (previsão) – ou quando o agente nem sequer coloque que tal hipótese seja possível (n.º 2 do mesmo artigo) – negligência inconsciente (sem previsão, mas com previsibilidade).

A grande diferença entre o dolo e a negligência é que enquanto no primeiro a punição recai sobre a acção ou omissão querida pelo agente que se destina efectivamente à obtenção do facto ilícito já na segunda existe, igualmente, uma acção ou omissão mas que por falta de

cuidado levou a um ilícito não querido pelo agente. Conforme explica Silva (2015:126) «a lei exige esforço positivo da vontade e da atenção para que se não pratiquem factos típicos. Esta concentração das energias morais do homem tendentes a evitar a prática de actos ilícitos é a diligência». A diligência consiste, assim, na conduta adequada a levar a cabo pelo agente de forma a não se verificar o ilícito.

Como que em jeito de conclusão podemos pegar no resumo dos elementos constitutivos da negligência dada por Silva (2015:129) sendo eles:

- a) Conduta humana voluntária por acção ou omissão;
- b) Violação de um dever de cuidado ou diligência;
- c) Previsão ou previsibilidade do facto ilícito;
- d) Imputação objectiva nos crimes de resultado;
- e) Realização involuntária do facto típico.

2.7. Distinção entre crime e contra-ordenação

Como já foi referido, o crime consiste na prática de um facto, por um agente, em que se verifica a violação de direitos tutelados constitucionalmente e pela lei penal cuja sanção é a aplicação de uma pena.

O crime divide-se em três espécies:

- Público, cujo início depende da notícia por parte de qualquer pessoa incluindo autoridades judiciárias ou policiais correndo independentemente da vontade do ofendido;
- Semipúblico, depende de queixa da pessoa com legitimidade para a apresentar admitindo a sua desistência;
- Particular, cujo procedimento depende da constituição como assistente da pessoa legitimadora desse direito (por norma o queixoso ou o seu representante).

A contra-ordenação é, à semelhança do crime, um comportamento violador da lei e que passa, também, pela ofensa de um bem jurídico, no entanto, no caso das contra-ordenações estes bens jurídicos são protegidos antecipadamente e, por isso, é-lhe aplicada como sanção uma coima, processada em entidades administrativas que procedem à instrução do processo e aplicam as referidas coimas sendo possível o recurso para os Tribunais.

Resumidamente, «no caso dos crimes, o bem jurídico existe independentemente da proibição legal» enquanto que nas contra-ordenações «pode acontecer que o bem jurídico

só surja da conjugação com a regra legal que a proíbe», ou seja, «na contraordenação o bem jurídico é apenas o motivo e não o conteúdo do tipo» e no crime «a sua ilicitude é a proibição legal» cf. estudantes (2014:41).

2.8. Distinção entre coima e pena

O fim das penas reside numa natureza preventiva, exigindo-se uma prevenção geral em que colabora e mantém a paz comunitária, ao punir um facto ilícito que viola uma norma, precavendo a sociedade de se verificar crimes semelhantes na medida em que lançam o alerta de que tal conduta é punida e uma prevenção especial em que dentro da moldura penal para determinado crime se atente a socialização do indivíduo, ou seja, traduzindo-se numa medida de advertência para o agente, esperando-se que após cumprida a pena não volte a realizar tal facto levando, esta prevenção, tanto geral como especial, à tutela dos bens jurídicos que, como já foi referido anteriormente, espelham a função do Direito Penal.

No entanto, a aplicação da pena não pode exceder o limite imposto pelo princípio da culpa que esclarece que, embora não exista pena sem culpa, a medida da pena não pode em caso algum exceder a medida da culpa, ou seja, a culpa é o pressuposto para se aplicar uma pena, conforme artigo 40.º, n.º 2 do CP.

Assim, a pena tem como principal finalidade a prevenção, estabelecida com uma moldura penal geral para cada tipo de crime limitando-se, e não podendo ultrapassar, a medida de culpa do caso especial. Esta moldura penal legal estabelece como limite superior o ponto óptimo de tutela do bem jurídico e o limite inferior o ponto mínimo da defesa do ordenamento jurídico, conforme Dias (2004:81).

Quanto às coimas são apenas aplicadas às contra-ordenações constituindo uma mera sanção de natureza administrativa, servindo como que um aviso para a sociedade, implicando o pagamento de uma quantia pecuniária.

3. Infracções tributárias

As infracções aduaneiras surgem em 1886, no Código Penal, quando viram consagradas os crimes de contrabando e descaminho, nos artigos 279.º e 280.º respectivamente, encontrando-se o seu tratamento penal consagrado na legislação especial aduaneira. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei (DL) 187/83, de 13 de Maio as contra-ordenações aduaneiras passaram a estar reguladas, tal como os crimes aduaneiros que transitaram do Contencioso Aduaneiro, sendo o Decreto substituído pelo DL 424/86, de 27 de Dezembro, cujas normas foram declaradas inconstitucionais. Já em 1989 entra em vigor o DL 376-A/89, sendo alterado pelo DL 255/90, de 7 de Agosto e, posteriormente, pelo DL 98/94, de 18 de Abril que se manteve em vigor até à entrada do RGIT (Lei 15/2001) revogando todo o DL à excepção do Capítulo IV.

Relativamente às infracções não aduaneiras surgem no DL 27153, de 31 de Outubro de 1936; DL 28221, de 14 de Novembro de 1937 e DL 29480, de 10 de Março de 1939 onde eram previstas as falsificações contabilísticas e valores selados. A pena de prisão surge com o DL 619/76, de 27 de Julho que regulava a sua aplicação, com um tecto máximo de 1 ano, aos crimes fiscais mais gravosos por forma a combater a evasão fiscal. Entretanto, com a entrada em vigor do RJIFNA, deu-se a revogação expressa do Decreto que à muito era decretada como tácita, pela doutrina, devido a publicações publicadas após este DL. O RJIFNA, aprovado pelo DL 20-A/90, foi sendo alterado pelo DL 394/93, de 24 de Novembro e pelo DL 140/95, de 14 de Junho até à entrada em vigor do RGIT que revogou o Regime à excepção do artigo 58.º.

À semelhança do que ocorre em Direito Penal, quando se verifica um facto contrário aos direitos tutelados estamos perante uma infracção, praticada pelo agente, incorrendo este em responsabilidade criminal ou contra-ordenacional. A nível tributário, embora cada tributo se encontre legislado em diploma próprio e autónomo, sentiu-se a necessidade de criar um regime sancionatório que embarcasse todas as infracções cometidas, independentemente do imposto em que incidisse tal facto, no entanto «o RGIT regula apenas as infracções aduaneiras e fiscais, estando excluídas do âmbito de aplicação as contraordenações contra a segurança social» conforme explica Catarino e Victorino (2012:470) sendo-lhe aplicado, subsidiariamente, as disposições do Código Penal e Processo Penal (no que diz respeito aos crimes tributários); regime geral do ilícito de mera ordenação social (respeitante às contra-

ordenações); Código Civil e legislação complementar (incidindo sobre a responsabilidade civil) e Código do Procedimento e de Processo Tributário (na execução das coimas).

Assim, enquanto anteriormente as infracções aduaneiras e não aduaneiras se encontravam reguladas por legislações distintas, com a entrada do RGIT em vigor, passámos a dispor de um ordenamento mais prático e simples onde se verificam todos as infracções que digam respeito à área tributária verificando-se, actualmente, uma compilação prudente e cautelosa das áreas incidentes de cada tipo de crime. Regendo-nos apenas pelo índice, não entrando em grandes detalhes nesta fase, podemos verificar que o RGIT, numa primeira triagem, divide as infracções tributárias, parte III, em crimes tributários, título I, e contra-ordenações tributárias, título II. Num segundo plano, divide-se os crimes tributários em crimes tributários comuns, capítulo I do título I, que se aplicam a todo o acto tipificado como tal, independentemente da entidade afectada, ou seja, desde que se verifique um ilícito tipificado num destes cinco crimes, independentemente de ser contra a Autoridade Tributária, Aduaneira ou Segurança Social, é punido nos termos descritos, aplicando-se, por isso, à generalidade das entidades daí serem denominados como “comuns”; em crimes aduaneiros, capítulo II do título I, que tal como o nome indica englobam os crimes específicos que afectam a Autoridade Tributária Aduaneira; crimes fiscais, capítulo III do título I, que incidem sobre ilícitos contra a Autoridade Tributária Fiscal e, por fim, os crimes contra a Segurança Social, capítulo IV do título I, incidentes sobre actos ilícitos contra esta entidade. Em suma, cada entidade é protegida não só pelos seus artigos específicos como, também, pela punição dos actos descritos como infracções no capítulo I (burla tributária (artigo 87.º); frustração de créditos (artigo 88.º); associação criminosa (artigo 89.º); desobediência qualificada (artigo 90.º) e violação de segredo (artigo 91.º)). Já no que diz respeito às contra-ordenações, deixamos de verificar a existência de actos que se apliquem à generalidade das entidades existindo, sim, uma distinção bastante vincada entre os actos contra a Autoridade Aduaneira, capítulo I do título II, e Fiscal, capítulo II do título II, não se verificando contra-ordenações contra a Segurança Social, o que não implica que estas não existam mas, sim, que terá que se recorrer à parte IV do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Lei 110/2009, de 16 de Setembro) conjugado com a Lei 107/2009, de 14 de Setembro.

Os crimes tributários visam a protecção de um bem jurídico que podemos definir, citando Pinto (6), como «realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público: de forma genérica, o erário público e o património da segurança social».

Gomes (2000:19) define este tema como «todas as violações da fiscal, sendo ilícitos fiscais, são infracções à lei fiscal, porém, em sentido técnico-jurídico, entre nós, só são infracções fiscais, os factos típicos, ilícitos e culposos, sancionados penalmente».

Incidindo o trabalho elaborado sobre a burla comparando-a, em momento oportuno, com a fraude e abuso de confiança é importante distinguir que enquanto a primeira se enquadra nos crimes tributários comuns «que visam a tutela de bens jurídicos cuja violação se pode registar através do não cumprimento de obrigações com a Administração Tributária (fiscal e aduaneira) ou para com a Administração da Segurança Social» já os segundos enquadram-se nos únicos tipos de crimes fiscais que «têm subjacente factos conexos exclusivamente com as obrigações fiscais, pelo que os bens tutelados são os que estão diretamente relacionados com o exercício das atribuições da Administração Fiscal», Martins (2012:29).

Hoje em dia, com a crise económica que Portugal atravessa, os contribuintes apresentam uma maior preocupação em tomar medidas que lhes permita poupar, aumentando o seu rendimento disponível, o que os leva a, cada vez mais, evitarem o pagamento dos impostos que sobre eles incide, de forma intencional, devido, também, à enorme carga fiscal que o país apresenta originando a violação dos princípios integradores do Direito Fiscal como o da igualdade, justiça e justa repartição dos rendimentos.

Em Portugal, compete ao contribuinte a identificação, qualificação e quantificação dos factos tributários, vigorando o princípio da auto declaração e liquidação, cuja tributação visa o financiamento das actividades públicas e, quando tal comportamento é distorcido, afecta a prossecução da diminuição do défice e dívida pública. Tal relação jurídica entre o contribuinte e a Administração explica a necessidade das normas protectoras do financiamento público que, como já vimos, é o bem jurídico protegido por este ramo do Direito.

Dentro da defesa do contribuinte podemos estar perante dois tipos de comportamento que, embora ambos encarnem a personagem da poupança, distinguem-se pela poupança lícita ou ilícita. Assim, quando nos deparamos com um puro planeamento fiscal falamos de “tax avoidance”, que em nada afecta a legislação tributária existente e o contribuinte evita/diminui uma obrigação fiscal aproveitando-se apenas do princípio da tipicidade, integrador do Direito Fiscal, em que as lacunas existentes provêm do próprio querer do legislador e não permite o recurso à analogia. Como antónimo de “tax avoidance”

encontra-se a “tax evasion” que se traduz no comportamento do contribuinte que viola as normas reguladoras já existentes, ou seja, estamos perante um comportamento *contra legem* que ocorre quando, após a verificação de um facto tributário, o contribuinte deturpa o Fisco com o objectivo da não satisfação do tributo.

A “tax evasion”, evasão fiscal, origina a aplicação de sanções podendo, estas, ser de carácter preventivo (vencimento total e imediato da dívida fiscal paga em prestações por incumprimento de uma prestação); reconstitutivo (execução fiscal); compulsório (juros fiscais de mora); compensatório (juros fiscais compensatórios) e punitivo (aplicação de coimas, multas e penas de prisão quando se verifique um comportamento típico, ilícito e culposo) distinguindo-se umas das outras pela gravidade objectiva e subjectiva enquadrando ilícitos fiscais penais – infracções fiscais administrativas e crimes penais – ou ilícitos fiscais não penais.

De forma a colmatar esta diferença de realidades foi introduzida na LGT, mais concretamente no artigo 38.º, n.º 2, uma cláusula geral antiabuso:

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Assim, através desta cláusula, a Administração Tributária pode liquidar o imposto reduzido quando considere que a existência de um acto se deve com a intenção de obter um benefício indevido.

Em suma, sempre que se verifique uma situação abusiva por parte do contribuinte é corrigida a matéria colectável aplicando-se, ainda, sanções em certas circunstâncias entrando no campo das infracções tributárias.

No artigo 2.º do RGIT deparamo-nos com uma noção formal de infracção cuja definição carece de determinados elementos cumulativos para o seu perfeito enquadramento, tendo o facto que ser:

- Uma acção voluntária penalmente relevante;

- Uma acção tipificada como conduta proibida, ou seja, determinada norma jurídica tem que tipificar determinado facto como ilícito;
- Uma acção culposa enquadrando os elementos subjectivos da infracção – dolo ou negligência – assim, o agente tem que agir com conhecimento da tipicidade e ilicitude ou não agir com o cuidado que deveria ter;
- Uma acção punível, resumindo para a prática de uma acção voluntária, ilícita, típica e culposa tem que ser aplicada uma sanção.

As infracções tributárias dividem-se em duas grandes vertentes – crime e contra-ordenações – que, por sua vez, se ramificam em crimes tributários comuns (artigo 87.º a 91.º do RGIT); aduaneiros (artigo 91.º a 102.º do RGIT); fiscais (artigo 103.º a 105.º do RGIT) e contra a Segurança Social (artigo 106.º e 107.º do RGIT) e em contra-ordenações aduaneiras (artigo 108.º a 112.º do RGIT) e fiscais (113.º a 129.º do RGIT).

Podemos distingui-los na medida em que enquanto os primeiros se consideram ilícitos mais graves e, por isso, são punidos com penas, os segundos tratam-se de ilícitos menos graves aplicando, a administração tributária, uma coima sujeita a impugnação judicial, vide artigo 80.º do RGIT, por parte do arguido – ao contrário das multas não dão origem a prisão, em caso de incumprimento, mas sim a um processo de execução – podendo-se aplicar sanções acessórias em ambas as circunstâncias.

Não é deixada margem para dúvidas quando o próprio regulamento define e rege a aplicação do regime das contra-ordenações e no seu artigo 51.º deixa claro que se atribui o processo em causa aos factos respeitantes a infracções sem natureza criminal ora citando Catarino e Victorino (2012:480) «o RGIT reservaria para a qualificação como crime as infracções consideradas mais graves, quer em função da culpa (as dolosas), quer em função do montante da prestação tributária em dívida»

Quanto à punição do facto ilícito podemos encontrar dois níveis, quer sejam penas ou coimas, aplicadas aos crimes ou contra-ordenações respectivamente, as principais e as acessórias.

Deparamo-nos no artigo 12.º do RGIT com as penas principais que são a prisão até oito anos ou a multa de 10 até 600 dias, no caso do agente ser uma pessoa singular constante no n.º 1, ou multa de 20 até 1920 dias, no caso de estarmos perante uma pessoa colectiva, conforme o n.º 2, nunca esquecendo que os limites, mínimos e máximos, estabelecidos nos tipos legais de crime são eleváveis ao dobro quando se trate de pessoa colectiva, vide n.º 3

do mesmo artigo, devendo sempre atender-se ao prejuízo causado pelo crime como consta no artigo 13.º do RGIT que por ser demasiado vago deverá ser remissivo para o artigo 71.º do Código Penal. Relativamente às penas acessórias debruça-se o artigo 16.º do RGIT onde se encontram descritas as diversas penas que poderão ser aplicadas cumulativamente ao agente infractor devendo, para tal, verificar-se os pressupostos explanados nos artigos 65.º e seguintes do Código Penal conjugado com o artigo 17.º do RGIT.

Chegados ao artigo 22.º do RGIT somos confrontados com a dispensa e atenuação especial da pena que se verifica caso o agente reponha a verdade sobre a situação tributária, que consiste na efectivação do pagamento dos impostos e demais acréscimos legais, desde que o crime seja punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos e desde que, conforme descreve o n.º 1:

- a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves;
- b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação;
- c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção.

Relativamente à atenuação da pena, esta ocorrerá caso o agente reponha a verdade fiscal e efectue o pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado, ou seja, a atenuação da pena ocorre quando o processo já se encontra em fase de julgamento, conforme n.º 2 do mesmo artigo.

Quanto às contra-ordenações estas dividem-se em simples – coima cujo limite máximo não excede os € 15.000 – e graves – coima cujo limite máximo seja superior a € 15.000 ou que a própria lei assim a determine – sendo importante esta distinção na medida em que as sanções acessórias, constantes no artigo 28.º do RGIT, somente se aplicam às contra-ordenações tributárias graves. O montante das coimas principais pode elevar-se até ao montante máximo de € 82.500 ou € 165.000, consoante seja pessoa singular ou colectiva, em caso de dolo e até ao limite de € 22.500 ou € 45.000, em caso de negligência, conforme determina o artigo 26.º do RGIT.

A aplicação da coima é graduada com base em elementos objectivos e subjectivos pois o n.º 1 do artigo 27.º do RGIT releva a gravidade do facto, a culpa do agente, a situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício que o agente obteve através da prática da contra-ordenação.

Pegando nas palavras de Nabais (2009:454) o direito penal fiscal define os tipos de infracção a normas tributárias impondo ou proibindo comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos cominando as respectivas sanções.

3.1. Princípios gerais

Por norma, em qualquer legislação, deverão ser transpostos os princípios base para aplicação dessa norma por forma a existir coerência e igualdade na prática dos actos. Não sendo, o RGIT, excepção à regra, começa o diploma pela descrição dos princípios gerais aplicáveis à legislação em vigor dividindo-se em disposições comuns; disposições aplicáveis aos crimes tributários e disposições aplicáveis às contra-ordenações. Tal como já foi referido anteriormente e relembra-se com Martins (2012:9)

O RGIT teve na sua origem o objetivo de concentrar e sistematizar em diploma único os regimes jurídicos penais aplicáveis às infrações aos regimes jurídicos que estabelecem as obrigações tributárias e de prestação tributária conexas com os tributos fiscais e parafiscais – artigo 3.º da Lei Geral Tributária (LGT). Como já se referiu tal não foi possível e no tocante às contra-ordenações à segurança social elas estão tipificadas em diplomas autónomos, sendo que a sua definição e princípios gerais constam das normas insertas nos artigos 221.º a 246.º do Código Contributivo, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro. A disciplina jurídica relativa ao processo e procedimento das contra-ordenações à segurança social, encontra-se prevista nos artigos 247.º e 248.º do Código Contributivo e no regime processual aprovado pelo Decreto-Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro.

Assim, dedicamos este ponto do capítulo a uma breve e resumida análise, em nada exaustiva, dos princípios estruturantes da nossa matéria de modo a estabelecermos uma introdução, ainda que vaga devido à complexidade do tema, para sabermos as bases que os crimes constantes no RGIT, e que incidem a dissertação, carecem para a correcta aplicação da respectiva sanção.

3.1.1. Disposições comuns

Incide o artigo 1.º sobre o âmbito de aplicação do RGIT onde se inserem as prestações tributárias; os regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de

regulamentarem ou não prestações tributárias; os benefícios fiscais e franquias aduaneiras e as contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial, conforme já exposto anteriormente. No artigo 2.º consta o conceito e espécies de infracções tributárias obedecendo ao princípio aplicável ao Direito Penal onde se define a infracção tributária como todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior dividindo-se em crime e contra-ordenação e, se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação. O artigo 3.º descreve o direito subsidiário aplicável em que quanto aos crimes e seu processamento, aplicam-se as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar; quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social; quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar e quanto à execução das coimas, as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Quanto à aplicação no espaço e no tempo, artigo 4.º e 5.º, o RGIT aplica-se, salvo tratado ou convenção internacional em contrário, a factos praticados em território português (vide artigo 5.º CRP) e/ou a bordo de navios ou aeronaves portuguesas (vide artigo 20.º, alínea b) do CPP, independentemente da nacionalidade do agente (vide artigos 4.º do CP (princípio geral); 6.º do CPP e 1.º e 13.º da LGT) considerando-se no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente actuou, ou, no caso de omissão, devia ter actuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, salvo no caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, em que a respectiva infracção se considera praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente, e as infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários, remetendo-nos para o artigo 2.º a 7.º do CP. Conforme dispõe o artigo 6.º (conjugado com os artigos 11.º e 12.º do CP e 157.º e seguintes e 195.º e seguintes do Código Civil), quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do Representado ou que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse

do representado, mesmo que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes, ou seja, «[o]s administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si» cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa proferido no âmbito do processo n.º 7591/12.1TDLSB-5 de 02-12-2014. De braços dados com este artigo 6.º temos o artigo 7.º do RGIT, tendo como epígrafe a responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas, que estipula que as pessoas colectivas, sociedades e entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções existentes no RGIT quando as mesmas sejam cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo, mesmo que irregularmente constituídas, sendo excluída esta responsabilidade quando o agente tenha actuado contra ordens ou instruções de quem de direito. No que diz respeito à responsabilidade criminal não é excluída a responsabilidade individual do agente, já na responsabilidade contra-ordenacional é excluída a responsabilidade individual do agente. O n.º 5 deste artigo revela-se bastante importante ao mencionar que no caso da multa ou coima ser aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, o património comum será o responsável pela mesma e, no caso de se verificar insuficiente, responderá solidariamente, o património de cada um dos associados. Por forma a facilitar a percepção da aplicação destes dois artigos pensemos, por exemplo, no caso de um gerente que comete voluntariamente um crime designado no RGIT existirão duas punições: a do artigo 6.º aplicável ao gerente por actuação em nome de outrem devido ao princípio da individualidade da responsabilidade criminal e a do artigo 7.º aplicável à pessoa colectiva pela infracção cometida pelo seu representante por extensão do princípio da pessoalidade das penas.

Ora no seguimento dos dois últimos artigos vem o artigo 8.º (em consonância com os artigos 15.º a 18.º e 20.º a 28.º da LGT) clarificar, então, de quem é a responsabilidade civil pelas multas e coimas aplicadas frisando no n.º 1 que os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento e/ou pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a

decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento convertendo-se em solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa, cf. n.º 2. Já o n.º 3 do mesmo artigo explica que tanto os técnicos oficiais de contas como as referidas no n.º 1, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título e o n.º 4 diz que as pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei. No decurso do artigo 8.º sempre existam várias pessoas responsáveis a sua responsabilidade torna-se solidária, vide artigo 512.º e seguintes do Código Civil. Por fim, nas disposições comuns, surge o artigo 9.º que dispõe a subsistência da prestação tributária mesmo quando se verifique o cumprimento da sanção e o artigo 10.º frisante da aplicação de apenas as sanções cominadas na norma, salvo quando se verifiquem infracções de outra natureza.

3.1.2. Disposições aplicáveis aos crimes tributários

Após a ligeira abordagem às disposições comuns passaremos a uma, também breve, passagem pela disposições relativas aos crimes tributários e, de seguida, às disposições incidentes sobre as contra-ordenações. Tal resenha inicia-se no artigo 12.º epigrafiado das penas aplicáveis aos crimes tributários dividindo-as em duas espécies - 1. os crimes cometidos por pessoas singulares são: a. prisão até 8 anos ou b. multa de 10 a 600 dias; 2. os crimes cometidos por pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas têm como pena de multa de 20 a 1920 dias. Como nada é dito relativamente à pena mínima de prisão aplicável às pessoas singulares, por força do artigo 3.º do RGIT, viajamos para o artigo 41.º do CP que nos indica que a pena de prisão tem, em regra, a duração mínima de 1 mês. Não prejudicando os limites estabelecidos no número 2 do 12.º do RGIT, os limites mínimo e máximo das

penas de multa previstos nos diferentes tipos legais elevam-se para o dobro sempre que se apliquem a pessoas colectivas sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas e a determinação da pena é sempre, que possível, determinada pelo prejuízo causado, cf. artigo 13.º do RGIT, atendendo ao grau de ilicitude do facto; intensidade do dolo ou da negligência; sentimentos manifestados no cometimento do crime; condições pessoais do agente e conduta anterior e posterior ao acto. Quanto à execução da pena de prisão pode ser suspensa desde que seja paga a prestação tributária e acréscimos legais, montantes obtidos indevidamente e, caso o juiz entenda, a quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, e na falta de o pagamento, o tribunal pode: exigir garantias de cumprimento; prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível ou revogar a suspensão da pena de prisão, vide artigo 14.º conjugado com 36.º, n.º 3 e 42.º da LGT. No que diz respeito à pena de multa, disposta no artigo 15.º, cada dia corresponde a uma quantia entre € 1 e € 500, no caso das pessoas singulares, e entre € 5 e € 5.000, nas pessoas colectivas, fixada em função da situação económica e financeira do condenado, atendendo a todo o rendimento auferido, e dos seus encargos, não incidindo quaisquer adicionais e quando se verifica um concurso de infracções, a possibilidade, ou não, da substituição da prisão por multa emerge sobre a pena única. Sabendo que o montante diário da multa deverá reflectir um sacrifício para o autor do crimes mas que não deverá restringi-lo ao indispensável para as suas necessidades básicas poderão ser, também, aplicadas as penas acessórias descritas no artigo 16.º do RGIT desde que se verifiquem os pressupostos do artigo 17.º conjugado com o artigo 52.º e 65.º e seguintes do CP. Incidindo os artigos 18.º, 19.º e 20.º do RGIT sobre crimes específicos, designadamente perda de mercadorias objecto do crime; perda dos meios de transporte e perda de armas e outros instrumentos, que não interagem com o tema da dissertação, dispensamos a sua abordagem não descuidando, no entanto, da sua importância. Já o artigo 21.º dispõe que o procedimento criminal por crime tributário se extingue, por efeito da prescrição, quando decorram cinco anos da prática do crime, salvo quando a pena seja superior a cinco anos cujo prazo de prescrição é estabelecido no Código Penal, vide artigos 118.º e 119.º do CP. Quando a infracção dependa da liquidação, o prazo de prescrição é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária, cf. n.º 3 do artigo 21.º do RGIT. Interrompe-se e suspende-se, o prazo de prescrição, nos termos do Código Penal, vide artigo 120.º e 121.º do CP, ocorrendo a suspensão, também, nos termos do artigo 42.º, n.º 2 e 47.º do

RGIT. Por fim, pode existir dispensa e atenuação especial da pena nos termos do artigo 22.º do RGIT, ou seja, se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a dois anos, a pena pode ser dispensada se, cumulativamente, a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; à dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção e se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

3.1.3. Disposições aplicáveis às contra-ordenações

Pese embora, as contra-ordenações não integrem o tema da dissertação não faria sentido não serem expostas as suas disposições legais e, por isso, será feita da mesma forma sucinta uma passagem pelas mesmas. Temos, então, no artigo 23.º do RGIT a classificação das contra-ordenações que se dividem em simples, puníveis com coima cujo limite máximo não excede € 5.750, e em graves, cujo limite máximo excede os € 5.750, podendo esta classificação sofrer alterações como, por exemplo, no caso em que às pessoas colectivas se eleva para o dobro o valor da coima, vide artigo 26.º, n.º 4 à semelhança da regra aplicada aos crimes, e da tentativa em que o limite baixa para metade, cf. artigo 27.º, n.º 4. No artigo seguinte, 24.º, é disposto que a negligência é sempre punida, salvo disposição em contrário e que, na ausência da distinção entre dolo e negligência, o montante máximo é sempre reduzido para metade e vem o artigo 25.º indicar que na presença de concurso de infracções existe cúmulo material, ou seja, somam-se as sanções aplicadas por cada infracção. Quanto ao montante das coimas, vem explícito no artigo 26.º do RGIT onde se estipula que o montante aplicado às pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, ou outras entidades fiscalmente equiparadas se pode elevar até ao máximo de € 165.000, em caso de dolo e até € 45.000, em caso de negligência, não podendo exceder metade destes limites quando estejamos perante uma pessoa singular, salvo disposição em contrário. No que diz respeito aos limites mínimos à coima, será de € 50 ou € 25 quando exista redução da mesma. À semelhança do que ocorre nos crimes, os limites mínimos e máximos estabelecidos nos diferentes tipos legais são elevados ao dobro quando estejamos perante pessoas colectivas, sociedades, ainda que

irregularmente constituídas, ou outras entidades fiscalmente equiparadas não nos podendo esquecer que a responsabilidade civil pelas mesmas rege-se pelo artigo 8.º do RGIT e encontrando-se a responsabilidade das pessoas colectivas descrita no artigo 7.º do RGIT e 165.º do CC, já explicados anteriormente. Ora segue-se a determinação da medida da coima, vide artigo 28.º do RGIT, que se gradua baseada em 1. Gravidade do facto; 2. Culpa do agente; 3. Situação económica e, sempre que possível, 4. Exceder o benefício que o agente obteve com a prática da contra-ordenação. Estando perante uma situação de omissão gradua-se em função do tempo decorrido desde a data em que o facto deveria ter sido praticado e, como já tinha sido referido, o n.º 4 do artigo diz-nos que os limites mínimo e máximo da tentativa são reduzidos para metade. No artigo 28.º descrevem-se as sanções acessórias que poderão ser acrescidas às contra-ordenações graves e nos artigos 29.º e 30.º surge o direito à redução das coimas e os seus requisitos que poderá ocorrer em 3 situações distintas: a. se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 12,5 % do montante mínimo legal, considerando-se o montante mínimo da coima o que seja estabelecido para os casos de negligência, dependendo do pagamento nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução e da regularização da situação tributária do infractor dentro deste prazo; b. se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 25 % do montante mínimo, considerando-se, também, o montante mínimo da coima o que seja estabelecido para os casos de negligência, dependendo do pagamento nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução e da regularização da situação tributária do infractor dentro deste prazo; e c. se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal, devendo o requerente dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, que elabora relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido, dependendo do pagamento nos 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infractor dentro deste prazo. Contudo, pode não ser aplicada coima quando o agente seja uma pessoa singular e desde que, nos cinco anos anteriores, o agente não tenha sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contra-ordenação ou de

crime por infracções tributárias; beneficiado de pagamento de coima com redução nos termos deste artigo e/ou beneficiado da dispensa prevista no artigo 32.º. Em caso de incumprimento do pagamento da coima nos prazos estipulados e regularizada a situação tributária, ou seja, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção, é de imediato instaurado processo contra-ordenacional. Sempre que a coima variar em função da prestação tributária, é considerado montante mínimo, para efeitos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º, 10 % ou 20 % da prestação tributária devida, conforme a infracção tiver sido praticada, respectivamente, por pessoa singular ou colectiva e se o montante da coima depender de prestação tributária a liquidar, a sua aplicação aguardará a liquidação, sem prejuízo do benefício da redução, se for paga nos 15 dias posteriores à notificação, cf. artigo 31.º, n.º 1 e 2 do RGIT. No caso de se verificar a falta das condições estabelecidas para a redução das coimas, que carecem dos requisitos do artigo 30.º, n.º 1, alínea b) e c) - do pagamento nos 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infractor dentro do prazo - a liquidação destas é corrigida, levando-se em conta o montante já pago, vide n.º 3 do artigo 31.º. Como vimos no capítulo dos crimes, também aqui pode não ser aplicada coima, desde que se verifique cumulativamente a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária; estar regularizada a falta cometida e a falta revelar um diminuto grau de culpa podendo a coima ser atenuada no caso de o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo, disposto no artigo 32.º. Por fim, temos a prescrição do procedimento por contra-ordenação no artigo 33.º conjugado com os artigos 8.º, n.º 2, 37.º, 45.º, 46.º 48.º e 49.º da LGT e 61.º e 74.º, n.º 2 do RGIT, que se extingue quando decorram cinco anos da prática do acto reduzindo-se ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação. O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º, no artigo 47.º e no artigo 74.º, e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento e a prescrição das sanções contra-ordenacionais, no artigo 34.º conjugado com o artigo 62.º, que ocorre decorridos cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão consagradas na LGT.

3.2. Processo penal tributário

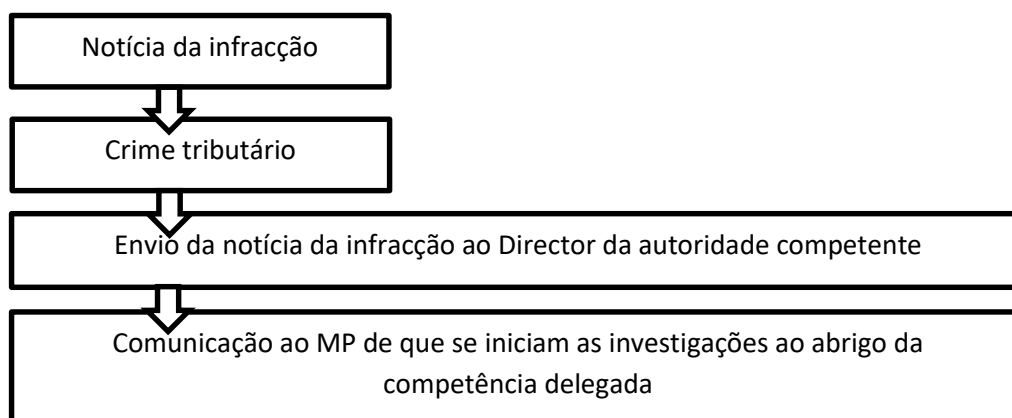
O processo penal tributário, nos termos do artigo 219.º, n.º 1 da CRP, pertence ao Ministério Público, doravante designado por MP, assistido pelos Órgãos de Polícia Criminal (OPC) – vide artigo 1.º, alínea c) do Código de Processo Penal, designado CPP daqui em diante, a quem compete levar a cabo todas as diligências necessárias, colaborando com o Tribunal na descoberta da verdade e na realização do direito, cf. 53.º, n.º 1 do CPP.

Quando se verifique uma conduta que determine a possibilidade da existência de uma infracção tributária estabelece-se que, em regra, é tratado primeiramente no âmbito das contra-ordenações e, se até à decisão se revelarem indícios de crime dá-se início à sua averiguação através do processo penal tributário – artigo 35.º a 50.º do RGIT – conforme artigo 74.º, n.º 1 do RGIT tal como, caso o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, será o agente punido em sede criminal com aplicação das sanções acessórias para a contra-ordenação, vide artigo 2.º, n.º 3 do RGIT.

Com a aquisição da notícia do crime, que deverá sempre ser transmitida ao órgão da administração com competência delegada para o inquérito, através de conhecimento próprio do MP ou dos órgãos da administração tributária/segurança social com competência para os actos de inquérito – artigo 41.º RGIT –; por intermédio dos OPC ou dos agentes tributários; por participação de qualquer autoridade judiciária que tome conhecimento de indícios de crime tributário no decurso de um processo de crime não tributário ou de um agente da administração tributária/segurança social que adquira notícia de crime tributário; por auto de notícia – artigo 243.º do CPP – remetido por agente da administração tributária/segurança social, OPC e da marinha grande sempre que presenciem crime tributário ou por denúncia – artigo 243.º, n.º 1 do CPP.

Se estivermos perante uma situação de flagrante delito, os agentes da administração tributária/segurança social, OPC e marinha grande, procedem à detenção nos termos do artigo 255.º do CPP e, à semelhança do que ocorre no processo penal comum, podem ser aplicadas as providências cautelares quanto aos meios de prova por qualquer OPC ou agente da administração, em caso de urgência ou de perigo de demora, cf. artigo 37.º do RGIT conjugado com 249.º do CPP.

Esquematizando, para chegarmos à fase de inquérito, ou seja, para se dar início ao processo penal tributário



3.2.1. Fase de inquérito

O processo inicia-se, à semelhança do processo penal comum, pela fase de inquérito, regulada no artigo 40.º e seguintes do RGIT conjugados com o livro VI, título II do CPP que «compreende o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação» (artigo 262.º, n. 1 do CPP) cuja notícia é sempre transmitida aos órgãos da administração tributária com competência delegada para o inquérito direccionado pelo MP - por imperatividade do artigo 219.º da CRP, o exercício da acção penal é exclusivo do MP no DCIAP e DIAP em Lisboa e pelo Provedor da República nas restantes Comarcas - que orienta e lhes pode delegar os actos mencionados no artigo 270.º do CPP, praticando todos os actos e assegurando as provas necessárias para se concretizar a acusação pela prática de um crime, sendo admissível qualquer tipo de prova que não seja proibida por lei, onde se incluem as provas documentais e testemunhais.

No artigo 41.º do RGIT descreve-se a competência delegada para a investigação devendo, no entanto, conjugar-se com o artigo 7.º, n.º 4, alínea a) do DL 49/2008, de 27 de Agosto que define a investigação pela PJ de crime tributários de valor superior a € 500.000 e com o DL 93/03, de 30 de Abril que regula a forma, extensão e limites da cooperação entre a PJ e administração tributária. Diz-nos o artigo 50.º do RGIT que a autoridade tributária/segurança social assiste o MP em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente ou perito que pode sempre consultar o processo e deverá ser informado de toda a sua tramitação e, em qualquer fase, todas as decisões relativas à

liquidação dos impostos em dívida são comunicadas à respectiva autoridade. Todos os actos de inquérito – recolha de provas, depoimento de testemunhas, constituição e interrogatório do arguido – devem ser reduzidos a escrito e estar concluídos no prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia podendo, no entanto, este prazo ser suspenso sempre que seja intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, disposto no n.º 2 do artigo 42.º conjugado com o 47.º do RGIT.

Após finalizar-se a fase de investigação, os órgãos competentes remetem uma proposta (parecer fundamentado) juntamente com os autos de inquérito ao Ministério Público que pode optar por deduzir acusação ou arquivar o inquérito.

Nos termos do artigo 277.º do CPP, o MP pode arquivar o inquérito, comunicado ao arguido e advogado, por despacho, se:

- a) Tiver recolhido prova bastante de se não ter verificado crime ou de o arguido não o ter praticado a qualquer título;
- b) For legalmente inadmissível o procedimento ou;
- c) Não tiver sido possível obter indícios suficientes da verificação de crime ou de quem foram os agentes.

Porém, se durante o inquérito, se recolherem indícios suficientes de se ter verificado o crime e de quem foi o autor, o MP deverá, no prazo de 10 dias, deduzir acusação contra este.

3.2.2. Arguido

Para a constituição de arguido é necessário preencher os requisitos do artigo 57.º a 59.º do CPP, ou seja,

Artigo 57.º

Qualidade de arguido

- 1 - Assume a qualidade de arguido todo aquele contra quem for deduzida acusação ou requerida instrução num processo penal.
- 2 - A qualidade de arguido conserva-se durante todo o decurso do processo.
- 3 - É correspondentemente aplicável o disposto nos n.os 2 a 6 do artigo seguinte.

Artigo 58.º

Constituição de arguido

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, é obrigatória a constituição de arguido logo que:

- a) Correndo inquérito contra pessoa determinada em relação à qual haja suspeita fundada da prática de crime, esta prestar declarações perante qualquer autoridade judiciária ou órgão de polícia criminal;
- b) Tenha de ser aplicada a qualquer pessoa uma medida de coação ou de garantia patrimonial, ressalvado o disposto nos n.os 3 a 5 do artigo 192.º;
- c) Um suspeito for detido, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 254.º a 261.º; ou
- d) For levantado auto de notícia que dê uma pessoa como agente de um crime e aquele lhe for comunicado, salvo se a notícia for manifestamente infundada.

2 - A constituição de arguido opera-se através da comunicação, oral ou por escrito, feita ao visado por uma autoridade judiciária ou um órgão de polícia criminal, de que a partir desse momento aquele deve considerar-se arguido num processo penal e da indicação e, se necessário, explicação dos direitos e deveres processuais referidos no artigo 61.º que por essa razão passam a caber-lhe.

3 - A constituição de arguido feita por órgão de polícia criminal é comunicada à autoridade judiciária no prazo de 10 dias e por esta apreciada, em ordem à sua validação, no prazo de 10 dias.

4 - A constituição de arguido implica a entrega, sempre que possível no próprio acto, de documento de que constem a identificação do processo e do defensor, se este tiver sido nomeado, e os direitos e deveres processuais referidos no artigo 61.º

5 - A omissão ou violação das formalidades previstas nos números anteriores implica que as declarações prestadas pela pessoa visada não podem ser utilizadas como prova.

6 - A não validação da constituição de arguido pela autoridade judiciária não prejudica as provas anteriormente obtidas

Artigo 59.º

Outros casos de constituição de arguido

1 - Se, durante qualquer inquirição feita a pessoa que não é arguido, surgir fundada suspeita de crime por ela cometido, a entidade que procede ao acto suspende-o imediatamente e procede à comunicação e à indicação referidas no n.º 2 do artigo anterior.

2 - A pessoa sobre quem recair suspeita de ter cometido um crime tem direito a ser constituída, a seu pedido, como arguido sempre que estiverem a ser efectuadas

diligências, destinadas a comprovar a imputação, que pessoalmente a afectem.

3 - É correspondentemente aplicável o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo anterior

e cf. artigo 60.º conjugado com o 61.º do CPP

Artigo 60.º

Posição processual

Desde o momento em que uma pessoa adquirir a qualidade de arguido é-lhe assegurado o exercício de direitos e de deveres processuais, sem prejuízo da aplicação de medidas de coacção e de garantia patrimonial e da efectivação de diligências probatórias, nos termos especificados na lei.

Ao interrogatório do arguido aplicam-se as regras do depoimento das testemunhas quanto ao objecto e limites, cf. artigo 272.º, n.º 1 e 58.º, n.º 1, alínea a) do CPP, competindo à autoridade judiciária ou OPC que proceder à constituição do arguido devendo, o mesmo, ocorrer no decurso do inquérito estabelecendo o artigo 141.º, n.º 4, alínea c) e d) do CPP que o juiz deve informar dos motivos da detenção e dos factos que lhe são concretamente imputados, incluindo, sempre que forem conhecidas, as circunstâncias de tempo, lugar e modo permitindo a sua intervenção no inquérito ou recorrer, cf. artigo 61.º, alínea g) e i) do CPP.

Em regra, no contexto fiscal é aplicado o Termo de Identidade e Residência como medida de coacção, disposto no artigo 196.º do CPP, quando ocorra a constituição de arguido durante a fase de inquérito. No âmbito dos deveres que assistem ao arguido cabe-lhe, além do direito à constituição de advogado, o direito ao silêncio coerente com o princípio constitucional que estabelece a presunção da inocência definindo que até prova em contrário todo o arguido é inocente, vide artigo 32.º, n.º 2 da CRP, não podendo o seu silêncio julgá-lo como culpado e para ser condenado são necessárias provas que cabem ao MP (não é o arguido que tem que provar que não cometeu crime) devendo servir como prova todos factos juridicamente relevantes para se concluir a existência, ou não, de um crime, cf. artigo 124.º, n.º 1 do CPP e, em caso de dúvida, deve-se decidir a favor do arguido – as provas devem ser valoradas a favor do arguido devendo este ser absolvido – *Princípio in dubio pro reo*. Os responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses, vide artigo 49.º do RGIT.

3.2.3. Decisão do Ministério Público

Com o término do inquérito o MP poderá optar por uma das quatro opções facultadas no CPP – artigo 277.º a 283.º - arquivamento; arquivamento em caso de dispensa; suspensão provisória do processo ou acusação baseando a sua decisão no relatório e parecer do OPC, sem prejuízo de determinar outros actos a fim de averiguar o fim pretendido.

Para proceder ao arquivamento, o MP emite um Despacho, determinando o arquivamento por inexistência de crime (artigo 277.º do CPP) ou quando não seja possível determinar os agentes; por crime com previsão na lei de dispensa de pena (artigo 44.º, n.º 1 conjugado com o 22.º, n.º 1 do RGIT e 280.º do CPP) ou se já tiver sido deduzida a acusação verificar-se os requisitos do n.º 2 do artigo 44.º do RGIT.

Relativamente à suspensão provisória do processo, prevista no artigo 281.º do CPP, difere da suspensão do processo constante no artigo 47.º do RGIT. A suspensão integrante do leque das opções do MP na conclusão do inquérito traduz-se numa oportunidade para o arguido e define que

Artigo 281.º

Suspensão provisória do processo

1 - Se o crime for punível com pena de prisão não superior a 5 anos ou com sanção diferente da prisão, o Ministério Público, oficiosamente ou a requerimento do arguido ou do assistente, determina, com a concordância do juiz de instrução, a suspensão do processo, mediante a imposição ao arguido de injunções e regras de conduta, sempre que se verificarem os seguintes pressupostos:

- a) Concordância do arguido e do assistente;
- b) Ausência de condenação anterior por crime da mesma natureza;
- c) Ausência de aplicação anterior de suspensão provisória de processo por crime da mesma natureza;
- d) Não haver lugar a medida de segurança de internamento;
- e) Ausência de um grau de culpa elevado; e
- f) Ser de prever que o cumprimento das injunções e regras de conduta responda suficientemente às exigências de prevenção que no caso se façam sentir

Tal suspensão impõe determinadas condutas que devem ser cumpridas durante os dois anos de suspensão levando, por fim, ao arquivamento ou, caso exista incumprimento das regras impostas, seguirá a acusação. Este tipo de decisão é valorizada, por exemplo, no acordo de pagamento em prestações no decorrer de um processo de execução fiscal.

Nos termos do artigo 45.º do RGIT, quando o Ministério Público opte pelo arquivamento em caso de dispensa de pena explicam Catarino e Victorino (2012:413) que

tratando-se de uma sanção especial do direito penal, cuja peculiaridade consiste na condenação do arguido pelo delito cometido, sem que se lhe imponha uma pena [...] não pode a Administração Tributária prosseguir o procedimento por contra-ordenação contra este, ao abrigo do disposto do artigo 45.º do RGIT, sob pena de violação do princípio *ne bis in idem*, constitucionalmente consagrado no n.º 5 do artigo 29.º da CRP.

Quanto ao arquivamento e não dedução da acusação, disposta no artigo 45.º o RGIT, deverá essa decisão ser comunicada à administração tributária ou segurança social para que seja reaberto o procedimento contra-ordenacional.

Quando o MP opte pela acusação deverá enunciar todos os factos jurídicos que determinem concluir a existência da prática do crime reunindo os requisitos do artigo 283.º do CPP, extinguindo-se o procedimento contra-ordenacional, revelando-se apenas em indícios pois a acusação depende do julgamento.

3.2.4. Instrução

Por força do artigo 287.º, n.º 1, alínea a) do CPP, o arguido pode requerer a abertura da instrução pretendendo que o juiz examine todos os factos anteriormente analisados pelo MP, em caso de acusação, por não concordar com a decisão do MP ou por discordância na relevância dos factos recolhidos. A título facultativo, o juiz pode determinar a produção de novas provas e confirma, ou não, a decisão do MP levando, ou não, a julgamento (o juiz de instrução é sempre diferente do juiz de julgamento). O MP nunca pode requerer abertura na fase de instrução pois esta serve para determinar se a decisão do mesmo é a mais correcta, cabendo ao juiz de instrução todas as funções jurisdicionais até à remessa para julgamento, cf. artigo 17.º do CPP, e pode ser requerido por:

- Arguido quando ache que não há indícios para o caso ir a julgamento
- Assistente quando o processo é arquivado (a administração tributária, nos crimes fiscais, tem apenas uma intervenção processual consistente numa colaboração – artigo 50.º do RGIT – distinguindo-se da figura do assistente, não lhe cabendo, por isso, requerer a abertura da instrução).

O único acto obrigatório na fase de instrução é o debate instrutório (Artigo 297º e seguintes do CPP), onde são apresentadas as diligências realizadas e as conclusões obtidas com esta fase, sob pena de nulidade sanável (Artigo 120.º, n.º 2, alínea d) do CPP) e o juiz só pode recusar o debate se:

- Não for a pessoa devida (Falta de legitimidade)
- Não forem pagas as taxas de justiça
- For extemporâneo (fora dos 20 dias legais)

A fase de instrução, nos termos do artigo 308.º do CPP termina com despacho de:

Pronúncia – O juiz decide que o arguido vai ser levado a julgamento. Só pode existir pronúncia sobre os factos que são apresentados na fase de inquérito apresentando a desvantagem de ficarem a existir dois despachos negativos e podendo ser alargado o objecto nesta fase. Regra geral é irrecorrível, salvo nos casos que alterem substancialmente os factos (Artigo 400.º, n.º 1, alínea g) e 310º, nº 3 CPP).

- Alteração substancial dos factos (Artigo 1º, alínea g) do CPP): Não é admitido e o arguido tem que requerer a nulidade (Artigo 309.º do CPP) senão o processo prossegue (Artigo 310.º, n.º 8 do CPP) para o Tribunal de Instrução e se este indeferir tem que pedir recurso ao Tribunal da Relação. Se deferir não há necessidade de recurso pois dá-lhe razão, logo, reformula despacho de pronúncia, ou seja, altera a parte substancial dos factos

- Alteração não substancial dos factos

Não pronúncia – O juiz decide que não existem indícios para levar o arguido a julgamento tendo como vantagem o facto de o processo terminar. É recorrível ao Tribunal da Relação.

3.2.5. Julgamento

Com o término do inquérito, em que resulte dedução de acusação por parte do MP ou, após a fase de instrução, com despacho de pronúncia, o processo é remetido ao Tribunal competente para o julgamento, Tribunal Judicial, sendo concluso ao juiz para o despacho preliminar, cf. artigo 311.º do CPP. Trata-se, em regra, de uma audiência pública onde será produzida prova, analisada e debatida toda a matéria de facto ocorrendo, nesta fase, a intervenção dos sujeitos processuais onde podem apresentar as suas razões e contestar as contrárias. Após a audiência de julgamento é proferida Sentença pelo Tribunal, lida

imediatamente ou em momento posterior, podendo ser interposto recurso para o Tribunal superior hierarquicamente, Tribunal da Relação ou Supremo Tribunal de Justiça, no caso dos crimes, dependendo do valor da alçada ser superior a € 5.000 ou € 30.000.

3.2.6. Resumo

Após a descrição do processo penal tributário, apresentamos a Figura 3.1 que representa, muito resumidamente, todas as etapas possíveis do processo penal tributário.

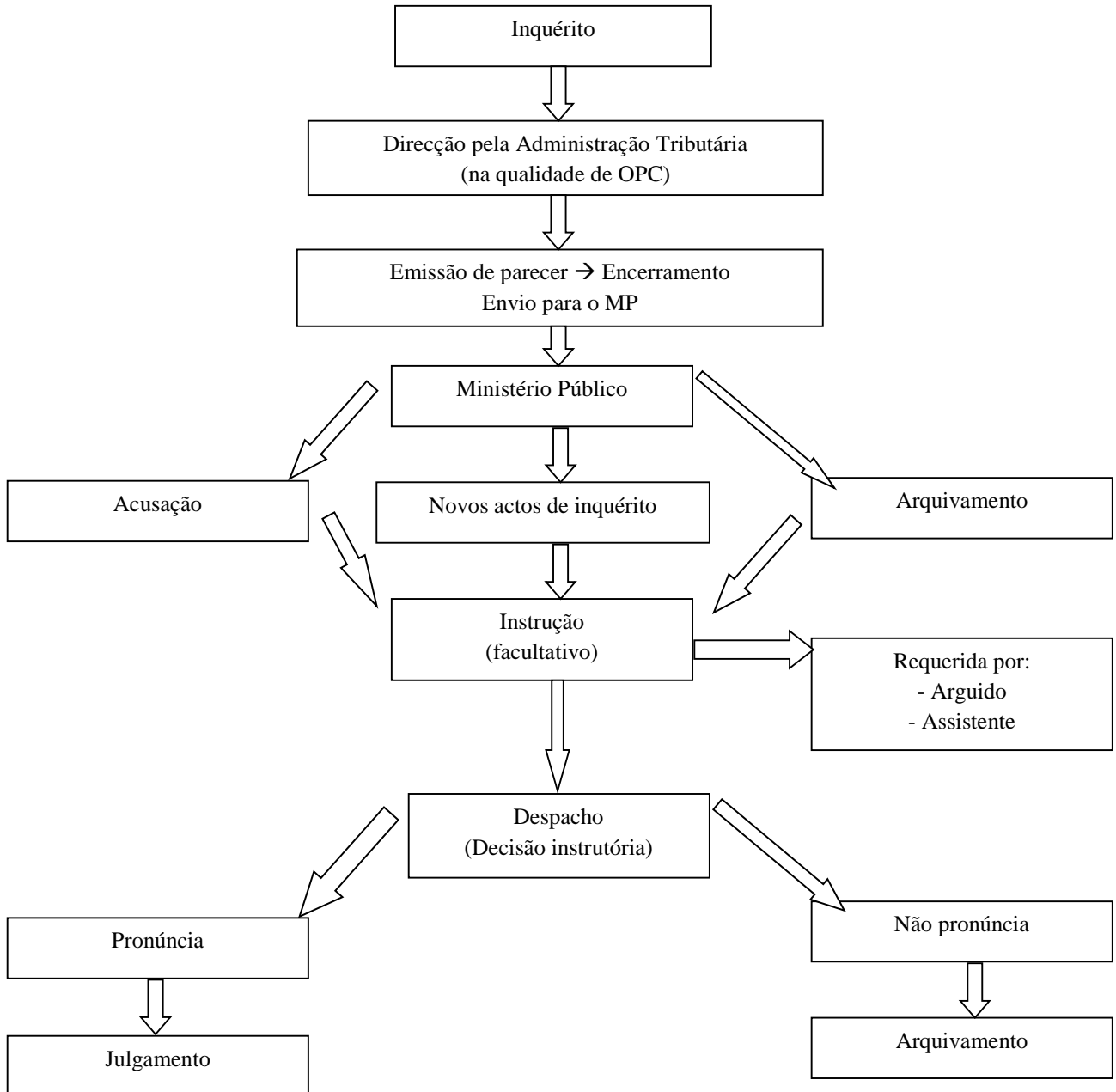


Figura 3.1 – Resumo do processo penal tributário

Fonte: Adaptado de Martins (2012:51)

No caso das contra-ordenações, a coima é aplicada em fase administrativa pelo director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, pelos directores das alfândegas e chefes das delegações aduaneiras, quando se trate de contra-ordenação aduaneira enquanto que nas fiscais a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º e 116.º a 126.º, bem como das contra-ordenações autónomas, ao dirigente do serviço tributário local da área onde a infracção teve lugar e a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º, 118.º, 119.º e 126.º, quando o imposto em falta seja superior a € 25.000, e nos artigos 113.º, 115.º, 127.º, 128.º e 129.º ao director de finanças da área onde a infracção teve lugar, ou ao director da Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos contribuintes cujo acompanhamento permanente seja sua atribuição, competindo-lhes, ainda, a aplicação de sanções acessórias, vide artigo 52.º do RGIT. Pretendendo o infractor recorrer da coima aplicada poderá interpor recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância dando origem à fase judicial, disposto no artigo 80.º do RGIT.

4. Burla

4.1. Burla Penal

Introduzida pela reforma de 1995 (DL 48/95, de 15 de Março) vindo substituir o artigo 313.º, o crime de burla encontra-se explanado no capítulo dos crimes contra o património do Código Penal, designado CP daqui em diante, no artigo 217.º, correspondendo o 218.º à burla qualificada, definindo Costa (In Comentário Conimbricense do Código Penal de Dias) (1999:276) como «um crime de dano que só se consuma com a ocorrência de um prejuízo efectivo no património do sujeito passivo ou de terceiro [...] não depende da concretização de tal enriquecimento bastando para o efeito que [...] se observe o empobrecimento (= dano) da vítima» existindo uma conexão com a «intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo», que «é, em si mesmo, um resultado [...] constituindo um elemento subjectivo do ilícito, denominado dolo específico», cf. Pereira e Lafayette (2014:627).

Artigo 217.º

Burla

- 1 - Quem, com intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, por meio de erro ou engano sobre factos que astuciosamente provocou, determinar outrem à prática de actos que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízo patrimonial é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa.
- 2 - A tentativa é punível.
- 3 - O procedimento criminal depende de queixa.
- 4 - É correspondentemente aplicável o disposto nos artigos 206.º e 207.

Artigo 218.º

Burla qualificada

- 1 - Quem praticar o facto previsto no n.º 1 do artigo anterior é punido, se o prejuízo patrimonial for de valor elevado, com pena de prisão até cinco anos ou com pena de multa até 600 dias.
- 2 - A pena é a de prisão de dois a oito anos se:
 - a) O prejuízo patrimonial for de valor consideravelmente elevado;
 - b) O agente fizer da burla modo de vida;
 - c) O agente se aproveitar de situação de especial vulnerabilidade da vítima, em razão de idade, deficiência ou doença; ou
 - d) A pessoa prejudicada ficar em difícil situação económica.

3 - É correspondentemente aplicável o disposto nos n.os 2 e 3 do artigo 206.º

4 - O n.º 1 do artigo 206.º aplica-se nos casos do n.º 1 e das alíneas a) e c) do n.º 2.

Assim, é «um *crime de dano ou de lesão e material ou de resultado*, a burla é ainda um *crime comum* [...] um crime de *conduta vinculada* ou um crime de *omissão impróprio* [...] depende de *queixa*, no domínio dos *crimes semi-públicos* [...] *crime doloso*. E é admissível o *dolo eventual*», cf. Pereira e Lafayette (2014:629).

Como já foi referido, o grande fim do Direito Penal é tutelar determinados bens jurídicos punindo as condutas que os ponham em risco e cada tipificação de uma conduta como crime traduz-se na violação dessa tutela incidindo cada crime sobre determinado bem. Consistindo a burla num enriquecimento ilegítimo, causando prejuízo patrimonial a terceiros, o bem jurídico que este crime visa afectar é, então, o património que se traduz «na globalidade dos bens economicamente valiosos, que um indivíduo detém com a aquiescência do ordenamento jurídico» Dias (1999:279) onde se englobam os direitos subjectivos patrimoniais de natureza real ou obrigacional (como a propriedade e posse ou direitos patrimoniais decorrentes de outros direitos de natureza não patrimonial como o direito a alimentos); expectativas jurídicas (pretensão juridicamente fundada de obter um aumento patrimonial como por exemplo o direito de preferência); as expectativas fácticas de obtenção de vantagens económicas (verificação de uma situação objectiva que permita antecipar como provável um efectivo aumento patrimonial); prestações judicialmente não exigíveis (onde se inclui, por exemplo, preservação do nome e imagem) e, por último, pretensões fundadas em negócios jurídicos inválidos ou ineficazes, desde que a disponibilidade do devedor para cumpri-los lhes confira utilidade económica. A burla constitui um crime de dano – causa lesão efectiva do bem jurídico - consubstanciando, também, num crime material ou de resultado – crimes em que se exige um evento material além do comportamento, ou seja, a lesão do bem jurídico efectiva-se com a colocação em perigo de uma pessoa ou coisa – relacionando-se com o empobrecimento da vítima, e não com o critério do bem jurídico, onde se assiste a uma acção do agente e do próprio burlado. Por fim, caracteriza-se como um crime de resultado parcial ou cortado – destina-se a produzir um resultado em que é mencionado o comportamento, o resultado prosseguido pela acção e a prevenção pretendida pela incriminação em que o resultado é irrelevante na consumação do crime, ou seja, existe condenação pela prática do crime quer se produza o

resultado ou não – não dependendo a consumação do crime do enriquecimento do agente, bastando que se observe o empobrecimento da vítima.

Adoptando a doutrina seguida por Dias (1999:283)

O prejuízo deverá determinar-se através da aplicação de critérios objectivos de natureza económica à concreta situação patrimonial da vítima concluindo-se pela existência de um dano sempre que se observe uma diminuição do valor económico por referência à posição em que o lesado se encontraria se o agente não houvesse realizado a sua conduta.

Atento ao exposto podemos caracterizar a burla como uma conduta levada a cabo pelo agente com o objectivo de provocar o erro a outrem sobre uma falsa representação da realidade levando ao seu enriquecimento patrimonial e ao empobrecimento da vítima. Tal erro pode ser provocado através de duas modalidades: por declaração expressa (escrita ou oral) ou através de actos que se mostrem adequados a levar a cabo essa falsa realidade. Além destas duas modalidades da burla existe, ainda, uma terceira adoptada por alguma doutrina: a burla por omissão que consiste no aproveitamento do agente quanto ao estado de erro da vítima relativamente à realidade actual, ou seja, o agente não efectiva qualquer declaração ou acto com o intuito de enganar a vítima mas também não a esclarece/actualiza da real situação existindo uma violação do dever de garante. Dias (1999:307) indica autores como Marques Borges; Fernanda Palma/Rui Pereira, e J.A. Barreiros, que rejeitam esta última categoria por, em primeiro lugar, o actual artigo 217.º do CP não contemplar o simples aproveitamento pelo agente do estado de erro em que já se encontra o sujeito passivo como se verificava no artigo 212.º, n.º 1 do ProjPE 1966 e, em segundo lugar, porque se trata de um crime de execução vinculada, cuja principal característica se traduz na lesão do bem jurídico como consequência de uma forma de comportamento. A respeito desta divergência doutrinal foi adoptada a posição de Dias (1999:308) que se reflecte na acepção da tese de Sousa e Brito (*apud* Fernanda Palma/Rui Pereira, RFDL 1994 326) que afirma que a omissão referida no artigo 217.º do CP deve-se à integração da burla por omissão no artigo 10.º do CP e, desde que verificados todos os requisitos desse artigo, mostra-se, também, desvalorado o facto de se tratar de um crime de execução vinculada.

A burla enquadra-se nos crimes semi-públicos, pois depende de queixa, vide n.º 3 do artigo 217.º do CP, podendo enquadrar-se nos crimes particulares em sentido estrito desde que se verifiquem os pressupostos do n.º 4 do mesmo artigo, dependendo de queixa e acusação particular, e a sua tentativa é punível, no termos do n.º 2 do artigo 217.º conjugado com o

artigo 23.º, n.º 1 do CP e, caso o agente restitua, total ou parcialmente, a coisa apropriada ou repare os danos causados poderá dar-se lugar à atenuação da pena, conforme artigo 217.º, n.º 4 conjugado com 206.º, n.º 1 e 2 do CP.

4.2.Burla Tributária

No que concerne à burla tributária vigora o artigo 87.º do RGIT, que «configura a burla tributária, quanto ao tipo objectivo de ilícito, como um crime de execução vinculada que pressupõe a colaboração da vítima e como um crime de dano», cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 de 21-03-2013 e definindo-a Pereira (2008:22) como

Como resulta do exposto a burla tributária é uma figura autónoma do crime de burla previsto no CPp, mas comunga de algumas características deste. Tal como no crime comum de burla releva o erro como meio de execução da burla e, além dele, o engano. Mas não é qualquer erro ou engano que serve para este propósito. Parece-nos ser necessário que tal erro ou engano tenha sido provocado astuciosamente pelo agente da infracção, ou seja, usando de um meio engenhoso para enganar ou induzir em erro. Este requisito acresce ao dolo especificamente incluído no tipo, tendo em conta que se exige a intenção de enriquecimento ilegítimo muito embora parece não exigir-se uma relação efectiva do agente com a Administração Tributária. Assim, é plausível entender o cometimento do crime de burla tributária quando o agente cria uma falsa aparência quanto à existência da referida relação, tendo em vista a obtenção de um enriquecimento ilegítimo.

Para Silva (158:2010)

O tipo legal do crime de burla tributária reproduz o crime comum de burla previsto no art. 217º e 218º do C.Penal, em relação ao qual se encontra numa relação de especialidade, atendendo à especial identidade do burlado – a administração tributária ou a administração da segurança social e a natureza das atribuições patrimoniais – necessariamente da competência daquelas entidades. Nenhuma qualidade especial – como a de sujeito passivo, contribuinte, beneficiário ou outra - se exige ao burlão, pelo que a burla tributária se configura como um crime comum que pode ser cometido por qualquer pessoa à semelhança do que sucede no crime de burla previsto no Código Penal. Ao contrário da burla comum, que, na sua forma simples, constitui um crime semi-público e que pode mesmo ser crime particular se o burlado for familiar do

burlão ou a coisa for de valor diminuto e destinada à satisfação de uma necessidade do agente ou do seu familiar, a burla tributária constitui sempre um crime público

Já para Catarino e Victorino (642:2012)

O crime de burla tributária, constituindo embora uma figura autónoma relativamente à burla prevista no Código Penal, apresenta, em relação a esta, diversas características comuns. [...] Não se trata porém, a nosso ver, de qualquer erro ou engano. Parece-nos necessário que [...] tenham sido provocados astuciosamente pelo agente da infracção

Podemos definir este tipo de crime tributário como «um verdadeiro tipo de burla especial, cujo bem jurídico protegido é o património público, que se consuma quando se efectiva a indevida atribuição patrimonial de que vai resultar o enriquecimento ilegítimo do agente» e «tratando-se a burla tributária de um crime de resultado e um tipo de crime de dano, a sua consumação depende do enriquecimento do agente», cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 de 21-03-2013.

A figura abrange todas as situações que [...] determinam a administração tributária efectuar atribuições patrimoniais de que resulte enriquecimento do agente ou de terceiro. Estamos claramente perante uma variante do crime comum de burla previsto no artigo 217.º do Código Penal, embora se trate de um crime público (o que não acontece com o crime comum que é semipúblico – *vide* artigo 217.º, n.º 3, do CP), cf. Catarino, João Ricardo e Victorino, Nuno (643:2012).

4.2.1. Enquadramento Histórico

O crime ao qual se dará especial relevância ao longo da pesquisa e trabalho desenvolvido pode ser considerado como que um “recém-chegado” à era das infracções tributárias. Viajando no tempo até aos antepassados do RGIT, acrescido à desorganização a que assistíamos ao nível da legislação relativa às infracções tributárias visto que, as mesmas se encontravam dispersas pelos vários Códigos que tramitavam a legislação conexas com os impostos, deu-se a reforma dos tributos sobre o rendimento, levando Portugal à necessidade de criar um Código autónomo que se debruçasse e regulasse esta matéria.

Assim, foi criado o RJFNA (DL 20-A/90, de 15 de Janeiro), em que

o presente regime jurídico teria necessariamente que abarcar a disciplina jurídica de todos os impostos, independentemente da sua natureza e qualquer que fosse o credor

tributário, e, ainda, a de outras prestações coactivas de natureza parafiscal ou análoga, nos casos expressamente previstos na lei

cf. preâmbulo do referido DL, no entanto, não era legislada qualquer norma relativa à burla tributária, nem no RJIFNA nem no RJIFA, onde «se questionava se um comportamento que concretizava os elementos constitutivos do crime de burla comum, mas tivesse como finalidade o enriquecimento do agente à custa do património do Estado, se enquadraria no referido crime comum ou na fraude fiscal», cf. Gasalho (2013:16) pois «[a] ausência de distinção entre crimes tributários comuns e crimes fiscais [...] teve reflexos práticos que vieram a condicionar a jurisprudência que viu nisso um forte argumento no sentido da não punição dos crimes comuns que visassem lesar os Interesses da Fazenda Nacional», cf. Catarino e Victorino (2012:643) .

Posto isto, o conceito de burla tributária surge pela primeira vez, nos crimes tributários comuns, com a Lei 15/2001, de 5 de Junho, tendo como objectivo pôr termo às incertezas insistentes sobre a configuração da prática de certos actos devido à não distinção entre crimes tributários comuns e fiscais, onde se lia

Artigo 87.º

Burla tributária

- 1 - 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.
- 2 - Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão até cinco anos ou multa até 600 dias.
- 3 - Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.
- 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.
- 5 - A tentativa é punível.

Tal artigo manteve-se inalterado até à LOE de 2012 (Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro), já referida anteriormente, que veio alterar o n.º 2 passando a constar «Se a atribuição

patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.»

4.2.2. Análise do artigo 87.º do RGIT e pressupostos da burla tributária

Analisando, ao pormenor, a disposição legal relativa à burla tributária, lê-se no n.º 1 que são necessários três requisitos para estarmos perante o crime em questão:

- Intenção de obter para si ou para terceiro um enriquecimento ilícito (dolo);
- Induzir em erro ou engano a Administração Tributária ou a Segurança Social;
- Levar as Administrações à atribuição patrimonial que lhe causem prejuízos patrimoniais (em consonância com a burla comum, este tipo de crime envolve a colaboração da vítima – crime de dano)

Para Catarino e Victorino (2012:644) podemos dividir o crime de burla em dois momentos, em que o primeiro se verifica com os actos preparatórios que levem ao engano das Administrações e o segundo momento verifica-se com o enriquecimento graças a todo o processo engenhoso elaborado para obter o objectivo final, um acréscimo patrimonial não legítimo devendo para os autores «existir uma relação de causa-efeito entre os meios empregues e o erro ou engano e entre estes e os actos que vão directamente defraudar o património do terceiro ou do lesado» encontrando-se a mesma posição reflectida no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 48405.

Quando falamos apenas em *falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos*, não se verificando os requisitos acima descritos, estamos perante a contra-ordenação fiscal prevista no artigo 118.º do RGIT - Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes - , pois não se encontra consubstanciada a essência da presença da burla tributária que se baseia na intenção de engano para obter o enriquecimento ilegítimo, assim sendo, sempre que se verifique a actuação por parte do sujeito através destes engenhos com a intenção de obter o aumento patrimonial, será sempre punido pelo crime de burla não se enquadrando de forma autónoma a sanção prevista no artigo 118.º do RGIT, salvo se pena mais grave lhe couber, cf. n.º 4 do artigo 87.º do RGIT.

Conforme explicado por Germano Marques da Silva, nas notas sobre o regime geral das infracções tributárias, a norma constante no n.º 4 do artigo 87.º do RGIT exclui a punibilidade autónoma dos meios fraudulentos empregues para a comissão do crime de

burla tributária de forma a tornar clara a especialidade das normas do direito penal tributário e deixar de punir autonomamente os crimes instrumentais, ainda que o bem jurídico por eles protegido seja diverso do tutelado pela norma fiscal incriminadora, salvo se a lesão do bem instrumental for mais grave do que a lesão do interesse tutelado pela norma tributária.

Debruçando-nos sobre o número 2 e 3, que diferem apenas na moldura penal aplicada consoante o valor, não existe qualquer artigo ao longo do RGIT que disponha de legislação sobre quais os montantes que devam ser enquadrados nos elevados ou consideravelmente elevados, no entanto, por força do artigo 3.º, alínea a) do RGIT «São aplicáveis subsidiariamente quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar» assim, e concordando com a opinião de Catarino e Victorino (2012:646), a opção do legislador em manter-se omissos quanto a esta questão deveu-se à remissão para o Título II do Código Penal, que regula os crimes contra o património e onde se encontra, precisamente, o crime de burla penal, em que o seu artigo 202.º estipula que:

- a) Valor elevado: aquele que exceder 50 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto;
- b) Valor consideravelmente elevado: aquele que exceder 200 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto.

Paralelamente ao que sucede com o crime de burla comum, também a burla tributária pode revestir três modalidades em função do valor atribuição patrimonial.

Assim, haverá burla simples se o valor da atribuição patrimonial não for de qualificar como elevada ou especialmente elevada, ou seja, quando não exceder 50 unidades de conta (artigo 22.º do DL 34/2008 e 266.º LOE 2017) avaliadas no momento da prática do facto, burla agravada se o valor da atribuição patrimonial for elevado, isto é, quando o valor da atribuição patrimonial se contiver entre 50 e 200 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto e burla tributária especialmente agravada se o valor da atribuição patrimonial for consideravelmente elevado, ou seja, for superior a 200 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto.

À semelhança da burla constante no artigo 217.º do Código Penal, a tentativa de consumação do crime é punível, cf. n.º 2 do artigo 217.º do Código Penal e n.º 5 do artigo 87.º do RGIT, ou seja, o crime é punível mesmo que não se verifique efectivamente o prejuízo pecuniário.

4.2.3. Elementos constitutivos

É possível verificar a descrição detalhada destes elementos no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido no âmbito do processo n.º 370/06.7TACBR.C1 de 26-01-2011 quando determina que tem que ser:

- Crime de resultado
- Tipo de burla especial, em que o processo típico é de execução vinculada «em que a lesão do bem jurídico tem de ocorrer como consequência da utilização de um meio enganoso tendente a induzir outra pessoa num erro que, por seu turno, a leva a praticar actos de que resultam prejuízos patrimoniais próprios ou alheios.», citando o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 650/07 de 13-08-2007.
- Uso de erro ou engano sobre os factos, provocado por meios fraudulentos, como as falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes
- Que tal erro ou engano sobre os factos levem a administração tributária ou da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais que levem ao enriquecimento do fraudulento
- Uso de um meio fraudulento elaborado de forma astuta, ou seja, é necessária uma preparação para obtenção dos meios.

Mesquita (2002:63) descreve a burla tributária como

um crime de execução vinculada pois exige-se que seja cometido através de um especial modo de agir, no caso concreto, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fisicamente relevante ou outros meios fraudulentos [...] Sendo evidente em face do respectivo tipo legal a impossibilidade de comissão por omissão do crime de burla tributária

Constitui um crime de dano pois a sua consumação depende da verificação de um evento, no caso o enriquecimento do agente ou de terceiro e não apenas o prejuízo patrimonial do burlado, cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 de 21-03-2013.

À semelhança do que sucede com todos os crimes previstos no RGIT – pois o legislador nunca aí prevê a sua punibilidade a título de negligência e a regra é a de que a negligência só é punível nos casos especialmente previstos na lei -, a burla tributária é um crime doloso, bastando-se com um dolo genérico que abarque todos os elementos do tipo objectivo, não exigindo dolo específico de obtenção para si ou para terceiro de enriquecimento ilegítimo como sucede no art. 217º do C.Penal – Mesquita (2002:64).

4.2.4. Burla por omissão

Tanto a nível penal como a nível tributário existe uma enorme divergência quanto à possibilidade da existência do crime de burla por omissão. Antes demais, para que o crime de burla se enquadre num acto omissivo é necessário verificar-se os requisitos do artigo 10.º, n.º 2 do Código Penal «A comissão de um resultado por omissão só é punível quando sobre o omitente recair um dever jurídico que pessoalmente o obrigue a evitar esse resultado.» Ora vejamos os critérios utilizados na explicação da aceitação, ou não, desta existência. No Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 1298/11.4TAABF.E1 de 08-01-2013 incidente sobre um sujeito que não declarou o início de uma actividade laboral continuando, por isso, a receber o subsídio de desemprego veio em sede de fundamentação dizer-se que «[e]m face das disposições do DL nº 22/06 de 3/11 [...] não podem restar dúvidas de que o arguido [...] estava investido no dever legal de comunicar aos serviços da Segurança Social a colocação laboral de que passou a beneficiar a partir de Março de 2010, cuja observação ele omitiu.» e «[c]onsequentemente, o comportamento omissivo do arguido descrito no libelo acusatório é susceptível de configurar o incumprimento de um dever de garante, relevante nos termos do nº 2 do art. 10º do CP.» decidindo «[p]ronunciar o arguido A [...] autor material de um crime de burla tributária p. e p. pelo nº 1 do art. 87º do RGIT, com referência ao art. 10º do CP e aos arts. 42º nº 2 al. a) e 52º nº 1 al. a) do DL nº 220/06 de 3/11». Atenta situação idêntica, já no Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 16/12.4TDEVR.E1 de 28-01-2014 foi escrito que «[s]ustenta o assistente que os arguidos cometeram o crime de burla tributária quando omitiram a comunicação à segurança social do início da actividade laboral do arguido A [...] Não lhe assiste, em nosso entender, razão.» explicando que «[e]quivalente isto por dizer que, em nosso entender, a construção do tipo legal afasta o preenchimento do crime por omissão (exigindo a conduta activa do agente)» e «[a] conduta posterior omissiva, sendo ilícita, não integra o crime de burla tributária, pois não se traduz no engano exigido pela norma [...] sendo fonte quanto muito da manutenção do pagamento (o que não integra a construção típica).»

À semelhança do já exposto na burla penal mantém-se a inclinação para adopção da posição que acolhe a permissão da burla por omissão desde que verificado o pressuposto do n.º 2 do artigo 10.º do CP, pois considera-se que o facto de o agente não comunicar a alteração da sua situação a fim de alterar ou cessar qualquer benefício proveniente do

Estado traduz-se numa conduta enganosa provocando erro e levando ao enriquecimento ilícito, não podendo o sujeito desculpar-se com o desconhecimento da lei.

4.2.5. Princípio da proporcionalidade e igualdade

O princípio da proporcionalidade traduz-se num princípio constitucional consagrado no artigo 18.º, n.º 2 da CRP «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» e visa a aplicação das penas desde que estas se mostrem necessárias, adequadas e proporcionadas, visto que restringem o acesso a determinados direitos.

No que diz respeito ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP, ao nível tributário designa-se pela obrigação que recai sobre todo e qualquer cidadão no cumprimento das suas obrigações fiscais podendo subdividir-se em três: Princípio da generalidade ou universalidade (o imposto deve ser geral para todos os cidadãos); Princípio da igualdade horizontal (se há a mesma capacidade contributiva entre cidadãos devem ter o mesmo imposto) e Princípio da capacidade vertical (se existem capacidades contributivas diferentes, devem ter uma carga fiscal diferente).

Assim, «o princípio da proporcionalidade, em conjugação com o princípio da igualdade, imporá que as medidas das penas em confronto não sejam de tal forma diversas que se descaracterize em absoluto a valoração subjacente ao tipo de ilícito indiciada pela medida abstracta da pena», vide Antunes (2001:9).

Actualmente no RGIT os crimes tributários com um limite máximo de pena aplicável são a burla agravada, que se integra nos crimes tributários comuns, e a fraude fiscal qualificada, integrante dos crimes fiscais, podendo alcançar oito anos de prisão sendo objecto de críticas na medida em que poderá estar em causa a violação destes dois princípios. Ora a burla, neste caso a qualificada, tratando-se de um crime contra o património não pode ser ignorada na sua consequência ao nível dos restantes cidadãos, pois se existe um enriquecimento ilícito por parte de um cidadão através deste tipo de crime como consequência temos o empobrecimento do Estado dando origem a uma menor receita fiscal. Se somarmos todos os crimes de burla existentes, esta diminuição da receita fiscal vai originar a novas medidas de aperto por parte do Estado, eventualmente a novas taxas de

impostos levando a que os outros cidadãos tenham, no fundo, que pagar aquilo que o Estado está a entregar, indevidamente, aos burlões.

No caso em apreço verifica-se a mesma moldura penal tanto para a burla penal como para a burla tributária, seja na burla simples ou qualificada, devendo, claro está, adequar-se a pena à lesão do bem jurídico protegido e não se verificando uma pena fixa mas sim um tecto mínimo e máximo que possa ser adequado à conduta levada a cabo pelo sujeito não parecendo e adequado sustentar esta ideia de emergir no campo da inconstitucionalidade.

5. Fraude

5.1. Fraude Civil ou Penal

Como acabámos de verificar, o crime de burla obtém-se com a constituição dos seguintes elementos:

- intenção do agente de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo;
- por meio de erro ou engano sobre factos que astuciosamente provocou;
- determinar outrem à prática de actos que lhe causem, ou causem a outrem, prejuízo patrimonial.

Ao contrário do que acontece com o crime de burla, o Código Penal tipifica a fraude como crime em situações muito específicas como a fraude sexual, vide artigo 167.º do CP ou a fraude em eleição, constante no artigo 339.º do CP. E se estivermos perante outro tipo de fraude além dos especificamente tipificados no Código Penal Português? Como pode uma fraude penal ser punida sem que preencha os requisitos exigidos pelos artigos respeitantes às fraudes específicas? Qual o ponto de distinção entre a fraude civil e fraude penal?

Como sabemos, um sujeito ao praticar uma conduta ilegal encontra-se perante um ilícito penal e/ou civil. O Direito Penal, como já foi referido anteriormente, destina-se a efectivar o direito criminal que impõe consequências punitivas aquando a verificação das condutas proibidas, já o Direito Civil visa reconhecer os danos sofridos pela vítima, através da conduta criminal, tentando repor-lhe a situação em que se encontrava antes de se verificar o crime, em suma, o Direito Penal tem como função a punição e o Direito Civil a responsabilidade civil encontrando-se intrinsecamente ligados quando se fala em direito a indemnização num processo penal.

Posto isto, a fraude deverá ser distinguida em duas vertentes: podemos falar em fraude penal quando se encontra relacionada com a burla ou fraude civil quando diga respeito a um ilícito civil esclarecendo o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 07P2599 de 04-10-2007 que

A linha divisória entre a fraude, constitutiva da burla, e o simples ilícito civil, uma vez que dolo in contrahendo cível determinante da nulidade do contrato se configura em termos muito idênticos ao engano constitutivo da burla, inclusive quanto à eficácia causal para produzir e provocar o acto dispositivo, deve ser encontrada em diversos índices indicados pela Doutrina e pela Jurisprudência, tendo-se presente que o dolo in

contrahendo é facilmente criminalizável desde que concorram os demais elementos estruturais do crime de burla.

Segundo Prata (2010:690) a fraude à lei (Direito Civil) corresponde ao uso de uma permissão conferida por uma norma jurídica – toda a regra destinada a regular as relações inter-subjectivas que relevam na vida social e/ou económica dirigida a uma pluralidade de pessoas (condição *sine quo non*) – praticando actos com vista a um resultado proibido por outra norma jurídica.

Vem o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 115/09.0TBPTL.S1 de 20-10-2009 pronunciar-se sobre esta matéria encontrando-se logo no seu sumário que

Embora o legislador não tenha tratado genericamente a figura de fraude à lei apenas consagrada para as normas de conflitos (direito internacional privado) a mesma pode e deve estender-se a todo o negócio jurídico, desde que se lance mão de uma norma de cobertura para ultrapassar – ou incumprir- outra norma (a defraudada). Assim, por via indirecta, através da prática de um ou vários actos lícitos, logra obter-se um resultado que a lei previu e proibiu.

É necessário um nexo entre o(s) acto(s) lícitos e o resultado proibido, não sendo essencial a intenção das partes em defraudar a lei, aderindo-se assim a uma concepção objectivista.

Completa o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 04A3915 de 25-01-2005 quando diz que é «[d]ecisivo para afirmar a ilicitude e consequente nulidade do negócio em fraude à lei é o resultado com ele obtido, não a intenção das partes; não há fraude juridicamente relevante se o resultado não coincidir com aquele a que a norma imperativa contornada pretende obstar».

Segundo os Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça proferidos no âmbito dos processos n.ºs 03P241 de 20-03-2003 e 07P2599 de 04-10-2007 há, assim, fraude penal:

- quando há propósito ab initio do agente de não prestar o equivalente económico;
- quando se verifica dano social e não puramente individual, com violação do mínimo ético e um perigo social, mediato ou indirecto;
- quando se verifica um violação da ordem jurídica que, por sua intensidade ou gravidade, exige como única sanção adequada a pena;
- quando há fraude capaz de iludir o diligente pai de família, evidente perversidade e impostura, má fé, mise-en-scène para iludir;
- quando há uma impossibilidade de se reparar o dano;

– quando há intuito de um lucro ilícito e não do lucro do negócio.

5.2. Fraude fiscal

A fraude fiscal representa um dos maiores problemas para a Administração e traduz-se numa acção, ou omissão, do contribuinte com o intuito de obter uma situação mais favorável como, por exemplo, retardar o pagamento de um imposto ou, até mesmo, evitar esse pagamento tendo como consequência a redução da receita tributária caracterizando, assim, a fraude como um crime de perigo em que o bem jurídico lesado é o erário público e como um crime comum não dependendo a sua punição de um infractor específico, ou seja, qualquer pessoa pode cometer este tipo de crime e ser punido.

Explanada no artigo 103.º e 104.º do RGIT, temos a fraude, que tem como objectivo a obtenção da diminuição do tributo a pagar em que quando se verifique um enriquecimento indevido entra-se no âmbito da burla, que se divide em simples, que advém do comportamento que, conforme descreve o artigo, visa «a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causa prejuízo à receita tributária» e em qualificada que, como é possível extrair do artigo da fraude fiscal qualificada, traduz-se no tipo de crime simples pressupondo acumulação de situações como o conluio com terceiros, ou quando é cometido por um funcionário público ou com auxílio deste, falsificação ou viciação de livros, programas ou ficheiros informáticos ou outros documentos probatórios, tornando-se, por isso, numa confuta mais sofisticada.

No **artigo 103.º do RGIT** encontra-se descrita a fraude simples:

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.

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

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.

Quando se verifique uma vantagem patrimonial inferior a € 15.000 a acção não será punida no âmbito do ilícito penal existindo uma mera contra-ordenação fiscal enquadrando-se, dependendo da conduta, no artigo 118.º falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes ou no artigo 119.º omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes.

A análise do n.º 3, do artigo 103.º, válido tanto para a declaração anual de rendimentos de IRC como IRS, gerou algum tremor quanto à pretensão do legislador pois indo de encontro à letra da lei, um contribuinte que adopte uma conduta com intenção de obter uma vantagem patrimonial de € 13.500 não poderá ser punido pelo crime de fraude fiscal, enquadrando-se no regime das contra-ordenações, revelando-se como importante a declaração e não a conduta, o que levaria a uma desigualdade pois um contribuinte com uma única vantagem patrimonial de € 20.000 seria punido de forma muito mais severa que um contribuinte cuja soma das declarações apresentadas perfizessem o total de € 25.000, não apresentando nenhuma um valor superior a € 15.000, por exemplo. Assim, o ponto fulcral para enquadramento neste tipo de crime deverá incidir sobre a conduta do contribuinte e não sobre a vantagem patrimonial obtida na declaração.

Quanto à fraude qualificada consta no **artigo 104.º do RGIT**

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

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 - A mesma pena é aplicável quando:

- a) 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; ou
- b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000.

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

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

Para enquadramento de um acto praticado pelo agente no crime de fraude, quer seja simples quer seja qualificada, há que ter em conta, primeiramente que se trata de um facto típico, ilícito e culposo. Além da verificação deste três requisitos é enquadrada na fraude «a conduta visando a obtenção de reembolso indevido, desde que este não implique um enriquecimento efectivo (caso em que passa a integrar o tipo da burla), mas uma mera redução da receita tributária a pagar», conforme explica Catarino e Victorino (2012:793). Relativamente a este tipo de crime pode ser consumado através de qualquer um dos tipos de dolo: directo, necessário ou eventual, no entanto, cf. Acórdão do STJ proferido no âmbito do processo n.º 97P549 de 05-11-1997 «[o] crime de "fraude fiscal" tem como elemento subjectivo um dolo específico complexo: intenção do agente de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, visando uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado.»

Quanto ao tipo objectivo podemos definir como a ocultação/alteração dos valores declarados ou que devam ser declarados bem como os factos ou valores não declarados

concluindo que a fraude pode ser revestir um tipo de crime comissivo ou omissivo podendo abranger uma simulação relativa ou absoluta.

A simulação consiste na «divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objectivo de a administração fiscal liquidar menos ou nenhum imposto», como explica Soares (2012:80). Estamos perante uma simulação relativa quando existe efectivamente um negócio jurídico mas, no entanto, as partes declaram um negócio diferente, ou seja, estamos perante um negócio simulado (o que é comunicado) e um negócio dissimulado (o que é correcto) agrupando, assim, três elementos cumulativos:

- A divergência intencional entre a vontade real e a declaração
- O intuito de enganar terceiros
- O acordo entre as partes

Podemos, também, estar perante uma simulação absoluta em que as partes declaram um negócio jurídico com determinadas características quando na realidade não pretendem realizar qualquer tipo de negócio.

Com vista a satisfazer as necessidades de combate à simulação que por sua vez pode estar na origem do crime de fraude fiscal, vem o artigo 39.º da LGT consagrar que «[e]m caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado» e, até 2013, lia-se no n.º 2 que «[s]em prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.» sendo revogado pela Lei 83-C/2012, de 31 de Dezembro «[p]or que não fazia sentido, ou seja no nº1 dizia-se uma coisa e no nº2 o seu contrário, melhor desvalorizava-se o conceito de documento autêntico por parte de autoridade sem a devida competência para o efeito» leia-se no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 08562/15 de 23-03-2017 do Tribunal Central Administrativo Sul.

Não se deve, no entanto, confundir o artigo 39.º da LGT «Simulação dos negócios jurídicos» com o artigo 38.º da LGT com epígrafe «Ineficácia de actos e negócios jurídicos» dirigindo-se à cláusula geral antiabuso. Ora, no primeiro existe claramente uma defraudação à lei, ou seja, o sujeito quis objectivamente enganar suportando-se com um negócio pensado e estruturado engenhosamente, enquanto no segundo caso não existe nenhum negócio que esteja a ser deturpado, existe sim um aproveitamento da lei fiscal para

alcançar um planeamento fiscal de forma a obter menos encargos fiscais, ou seja, o negócio é querido e, inclusivamente, é comunicado de forma clara e sem esquemas não existindo qualquer nulidade do negócio desconsiderando-se apenas os seus efeitos fiscais e aplicando-se os que deveriam ter sido praticados.

Resumindo, na simulação o agente age de má-fé com um acto ou conjunto de actos ilícitos de forma a obter uma vantagem fiscal existindo o negócio declarado e o negócio real, já no planeamento fiscal o agente aproveita a melhor opção prevista na lei para concretizar o negócio que se revele mais vantajoso e menos oneroso cuja clausula geral antiabuso, prevista no artigo 38.º da LGT, serve de suporte para que a administração possa combater o planeamento que se revele abusivo.

6. Abuso de confiança

6.1. Abuso de confiança penal

Como último tipo de crime a ser apresentado para, posteriormente, poder ser comparado com o crime escolhido na defesa da dissertação, aparece o abuso de confiança que a nível penal pode ser caracterizado como a apropriação ilegítima de uma coisa alheia móvel ou animal que um sujeito detém, por algum motivo, em nome de outrem tratando-se, por isso, de um crime contra o património – mais concretamente contra a propriedade designada por coisa móvel alheia ou animal – que pressupõe uma apropriação ilegítima. Difere do furto na medida em que enquanto o abuso de confiança apenas visa apenas tutelar a propriedade, que foi entregue por título não translativo, já o furto visa tutelar, além da propriedade, a incolumidade da posse ou detenção de uma coisa móvel, assim, pegando na clara explicação do Acórdão do Supremo Tribunal da Justiça proferido no âmbito do processo n.º 2407/03 de 11-01-2006

[t]rata-se de um crime semelhante ao de furto, já que ambos têm por fim a apropriação de uma coisa móvel alheia, contra a vontade do respectivo dono e sem a cooperação deste, porém, enquanto no furto a coisa encontra-se ainda na mão de outra pessoa e, por isso, o crime consiste em subtrair, aqui a coisa acha-se já na mão do agente, consubstanciando-se o crime na apropriação.

Este crime encontra-se no **artigo 205.º do Código Penal** que explica

- 1 - Quem ilegítimamente se apropriar de coisa móvel ou animal que lhe tenha sido entregue por título não translativo da propriedade é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa.
- 2 - A tentativa é punível.
- 3 - O procedimento criminal depende de queixa.
- 4 - Se a coisa ou o animal referidos no n.º 1 forem:
 - a) De valor elevado, o agente é punido com pena de prisão até 5 anos ou com pena de multa até 600 dias;
 - b) De valor consideravelmente elevado, o agente é punido com pena de prisão de 1 a 8 anos.
- 5 - Se o agente tiver recebido a coisa ou o animal em depósito imposto por lei em razão de ofício, emprego ou profissão, ou na qualidade de tutor, curador ou depositário judicial, é punido com pena de prisão de 1 a 8 anos.

É requisito fulcral que exista a apropriação após a posse/detenção da propriedade subsistindo este crime na relação de confiança existente entre o proprietário e o detentor/possuidor relevando para o caso o artigo 202.º, n.º 1 do Código Civil, doravante CC, que caracteriza como coisa «tudo aquilo que pode ser objecto de relações jurídicas» e o artigo 205.º do mesmo código que refere como móveis todas as coisas que não sejam prédios rústicos e urbanos; águas; árvores, arbustos e frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo; direitos inerentes aos imóveis mencionados anteriormente e partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos tendo, por isso, alguns elementos característicos da conduta típica que reside na caracterização do abuso de confiança:

1. **A entrega/recebimento** – Ao contrário do que acontece no crime de furto, em que existe uma subtracção de património, aqui é requisito taxativo que preexista uma posse ou detenção da coisa à apropriação não podendo, sequer, coincidir o momento.
2. **A licitude da entrega** – Não existindo obrigatoriedade da licitude da entrega da coisa, pese embora, deva ser uma factualidade verificada aquando a entrega não deverá ser uma regra obrigatória pois não é possível determinar que a ilicitude da entrega não permita satisfazer o enquadramento na norma jurídica «[b]em pelo contrário, pode afirmar-se que em caso de ilicitude a exigência de protecção do bem jurídico surgirá em muitos casos acrescida» cf. Dias (1999:101).
3. **O título não translativo da propriedade** – Representado como elemento nuclear do abuso de confiança denomina-se por qualquer título que tenha a obrigação de restituir ou apresentação da coisa recebida/valor correspondente salvaguardando-se da conduta ilícita que tem como fim a apropriação «sendo, porém, indispensável que o título seja lícito, pelo que a coisa não deve passar para o poder do agente por efeito de fraude deste, pois em tal caso o crime seria o de burla», cf. Acórdão do Supremo Tribunal da Justiça proferido no âmbito do processo n.º 2407/03 de 11-01-2006.
4. **A apropriação** – Revelando-se como o bem protegido na consagração desta conduta como ilícita, a apropriação dá-se com a inversão do título da posse ou detenção que ocorre através de actos idóneos e concludentes que permitam concluir

que o sujeito, a quem foi confiada a coisa, se comporta como se do seu dono se tratasse.

5. **A ilegitimidade da apropriação** – Trata-se de uma característica expressamente descrita, logo na 1.^a parte do n.º 1 da norma legal, em que ficam excluídas, por exemplo, condutas por estado de necessidade jurídico-civil (artigo 339.º do CC); acção directa (artigo 336.º do CC); exercício de um direito de retenção ou compensação com os termos e limites (artigo 754.º e seguintes e 847.º e seguintes do CC).

Quanto ao n.º 2 do normativo legal é explícito que a tentativa é punível não alargando, aqui, esta matéria visto já ter tido um capítulo que se debruçou inteiramente sobre a mesma e, vem, o n.º 3 determinar que este tipo de crime depende de queixa sendo, por isso, um crime semipúblico. Ao tipo subjectivo do ilícito enquadra-se o dolo, sendo suficiente o dolo eventual, podendo este ser excluído por erro intelectual ou de conhecimento.

No que diz respeito aos valores descritos nas alíneas a) e b) do n.º 4, é possível através da remissão para o artigo 202.º do CP, como já foi referido anteriormente, encontrar a moldura correspondente aos mesmos entrando, aqui, no abuso de confiança qualificado tal como o n.º 5 do mesmo artigo dependendo, então, de duas condicionantes: o valor (n.º 4) e a entrega a título de depósito imposto por lei (n.º 5).

6.2. Abuso de confiança fiscal

No que diz respeito ao crime de abuso de confiança na área tributária vem dizer o **artigo 105.º do RGIT**:

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - (Revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

7 - 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.

Neste tipo de crime o valor a ter em consideração é o que conste em cada declaração e o abuso de confiança fiscal diz respeito a uma omissão da entrega de uma prestação pecuniária – impostos, taxas e tributos fiscais e parafiscais - a que estava obrigado, desde que esse valor ascenda os € 7.500 e que tenham decorrido mais de 90 dias sobre o termo legal da entrega da prestação, e se a mesma, quando comunicada à Administração Tributária através da respectiva declaração, não for paga no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. Conforme expõe Paiva (2012:142)

[o] crime de abuso de confiança fiscal respeita a situações em que se verifica o fenómeno da substituição tributária, ou seja, aquelas em que a posição de devedor não é ocupada pelo contribuinte originário, o que suporta economicamente o valor do imposto, mas por um substituto, por uma pessoa que, por imposição legal, tem o dever de entregar a prestação à Administração Tributária e que por essa via se substitui a esta na respectiva liquidação.

Este tipo de crime pressupõe a não entrega total ou parcial de uma prestação tributária que o sujeito esteja obrigado a entregar aos cofres do Estado, ou seja «consuma-se com a não entrega da prestação tributária legalmente deduzida ou liquidada», cf. Paiva (2012:150). Assim, para estarmos perante um crime de abuso de confiança é necessário a verificação do decurso dos 90 dias após o prazo para entrega da prestação não sendo, por isso, necessária a presença de dolo não estando consagrada a punição por tentativa, à semelhança do que acontece com a fraude pois ao crime consumado não corresponde uma pena superior a 3 anos e não está expressa pelo legislador tal punição, vide artigo 3.º, alínea a) do RGIT remissivo para o artigo 22.º, 23.º e 73.º do Código Penal.

Este tipo de crime desenha-se como um crime omissivo, visto que, a sua prática verifica-se pela não entrega da prestação respeitando a sua conduta à data em que termina o prazo, vide artigo 5.º, n.º 2 do RGIT tendo como finalidade a protecção das receitas tributárias – bem jurídico legalmente protegido – pois visa a satisfação da obrigação de entrega aos cofres do Estado do tributo devido.

Anteriormente, no RJIFNA, era explícito no n.º 1 do artigo 24.º que o abuso de confiança se estabelecia pela apropriação, total ou parcial, da prestação tributária, no entanto, no actual artigo 105.º do RGIT tal pressuposto foi eliminado do n.º 1 substituído pela «não entrega», assim, com esta alteração na disposição legal deixou de ser necessária a apropriação embora esteja, claro está, implícita a apropriação pois se a prestação não é entregue de forma voluntária é porque existe uma apropriação.

Existe uma relação de confiança da Administração Tributária para com o sujeito passivo, na medida em que este age como substituto da primeira cobrando os impostos a terceiros que são devidos ao Estado, por exemplo ao receberem o IVA liquidado a quem lhes adquira bens ou serviços ficando, depois, responsável por entregar esse valor ao Estado, figurando como devedor tributário. Podemos resumir a posição do agente como que a um elo de ligação entre o comprador que liquida o IVA e o credor tributário – a Administração Tributária – em que se torna quase como fiel depositário do valor a pagar.

Este tipo de crime, como explica Paiva (2012:144)

decorre da obtenção lícita da coisa (prestação tributária) pelo agente (sujeito passivo), que recebendo-a por título não translativo da propriedade, a detém a título precário temporário, vindo depois a alterar-se o título da posse, pois passa a dispor daqueles valores como se fossem da sua propriedade

Através do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido no âmbito do processo n.º 92/09.7IDVIS.C2 de 14-10-2015, é possível verificar de forma clara os pressupostos inerentes à punição de uma conduta por enquadramento no abuso de confiança fiscal:

I - São pois elementos constitutivos do tipo deste crime [abuso de confiança fiscal]:

[Tipo objectivo]

- Que o agente, estando legalmente obrigado a entregar à administração fiscal,

i) prestação tributária deduzida nos termos da lei,

ii) prestação deduzida por conta daquela prestação tributária, ou

iii) prestação que tendo recebido, tenha a obrigação legal de liquidar,

de valor superior a € 7.550 [limiar de tipicidade foi introduzido pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro] omita, total ou parcialmente, tal entrega;

[Tipo subjectivo]

- O dolo, o conhecimento e vontade de praticar o facto com consciência da sua censurabilidade, em qualquer das modalidades previstas no art. 14º do C. Penal, posto que não se exige a verificação de um qualquer dolo específico.

II - A consumação do crime pressupõe necessariamente a verificação em concreto de todos os elementos do tipo do crime.

III - No caso específico do IVA, o tipo exige que o sujeito passivo tenha recebido a prestação tributária que tem a obrigação legal de liquidar.

IV - A não se entender como necessário ao preenchimento do tipo o prévio recebimento pelo sujeito passivo do imposto que deve entregar à administração fiscal, não se concebe a obrigação de entrega e muito menos a existência de abuso de confiança pois o depositário nada recebeu de que pudesse abusar.

7. Distinção entre burla, fraude e abuso de confiança fiscal

Crime	Conduta	Moldura punitiva	Tentativa	Outros aspectos
Burla	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	<ul style="list-style-type: none"> - Prisão até três anos para as pessoas singulares ou multa até 360 dias para as pessoas colectivas - Prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas (atribuição patrimonial de valor elevado) - prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas (atribuição patrimonial de valor consideravelmente elevado) 	A tentativa é punível	As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber
Fraude	<p>Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas 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:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não é punível se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000 - Prisão até três anos para as pessoas singulares ou multa até 360 dias para as pessoas colectivas 	A tentativa não é punível	Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária
Fraude fiscal qualificada	<ul style="list-style-type: none"> - Os factos previstos na fraude sofrem de agravamento punitivo quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: <ul style="list-style-type: none"> a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. <ul style="list-style-type: none"> - A mesma pena é aplicável quando: <ul style="list-style-type: none"> a) 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; ou b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. 	<ul style="list-style-type: none"> - Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas - Prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas (vantagem patrimonial de valor superior a € 200.000) 	A tentativa não é punível	Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 com o fim definido na fraude não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber

<p>Abuso de confiança</p>	<p>Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. É aplicável ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.</p>	<p>- Pena de prisão até três anos para as pessoas singulares ou multa até 360 dias para as pessoas colectivas.</p> <p>- Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas (Entrega não efectuada for superior a € 50.000)</p>	<p>A tentativa não é punível</p>	<p>Os factos descritos só são puníveis se:</p> <p>a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;</p> <p>b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária</p>
<p>Fraude contra a segurança social</p>	<p>Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem ilegítima de valor superior a (euro) 7500. Aplicam-se, também, as disposições do artigo 103.º, n.º 1, alínea a) a c) e 104.º do RGIT</p>	<p>- Não é punível se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000</p> <p>- Prisão até três anos para as pessoas singulares ou multa até 360 dias para as pessoas colectivas</p> <p>Ou, dependendo se é fraude simples ou qualificada,</p> <p>- Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p> <p>- Prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas (vantagem patrimonial de valor superior a € 200.000)</p>	<p>A tentativa não é punível</p>	<p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária</p>
<p>Abuso de confiança contra a segurança social</p>	<p>As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social</p>	<p>- Pena de prisão até três anos para as pessoas singulares ou multa até 360 dias para as pessoas colectivas.</p> <p>- Prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas (Entrega não efectuada for superior a € 50.000)</p>	<p>A tentativa não é punível</p>	<p>Os factos descritos só são puníveis se:</p> <p>a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;</p> <p>b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária</p>

Figura 7.1 – Comparação dos três tipos de crime

Fonte: Adaptado do artigo 87.º; 103.º; 104.º; 105.º; 106.º e 107.º do RGIT.

De modo a facilitar a distinção entre os cinco tipos de crime, a análise do quadro 7.1, começará pelo abuso de confiança que, de certa forma, se torna mais perceptível a distinção entre eles na medida em que este se traduz na omissão da entrega de uma prestação tributária, por parte do substituto tributário à Administração Tributária (abuso de confiança fiscal – artigo 105.º do RGIT) ou à Administração da Segurança Social (abuso de confiança contra a segurança social – artigo 107.º do RGIT), obtida através de uma relação comercial entre este terceiro figurando, temporariamente, o papel de devedor estabelecido pela relação de confiança atribuída pela Administração em que a distinção entre os dois tipos de abuso de confiança incide apenas na Administração lesada. Incidindo este tipo de crime na relação fiduciária existente, só se verifica quando exista efectivamente um pagamento, logo, uma detenção, uma liquidação, e uma omissão de entrega tutelando como bem jurídico a confiança tutelada ao agente obrigado a deduzir a prestação, imposta legalmente.

Ora diferentemente do que se passa no abuso de confiança, tanto a burla como a fraude estabelecem-se através de uma falsa artimanha com o único objectivo de aumentar o seu património ou de terceiro, no primeiro caso, ou de não diminuir o seu património indicando uma situação inexistente por forma a pagar menos, ou nada, de prestação, ou seja, no abuso de confiança o agente já detém o tributo que não lhe pertence apoderando-se ilicitamente do mesmo, enquanto na burla e fraude o agente pretende receber um tributo superior ou não pagar.

No que concerne à diferença entre burla e abuso de confiança, Catarino e Victorino (2012:645) indicam que

na burla o agente consegue apoderar-se de um bem alheio através de uma entrega voluntária do ofendido ou de terceiros, a quem astuciosamente (isto é, por meio de fraude) convence da existência de um seu falso poder ou direito sobre o aludido bem. Diversamente, no abuso de confiança, o agente, detentor do bem, que recebeu para o utilizar em determinados moldes ou para lhe dar determinado destino (mas não para o administrar, ou fiscalizar, ou para dele dispor em determinados moldes), viola a confiança em si depositada, e dá a tal bem uma utilização ou um destino diferente daqueles para que o recebeu.

E para Leitão (2012:189)

os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal, tutelam bens jurídicos diferentes: o primeiro, a verdade nas relações entre o contribuinte e o Fisco; o

segundo, a confiança do Fisco em relação a quem a lei impõe a obrigação de deduzir prestação tributária;

o crime de fraude fiscal consuma-se independentemente de qualquer prejuízo efectivo na esfera patrimonial do Fisco ou de qualquer enriquecimento do agente, enquanto que o crime de abuso de confiança fiscal pressupõe a existência de prejuízo patrimonial para o Fisco, com a apropriação de prestação recebida pelo agente para entrega ao credor tributário

Não restando dúvidas quanto à distinção entre o abuso de confiança e burla, bem como quanto à fraude, passemos a analisar a distinção entre a burla tributária e a fraude fiscal onde, aqui sim, se verifica uma difícil tarefa de enquadramento, a nível de conduta, dada a semelhança entre eles.

Primeiramente é importante frisar que, à semelhança do que acontece no abuso de confiança, a fraude também se verifica como crime fiscal e contra a segurança social revelando condutas e punições muito semelhantes diferenciando-se apenas quanto à Administração lesada tendo, portanto, dois crimes fiscais específicos – a fraude, podendo qualificar-se como simples ou qualificada, e o abuso de confiança – e os mesmos dois crimes contra a segurança social. Quanto ao crime de burla, é um crime comum que poderá ser enquadrado no âmbito aduaneiro, fiscal e contra a segurança social.

Dada a igualdade entre as duas fraudes, ao compararmos este tipo de crime com a burla não será feita a distinção entre fraude fiscal ou contra a segurança social utilizando sempre apenas a designação de fraude.

Começando, então, por comparar os requisitos da burla tributária com a fraude já foi visto anteriormente que na burla existe uma intenção de obter para si, ou para terceiro, um enriquecimento ilícito e na fraude existe uma intenção de obter uma situação mais favorável retardando/evitando o pagamento da prestação; outro requisito do artigo 87.º do RGIT é a intenção de induzir em erro ou engano a Administração Tributária ou Segurança Social existindo, neste aspecto, semelhança com os artigos 103.º e 106.º do RGIT visto que essa intenção verifica-se também na fraude pois sem ela não seria possível adoptar tal caminho e, por último, a conduta adoptada pela burla leva as Administrações a efectuar uma atribuição patrimonial causando-lhes prejuízo enquanto na fraude, embora o comportamento também reduza o erário público, este dá-se pelo não pagamento devido pelo contribuinte e não pelo desembolso de quantias por parte das Administrações.

Outra questão a abordar e que faz diferir a burla tributária da fraude é o bem jurídico tutelado, tratando-se no primeiro caso do património do Estado e no segundo da preservação da transparência; verdade fiscal e receita tributária.

A burla traduz-se num crime de resultado e de dano, de execução vinculada, obrigando a existência de um efectivo enriquecimento, já a fraude pode definir-se como um crime de perigo e/ou de resultado cortado não sendo, por isso, necessário o enriquecimento ilícito pois a partir do momento em que se verifique uma conduta coerente com a fraude já se verifica a violação do bem tutelado – a transparência e verdade fiscal – existindo a sua consumação independentemente do enriquecimento.

Para Catarino e Victorino (2012:644)

No difícil confronto do recorte da burla face ao crime de fraude fiscal, deve atentar-se que enquanto o pressuposto necessário deste assenta numa relação jurídica fiscal verdadeira e não simulada, na burla tributária, tal relação não tem tal substrato mas apenas a sua aparência, pois releva o recurso a meios específicos, ardilosos que fazem criar uma aparência da realidade inexistente, tendo especificamente em vista o enriquecimento. [...] Na burla, ao contrário do que sucede com a fraude fiscal, a conduta do agente não se dirige à diminuição de receita fiscais ou à obtenção de benefícios fiscais, mas a ver concretizadas a seu favor “atribuições patrimoniais”, Numa e noutra figura o agente visa alcançar para si ou para outrem a vantagem patrimonial indevida.

Analisando o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 1152/09.0TDPRT.P1 de 28-05-2014 verificamos que

II - O crime de burla tributária, previsto no artº 87º do RGIT, tem como elementos objectivos:

- O uso de engano sobre factos por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outro meio fraudulento;
- A determinação da administração tributária ou da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais:

- Das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro;

III - Trata-se de um crime material, de dano, pelo que a efectiva atribuição patrimonial e o correspondente enriquecimento ilegítimo interessam à consumação.

IV – O elemento subjectivo reconduz-se ao dolo genérico.

V - Tratando-se de um crime de resultado, é possível a sua realização através de uma omissão

Já no Parecer do Cento Regional de Lisboa, da Ordem dos Advogados

[s]ão elementos constitutivos do crime de burla tributária, (i) o uso de erro ou engano sobre factos, provocado por meios fraudulentos como falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevante, (ii) que sejam aptos a determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais (iii) das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Portanto, a norma incriminadora aqui em causa está estruturada como um crime de resultado e de execução vinculada, isto é, para além do resultado obtido, exige que este resultado seja obtido através de um dos meios previstos no tipo.

No Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido no âmbito do processo n.º 379/07.3TAILH.C1 de 12-09-2012, lemos que quanto ao crime de fraude fiscal pode ter lugar por uma de três vias:

- 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;
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas

Para Leitão (2012: 186)

a fraude fiscal ocorre quando o agente, com a intenção de lesar patrimonialmente a Fazenda Pública, atenta contra a verdade e a transparência exigidos na relação Fisco/contribuinte;

os valores da verdade e da transparência constituem o bem jurídico imediatamente tutelado pela incriminação a qual, em segunda linha, confere, também, protecção ao património fiscal

Em bom rigor, conseguimos verificar que a grande diferença entre estes dois tipos de crime passa essencialmente pela verificação de um enriquecimento ilícito através de um reembolso prestado pela Administração Tributária ou Segurança Social, que só se originou por ter sido induzida em erro através da conduta levada a cabo pelo sujeito passivo, no caso da burla tributária, e pelo atraso, ou não pagamento, de uma prestação tributária que seria devida pelo sujeito passivo caso este não tivesse enganado à Administração Tributária ou da Segurança Social. Na realidade, quando estamos perante uma burla, tudo se trata de uma simulação, ou seja, não existe qualquer relação tributária sendo, portanto, a

Administração burlada quanto ao sujeito passivo, relação tributária, reembolsos, etc, enquanto na fraude existe uma relação tributária real e efectiva existindo, no entanto, actos praticados pelo sujeito passivo que visam 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

Quanto à tentativa é punível no crime de burla tributária, não sendo punível nos crimes de fraude e abuso de confiança.

Já no concerne à punição das condutas, no que diz respeito aos crimes simples detemos uma moldura penal até três anos para pessoas singulares ou multa até 360 dias para pessoas colectivas nos três tipos de crimes, não esquecendo que o crime de fraude apenas será aplicado a partir de vantagens patrimoniais superiores a € 15.000. Quando se verifique uma situação de burla de valor elevado aumenta-se a prisão para as pessoas singulares, indo de 1 a 5 anos, e a multa para as pessoas colectivas, de 240 a 1200 dias, aplicando-se a mesma regra para o crime de fraude em que se verifiquem os requisitos do artigo 104.º, n.º 1 do RGIT e para os crimes de abuso de confiança com uma vantagem patrimonial superior a € 50.000. Por fim, ao verificar-se uma situação de burla tributária com uma atribuição patrimonial de valor consideravelmente elevado é aplicável uma pena de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas aplicando-se exactamente a mesma moldura penal quando estivermos perante uma conduta enquadrada na fraude em que exista uma atribuição patrimonial de valor superior a € 200.000.

8. Concurso de burla e fraude

O artigo 13.º do RJFNA indicava que ao verificar-se um facto constituinte de um crime previsto nesse Regime e um crime comum existiria uma cumulação das penas desde que existisse violação de interesses jurídicos distintos. Não existindo a tipificação do crime de burla tributária, surgia a dúvida de como actuar quando estivéssemos perante uma conduta enquadrada no crime de burla comum em que o objectivo seria enriquecer à custa do património do Estado. A doutrina e jurisprudência dividiam-se e a unanimidade não era de todo pacífica nesta matéria, surgindo três opiniões expostas no Acórdão n.º 3/2003 de 07-05-2003 de fixação de jurisprudência: existia a defesa 1. do enquadramento da conduta apenas no crime de fraude fiscal verificando-se uma relação de especialidade entre o crime de fraude fiscal e de falsificação comum, bem como um concurso aparente entre o crime de fraude fiscal e de burla comum (Acórdãos do STJ de 03-10-1996, proferido no âmbito do processo n.º 678/96 e de 01-10-1997, proferido no âmbito do processo n.º 1219/96); 2. do concurso efectivo e real dos crimes comuns de burla e falsificação, previstos no Código Penal, e do crime de fraude fiscal (Acórdãos do STJ de 11-10-1995, proferido no âmbito do processo n.º 47938 e de 04-10-1995, proferido no âmbito do processo n.º 47891) ou 3. da tipificação absoluta dos crimes comuns de burla e falsificação negando qualquer concurso entre estes e a fraude fiscal (Acórdão do STJ de 15-12-1993, proferido no âmbito do processo n.º 45029). Até meados de 1995 era defendida, maioritariamente, a tese do concurso real e efectivo, alterando-se, posteriormente, esta posição passando-se a dar preferência à prevalência da fraude fiscal. Em bom rigor, com o preceito do artigo 13.º era possível enquadrar um concurso efectivo da burla comum e fraude fiscal sem que se verificasse uma dupla penalização sobre o mesmo facto, tendo em conta as suas normas jurídicas, sabendo que a burla protegia o património e exigia o dano efectivo enquanto a fraude fiscal defendia a verdade fiscal e dispensava esse dano, enquadrando-se esta última como que um campo adicional da primeira (à semelhança do que acontece em pleno plano penal) e, neste sentido, surgiu, entre outros, o Acórdão do STJ de 04-10-1995, proferido no âmbito do processo n.º 47938, em que o Acórdão recorrido «considerou que a situação de facto nele evidenciada não configurava um concurso real de crimes por a incriminação pelo crime de fraude fiscal excluir a punição pelos outros delitos (burla e falsificação), optando pela verificação de um concurso aparente» fundamentando a sua decisão com base na posição de que

[s]endo o direito fiscal votado à defesa de interesses específicos, que não se confundem, atenta a sua particularidade, com os tutelados no Código Penal, quando as normas de direito penal fiscal assumem o aspecto dissuasor - e intimidativo - de certos comportamentos dos sujeitos naquela área fiscal, estabelece-se uma compartimentação entre normas penais gerais reunidas no Código Penal e normas penais fiscais existindo o Acórdão fundamento contrário, defendendo o concurso efectivo e real, invocando que

[v]isando o crime de fraude fiscal a verdade e a transparência nas relações tributárias, a lesão do património público não constitui um seu elemento constitutivo, mas apenas circunstância a atender na graduação da respectiva pena, não existindo coincidência entre os interesses protegidos pelo crime de burla e os tutelados pelo delito fiscal acrescentando que

[p]ara salvaguarda do princípio *ne bis in idem*, a lesão efectiva do património público não pode ser punida duas vezes, pelo que o crime de fraude fiscal deve ser punido, como se essa lesão não se tivesse verificado, sempre que essa lesão efectiva do património público esteja coberta pela punição correspondente ao crime de burla.

Ora tal concurso efectivo deixava de existir quando estivéssemos perante a mesma conduta onde apenas se atacavam os interesses fiscais da Fazenda Nacional, passando os dois crimes a visar a mesma protecção – concurso aparente. Surge, então, uma divergência doutrinal, no que concerne à prevalência da norma, em que de um lado se defende que o património do Estado não é tutelado pela burla comum nem um ente passível de burla e, por isso, não deverá ser esta a subsistir visto que apenas visa proteger o património privado, cf. Acórdão do STJ, de 03-10-1996. Por outro lado, defende-se a prevalência da burla, relativamente à fraude fiscal, não existindo nenhum impeditivo da aplicação da burla comum em defesa do património público prevalecendo a norma que estabeleça uma punição mais grave – neste caso seria a burla com pena máxima de oito anos contra a pena máxima de cinco anos enquadrada na fraude), cf. Acórdão do STJ, de 15-12-1993, esclarecendo Gasalho (2013:24) que

a punição pelo crime de fraude fiscal adviria pela violação dos interesses, em sentido amplo, do erário público, e a punição pelo crime de burla sobreviria pela violação de interesses de terceiros, não atinentes aos do património tributário. Parece ser evidente que não haveria razões para defender a *absorção* pela fraude fiscal quando com a infração fossem violados outros interesses que não apenas os do Estado.

Com o Acórdão do STJ n.º 3/2003, de 07-05-2003, acabou por se fazer jus à primeira interpretação fixando-se a jurisprudência frisando que

não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º do RJFNA 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 prevêm o crime de natureza fiscal.

Esta distorção de opinião deixaria de fazer sentido ao integrar-se a burla como crime tributário, com a promulgação do RGIT. Embora os dois tipos de crimes tenham bastantes semelhanças entre si como a dependência de simulação de documentos e a sua execução vinculada, existem, também, diferenças que permitem a integração de uma conduta num ou noutro tipo de crime e, por vezes, até a condenação dos dois em simultâneo. Entre outros aspectos, é possível distinguir-se os dois tipos de crime na medida em que é exigido pelo artigo 87.º do RGIT o enriquecimento ilícito do agente à custa do erário público dependendo, portanto, do enriquecimento efectivo, enquanto o artigo 103.º, n.º 1 indica que tais comportamentos descritos terão que ser causadores da diminuição da receita tributária, ou seja, o objectivo de determinado comportamento tem a intenção de diminuir a sua obrigação fiscal diminuindo, conseqüentemente, a receita, não obrigando a fraude fiscal a que exista uma efectiva diminuição mas apenas a existência da susceptibilidade de que tal aconteça figurando-se como um crime de resultado cortado, ao contrário da burla tributária.

Ora pegando nas palavras de Gasalho (2012:31)

[p]ortanto, na primeira o agente visa o enriquecimento (seu ou de terceiro), na segunda o agente visa o não empobrecimento, evitando o pagamento, total ou parcial, do imposto devido [...] na fraude fiscal, o crime consuma-se com a apresentação da declaração à administração tributária; na burla tributária exige-se, para a consumação, que aquela pratique atos de atribuição patrimonial.

Mesmo com a entrada em vigor do RGIT, ainda hoje continuam a verificar-se dificuldades no enquadramento correcto, devido à abrangência do artigo 103.º e às semelhantes molduras penais entre este e o artigo 87.º, existindo diversos casos que se enquadram simultaneamente no crime de fraude fiscal e burla tributária, no entanto, importa ter atenção ao facto de que nem toda a conduta está intrinsecamente ligada aos dois tipos de crime.

Ora, posto isto, se veio o artigo 10.º do RGIT colocar termo às dúvidas existentes na relação concursal entre as normas tributárias e as penais comuns, não trouxe de todo a

solução para o concurso entre as infracções tributárias, logo, a bom rigor a dúvida inicial mantém-se “Burla e fraude – Será um concurso efectivo ou aparente?”.

Como já foi visto anteriormente, estamos perante um concurso efectivo quando se verifique uma conduta que preencha os requisitos para punição de dois ou mais tipos de crimes. Sabendo que a burla tributária tutela o mesmo bem jurídico que a burla comum – o erário público – e que a fraude fiscal mantém a sua incidência na transparência, segurança, etc. poderíamos concluir que existia um concurso efectivo.

No entanto, o legislador vem proibir tal concurso efectivo quando estipula no n.º 4, do artigo 87.º do RGIT que «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» encontrando-nos, portanto, perante o princípio da subsidiariedade impondo o concurso aparente.

Assim sendo, e resumindo, a burla tributária prevalece sobre a fraude fiscal quando se verifique uma conduta característica de ambos os crimes por apresentar, maioritariamente, uma moldura superior.

Analisaremos, pegando nos exemplos de Gasalho, se é assim tão linear este concurso quando estejam em causa as diversas modalidades dos tipos de crime, sabendo que perante esta situação existe a convolação em burla agravada ou consideravelmente agravada.

Exemplo 1

No concurso de um crime fiscal e burla tributária simples determina-se a conversão em burla agravada ou consideravelmente agravada, aplicando-se o princípio da subsidiariedade, dando sentido à prevalência da moldura penal mais agravada até porque em sede de fraude é excluído o comportamento devido ao tecto mínimo de € 15.000.

A mesma situação se verifica na prática de um crime tipificado como fraude fiscal e burla agravada.

Exemplo 2

Perante uma conduta enquadrada na fraude fiscal qualificada, integrante do artigo 104.º, n.º 1 do RGIT, e burla tributária agravada, existindo uma pena idêntica, mantém-se a prevalência da burla.

Exemplo 3

Num caso de fraude fiscal qualificada, disposta no n.º 1 e 2 do artigo 104.º do RGIT, e burla tributária especialmente agravada continuamos a aplicar o princípio da subsidiariedade., mantendo-se a mesma posição em relação concursal entre a burla tributária especialmente agravada e o crime de fraude fiscal qualificada inserida no n.º 3, do artigo 104.º do RGIT.

Relembrando o ponto de situação, devido ao princípio da subsidiariedade, a prevalência emerge sobre a bura tributária relevando a sua específica incidência.

Exemplo 4

Ora a dúvida surge quando nos deparamos, por exemplo, numa situação de fraude fiscal e tentativa de burla, tendo em conta que esta é punida – nos termos do n.º 5, do artigo 87.º do RGIT – com base no crime consumado relevando a atenuação da pena. Assim, aplicando as regras do artigo 73.º do Código Penal, a punição da tentativa torna-se inferior à da fraude fiscal, logo, deverá ser esta última a prevalecer, salvaguardando os casos em que se trate de um valor inferior a € 15.000.

É importante lembrar que tal concurso apenas se verifica quando estejamos perante um comportamento que se enquadre em ambos os crimes mostrando-se importante a distinção entre o enriquecimento característico da burla tributária, em que claramente o objectivo do sujeito é aumentar o seu património à custa do Estado, e a diminuição das receitas fiscais exigida no crime de fraude fiscal, em que a meta pretendida é o não pagamento dos impostos devidos, ou seja, no primeiro caso existe um enriquecimento ilícito dando origem, inevitavelmente, à diminuição do património do Estado e, no segundo caso, o sujeito passivo pretende proteger o seu património que é afectado pelo normal funcionamento legal tributário adoptando um comportamento para diminuição das receitas de forma a não afectar a diminuição do seu.

Claramente existem situações específicas em que não existe concurso de normas nem sequer dúvidas na tipificação do tipo de crime dependendo da simulada, ou não, relação tributária como é o caso, por exemplo, da elaboração de facturas falsas para reembolso em sede de IVA de despesas que na realidade não existiram aumentando o património do agente ilicitamente; recebimento indevido de subsídios por parte da Segurança Social ou o

caso das deduções indevidas em sede de IRS que visam a diminuição do imposto a pagar podendo enquadrar-se na burla tributária quando se verifique que tal comportamento advém de uma relação tributária que na realidade não existe, ou seja, é fictícia ou na fraude fiscal quando exista uma real relação tributária mas que se pretenda um não empobrecimento.

Esclarecida a relação existente em redor dos dois tipos de crimes e a dúvida que insiste em persistir no nosso ordenamento jurídico, para se tornar mais fácil a percepção no crime a prevalecer em caso da aplicação do princípio da subsidiariedade é apresentada a Figura 8.1 com referência aos vários graus existentes na burla e fraude, no âmbito tributário, excluindo a tentativa de fraude, que não é sequer punida, e a tentativa de burla que, embora seja punida, devido à atenuação da pena se torna insignificante face às restantes molduras penais, salvo nos casos em que se trate de fraude fiscal simples inferior a € 15.000, que por não ser enquadrada como crime, por muito pequena que seja a pena da tentativa de burla verifica-se maior do que a não punição.

Relação concursal	Moldura penal		Prevalência segundo o princípio da subsidiariedade
	Burla tributária	Fraude fiscal	
Burla simples e fraude simples inferior a € 15.000	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Não tipificado como crime	Burla
Burla simples e fraude simples superior a € 15.000	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Burla
Burla simples e fraude qualificada (do n.º 1 e 2 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Fraude
Burla simples e fraude qualificada (do n.º 3 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Fraude
Burla agravada e fraude simples inferior a € 15.000	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Não tipificado como crime	Burla

Burla agravada e fraude simples superior a € 15.000	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Burla
Burla agravada e fraude qualificada (do n.º 1 e 2 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Burla
Burla agravada e fraude qualificada (do n.º 3 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Fraude
Burla consideravelmente agravada e fraude fiscal simples inferior a € 15.000	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Não tipificado como crime	Burla
Burla consideravelmente agravada e fraude fiscal simples superior a € 15.000	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	Burla
Burla consideravelmente agravada e fraude qualificada (do n.º 1 e 2 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Prisão de 1 a 5 anos ou multa de 240 a 1200 dias	Burla
Burla consideravelmente agravada e fraude qualificada (do n.º 3 do artigo 104.º do RGIT)	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Prisão de 2 a 8 anos ou multa de 480 a 1920 dias	Burla

Figura 8.1 – Prevalência de crime em caso da aplicação do princípio da subsidiariedade

Fonte: Adaptado do artigo 87.º; 103.º e 104.º do RGIT

9. Análise da evolução do crime de burla tributária

Como já vimos anteriormente, o tipo de crime em que incide especialmente esta dissertação tem visto diversas alterações com o decorrer do tempo tendo sido reconhecido como crime tributário apenas em 2001 com a entrada do RGIT onde, até então, era configurado como crime de burla comum distinguindo-se por ter como destinatário a administração fiscal ou da segurança social. Embora se verifique uma evolução na tipificação da burla, também já foi visto que, provavelmente, não estará a ser merecedora da atenção que deveria pela sua grande semelhança com o crime de fraude fiscal e pelo seu enquadramento tão promíscuo que acaba por ser esmagado pelo alargado enquadramento da fraude. Após toda a teoria já analisada, vejamos a nível prático a evolução da burla tributária no que diz respeito aos processos instaurados que embora não tenha sido fácil a pesquisa, por maior parte dos dados dizerem respeito a fraude fiscal, será ilustrado de forma clara os dados recolhidos.

Através dos relatórios das actividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e à evasão fiscais no ano de 2004 a 2008, disponíveis no site do parlamento, foi possível retirar a informação contida na Figura 9.1 relativamente aos crimes participados pela DGAIEC:



Figura 9.1 – Crimes participados pela DGAIEC entre 2004 a 2008

Fonte: Adaptado do relatório das actividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e à evasão fiscais no ano de 2004 a 2008

Relativamente ao ano de 2009, através da Figura 9.2, sabe-se que os tipos de crimes originários dos processos instaurados dividiram-se da seguinte forma:

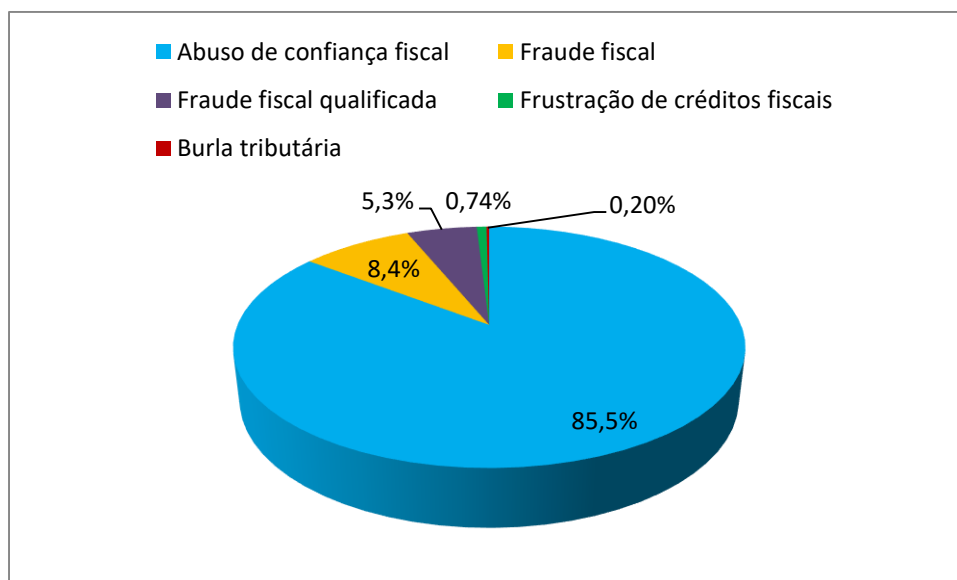


Figura 9.2 – Crimes originários dos processos instaurados em 2009

Fonte: Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2009

Já no ano de 2010, é possível verificar no portal das finanças, através da Figura 9.3, que os processos instaurados por tipo de crime são os seguintes:

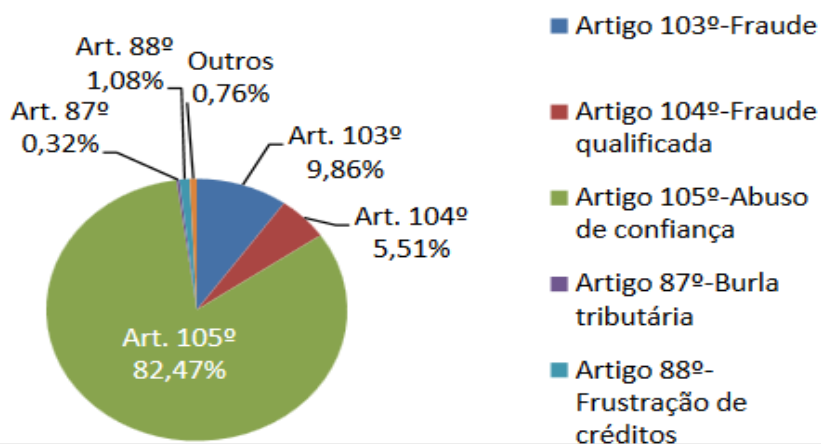


Figura 9.3 – Crimes originários dos processos instaurados em 2010

Fonte: Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2010

No que diz respeito ao ano de 2011, conforme Figura 9.4, obtemos os seguintes dados:

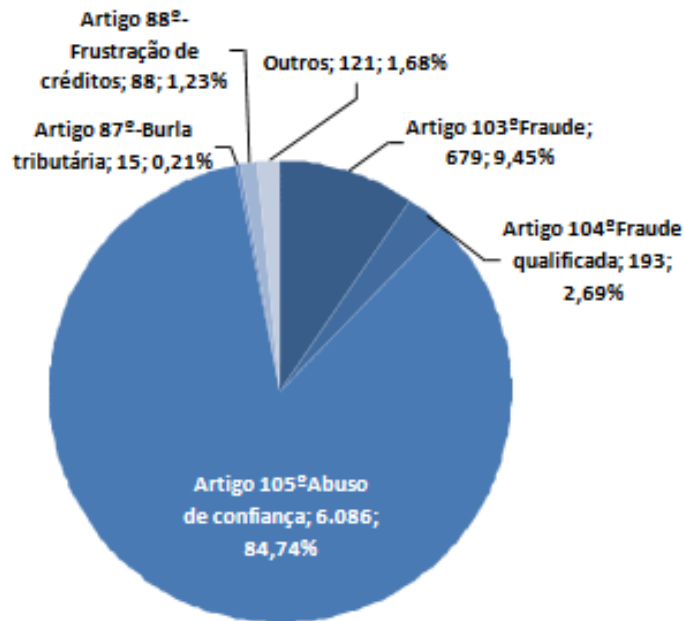


Figura 9.4 – Crimes originários dos processos instaurados em 2011

Fonte: Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2011

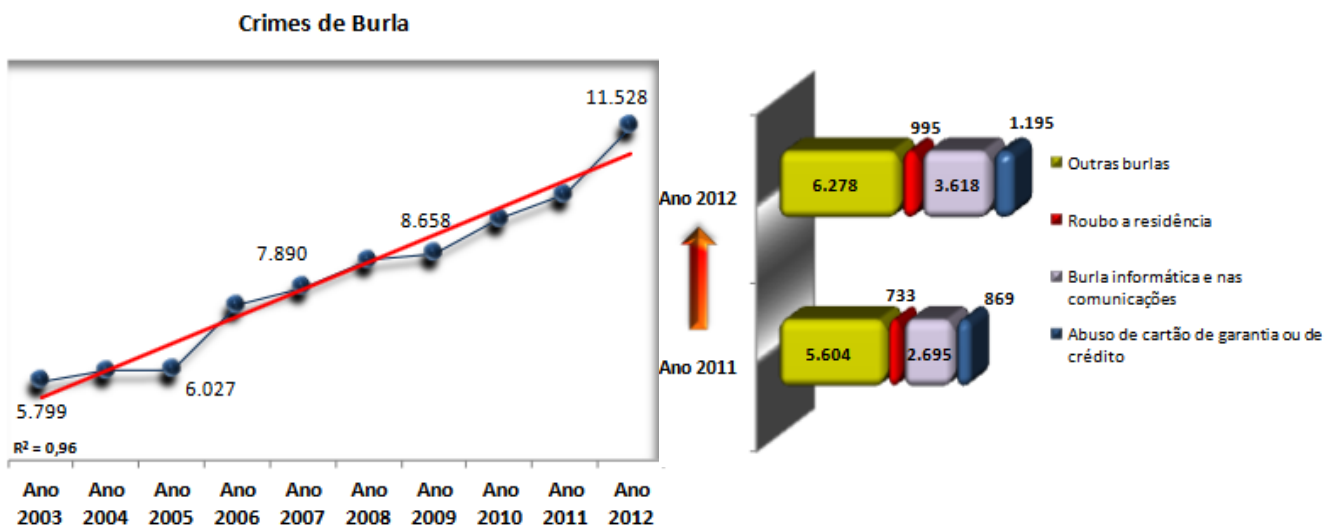


Figura 9.5 – Evolução do crime de burla (excepto burla tributária)

Fonte: Relatório anual de segurança interna de 2012

Incidindo a análise sobre o ano de 2012, curiosamente deixamos de poder comparar esta evolução no relatório anual podendo, no entanto, verificar no relatório anual de segurança interna que o crime de burla (Burla com fraude bancária; burla relativa a seguros, burla

para a obtenção de alimentos, bebidas ou serviços, burla informática e nas comunicações, burla relativa a trabalho ou emprego, outras burlas) tem apresentado um aumento bastante significativo no ordenamento jurídico merecendo especial atenção devido à sua tendência de subida, conforme Figura 9.5. Interpretando os gráficos pode surgir a dúvida em relação ao crescimento da burla tributária, visto que nos gráficos em questão e até mesmo no próprio relatório não é referenciado e parecendo, inclusivamente, que caiu no esquecimento o acompanhamento dos processos tributários instaurados não tendo conhecimento de qualquer relatório incidente tanto no ano em apreço como até 2014.

Já no ano de 2015 e 2016, é possível verificar novamente os dados referentes aos tipos de inquéritos iniciados relativos a crimes económicos e financeiros (aproveitando para a Figura 9.6 e 9.7 apenas os crimes mencionados no decorrer do trabalho) suscitando, aqui, curiosidade nos dados apresentados, ora vejamos:

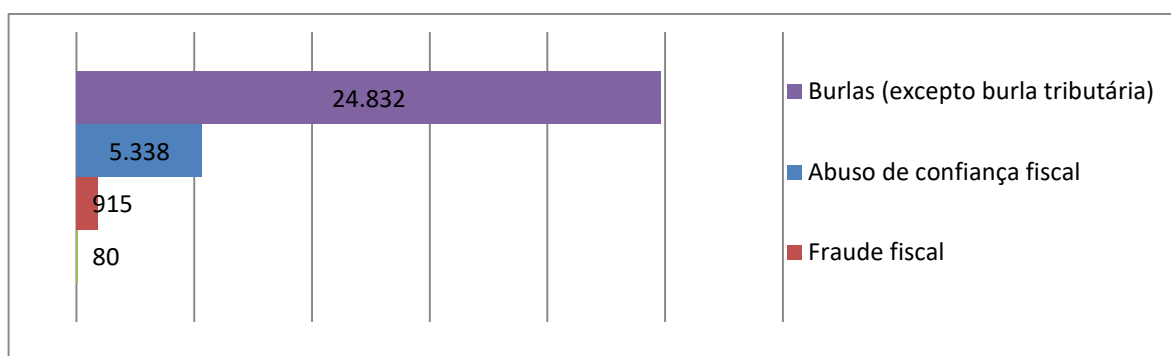


Figura 9.6 – Inquéritos iniciados relativos a crimes económicos e financeiros em 2015

Fonte: Relatório anual de segurança interna de 2015



Figura 9.7 – Inquéritos iniciados relativos a crimes económicos e financeiros em 2016

Fonte: Relatório anual de segurança interna de 2016

Ora estando perante dados referentes aos crimes económicos e financeiros, salta-nos logo a atenção para o facto dos dados referentes à burla terem como excepção a burla tributária não se encontrando em mais nenhum patamar a menção à burla tributária. Outra questão que poderá relevar, na análise aos dados, incide sobre a fraude na obtenção de subvenção, subsídio ou crédito não existindo, também, qualquer menção à burla neste tema onde, por exemplo e na nossa opinião, um cidadão que obtenha subsídio de desemprego através de uma relação tributária simulada preenche os requisitos do artigo 87.º do RGIT, levando-nos a crer que não existiu nenhum tipo de burla tributária neste ano.

Após a astuta análise teórica aos tipos de crimes e à conclusão de que é completamente possível a confusão entre a burla tributária e a fraude fiscal não nos parece que seja satisfatório este panorama. Questionamo-nos, então, onde estão inseridos os inquéritos instaurados relativos à burla tributária? Estarão os processos instaurados a decorrer sobre o crime correcto? Não terá a burla tributária caído no esquecimento da Autoridade Tributária tendo passado a incluir todo o comportamento como fraude fiscal?

Poderíamos afirmar que se tornou mais fácil enquadrar todo o comportamento típico do artigo 87.º, 103.º e 104.º como fraude fiscal não diferenciando a questão do enriquecimento do sujeito passivo ou empobrecimento do Estado devido à extensa incidência da fraude em contrapartida com os rígidos pressupostos da burla, no entanto, é de arriscar tecer tais comentários quando continuamos a ser bombardeados com notícias de burla tributária como a “rede” constituída por uma ex-bancária, médico e ex-professora, entre outros, que falsificavam relatórios médicos por forma a obterem aos requisitantes o direito à pensão por invalidez. Outro caso bastante mediático, em que os arguidos foram acusados, entre outros, de burla tributária qualificada incide sobre um casal que declarou a existência de um filho falso com o objectivo de obter um aumento no abono de família e rendimento social de inserção e ter direito a uma habitação social superior.

Era possível continuar a enumerar diversos casos constantes nos media que preenchem o crime de burla sendo possível confrontar com os supostos nulos processos instaurados por este tipo de crime, no entanto, cremos que das duas uma: ou de facto a fase de inquérito é mal instaurada procedendo-se à convalidação da fraude para burla no momento em que o MP instaura o processo ou este tipo de crime foi completamente banalizado face aos outros não tendo sequer qualquer reparo nos relatórios e afins, o que é de estagnar e não nos parece que seja a melhor opção a tomar tendo em conta que, como vimos anteriormente, a burla tributária estava bastante equiparada à fraude fiscal nos crimes participados pela DGAIEC

nos anos de 2004 a 2008, notando-se a grande distinção a partir de 2009, o que como já vimos pode não significar de facto uma diferença mas sim uma simplicidade na instauração do processo. Além disso, outro parâmetro a frisar no caso da banalização da burla é o princípio da subsidiariedade em que prevalece a burla tributária sobre a fraude fiscal, ora sendo o objectivo da Administração recuperar o máximo de receitas fiscais, principalmente nos casos em que as viu diminuídas por cometimento de crimes defraudadores dos valores não deveria ter-se em atenção que no caso de concurso dos dois tipos de crimes prevalece o que apresentar pena mais gravosa sendo, maioria das vezes, a burla tributária? Até porque, como já se verificou, quando se trate de fraude simples inferior a € 15.000 o RGIT não enquadra tal comportamento como crime fiscal ficando a reposição dos valores devidos aquém das expectativas pretendidas podendo, no entanto, esse patamar ser atingindo bastando, para isso, alterar a qualificação de crime. Ora se no caso de estarmos perante um enriquecimento ilícito por recebimento indevido de um subsídio de desemprego a Autoridade Tributária qualifica tal comportamento como fraude fiscal, diga-se desde já que incorrectamente, e sendo esse enriquecimento inferior ao limite mínimo exigido para a fraude significa, portanto, que esse comportamento não será julgado no âmbito criminal.

No nosso entender, tal situação acontece porque baseando-se a burla tributária num conjunto de actos completamente fictícios, desde a criação do sujeito passivo até ao reembolso, as administrações não conseguem ter controlo neste tipo de relação tributária pois se, por exemplo, é criada ficticiamente uma sociedade para obter apenas enriquecimento indevido tornando-se, posteriormente, invisível não é possível à administração realizar por, exemplo, uma inspecção porque para todos os efeitos aquela sociedade não existe logo vai originar a perda do rastilho da mesma fazendo com que seja difícil chegar ao cometimento do crime.

Como poderemos verificar no capítulo seguinte, serão enumerados diversos Acórdãos incidentes na matéria em causa por forma a analisarmos o entender dos nossos Ilustres Magistrados quanto a situações específicas de condenação por burla tributária confirmando-se que, mesmo verificando-se difícil o conhecimento pela administração, existem efectivamente condenações por cometimento deste tipo de crime e cujas Sentenças e Acórdãos só “nascem” por serem instaurados processos.

10. Jurisprudência

10.1. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 0515247 de 08-02-2006

Para melhor exemplificar a distinção entre o crime de burla e fraude foi analisado o presente Acórdão que incide precisamente sobre as dificuldades em tipificar um, ou o outro, crime. A situação em apreço é a seguinte:

O arguido B era sócio gerente da sociedade C, que desde 21/09/1991 se encontrava no processo especial de recuperação de empresas e em 24/09/1992 foi decretada a falência da mesma.

Ora o arguido, na vigência do PER, engendrou um plano que consistia em apresentar vários pedidos de reembolso de I.V.A., em nome da sociedade, muito superiores aos que na realidade a empresa teria suportado e, após, a sua recepção integrava-os no seu património pessoal, ou seja, o arguido não actuava em nome de C mas sim utilizava o seu nome para obter reembolsos de forma indevida através de meios fraudulentos.

Após a Sentença transitada em julgado da falência da sociedade, o arguido manteve o mesmo comportamento continuando a obter reembolsos indevidos.

O MP, na 1.ª instância, defende a existência de um crime de burla, na forma continuada, cujo Tribunal absolveu o arguido da autoria desse crime condenando-o pela autoria de dois crimes de fraude fiscal baseando-se no Acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2003, do STJ, de 07-05-2003 e numa quebra temporal em 24/09/1992.

Inconformado com a decisão, o MP recorreu da decisão da 1.ª instância para o Tribunal da Relação do Porto (Acórdão em análise) fundamentando que o Acórdão recorrido viola os preceitos legais pois, em momento algum o Acórdão de fixação de jurisprudência indica que sempre que existe a lesão do património do Estado através de artifícios fraudulentos é enquadrado na fraude, até porque o Acórdão em que se baseou a 1.ª instância não dispensa a verificação de uma relação tributária entre o contribuinte e o Estado que visa a diminuição das receitas tributárias, e que a conduta levada a cabo pelo arguido se enquadra na burla preenchendo todos os seus requisitos: 1. Falsas declarações insertas pelo arguido nas declarações de reembolso de I.V.A.; 2. Nexó causal entre as falsas declarações e o seu enriquecimento ilícito através dos pagamentos recebidos pela administração fiscal e 3. Dolo específico, consistente em querer que a administração fiscal fizesse essas atribuições

patrimoniais a que sabia não ter direito. Conclui, ainda, que visava não a diminuição das receitas tributárias, já que não havia lugar a qualquer tributação dos lucros da sociedade, pois já não tinha qualquer actividade comercial, mas sim o desapossamento do Estado das quantias em causa, que logrou obter por esta forma e que integrou no seu património, não se verificando um concurso real entre a fraude e burla não dando lugar à aplicação do Acórdão do STJ.

O TRP decidiu que o arguido cometeu apenas um crime de fraude fiscal, na forma continuada, baseando a sua decisão no artigo 22.º, n.º 4 e 5 do CIVA que permitia a dedução do excesso de reembolso do I.V.A. nos períodos de imposto seguintes e, se passados 12 meses, o crédito persistisse em valor superior a 50.000\$00 este poderia solicitar o reembolso e que o arguido com o seu comportamento criou os pressupostos de uma relação tributária devendo, por isso, ser aplicado o Acórdão de fixação de jurisprudência que contempla a simulação relativa pois, uma vez que assenta em dados falsos, a relação não é verdadeira não logrando, assim, a tese defendida pelo MP.

Na nossa opinião, o comportamento do arguido deve ser dividido em dois momentos: o primeiro antes de ser decretada a falência da sociedade em que, até à Sentença, existia uma relação tributária real tendo o arguido falcaturado os valores a receber por parte da administração fiscal e, por isso, deverá ser condenado pelo crime de fraude fiscal; o segundo momento após o trânsito em julgado, independentemente do que fosse permitido pelo artigo 22.º do C.I.V.A., pois ficou dado como provado, na matéria de facto da 1.ª instância, que o administrador era o único e exclusivo responsável pela firma, substituindo o falido incluindo nas questões fiscais, ou seja, o arguido sabia que após a decisão ficou inibido para administrar os bens da sociedade, resultante da falência, sendo esta representada pelo administrador (nos termos do artigo 1189.º, n.º 1 e 3 do CP em vigor) inexistindo, assim, qualquer relação tributária e não se colocando em causa a simulação relativa (que ocorre quando existe efectivamente um negócio jurídico mas, no entanto, as partes declaram um negócio diferente, ou seja, estamos perante um negócio simulado (o que é comunicado) e um negócio dissimulado (o que é correcto)) enquadrando-se, por isso, na tipificação da burla tributária.

10.2 Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 8/12.3TAFAL.E1 de 03-11-2015

Neste Acórdão está em causa a omissão de comunicação por parte da arguida da alteração da situação económica familiar com vista a receber quantias referentes ao rendimento social de inserção a que não tinha direito, tendo sido decidido em 1.ª instância a condenação pelo crime de burla tributária.

Vem a arguida recorrer da decisão por entender que o facto não praticado diz respeito a uma omissão não realizada com dolo e, por isso, não deve ser enquadrado neste tipo de crime vindo, resumidamente, o douto Tribunal dar-lhe razão defendendo que a não comunicação da arguida não se traduz num meio fraudulento.

Contrariamente a esta decisão, já foi referido o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 1298/11.4TAABF.E1 de 08-01-2013, cuja dedução de acusação também incide na falta de comunicação da alteração económica do arguido tendo este em 1.ª instância, à semelhança do anterior, sido julgado pelo crime de burla tributária vindo a recorrer para a Relação por entender que tal comportamento não enquadra o tipo de crime. Está explícito no Acórdão a base legal da sua fundamentação ao transpor o artigo 42.º, n.º 2 do DL n.º 220/06, de 3 de Novembro onde define que «[o]s beneficiários das prestações de desemprego estão ainda obrigados, durante o período de concessão das prestações, a comunicar ao serviço da segurança social da área de residência ou instituição de segurança social competente qualquer facto susceptível de determinar: a) A suspensão ou a cessação das prestações.» completando o artigo 52.º, n.º 1 do mesmo DL que «[d]eterminam a suspensão do pagamento das prestações de desemprego as seguintes situações inerentes à situação laboral ou profissional do beneficiário: a) Exercício de actividade profissional por conta de outrem ou por conta própria, por período consecutivo inferior a três anos» estando sujeito ao dever de garante previsto no artigo 10.º do Código Penal decidindo, por isso, condenar o arguido pela prática do crime de burla tributária prevista no artigo 87.º do RGIT devido à omissão de comunicação da alteração dos factos relativos à sua remuneração mensal.

Como já foi explicado anteriormente, a nossa defesa vai de encontro a este último Acórdão tendo sido referido no subcapítulo referente à burla por omissão concordando com a condenação por omissão, desde que verificados os pressupostos do dever de garante mencionados e claramente demonstrados aqui.

10.3. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora proferido no âmbito do processo n.º 370/06.7TACBR.C1 de 26-01-2011

Estamos, neste caso, perante uma condenação pela prática, em autoria material e na forma consumada, de um crime continuado de burla tributária (o qual consome o crime de falsidade informática, na forma continuada). Veio o MP interpor recurso solicitando, também, a condenação pelo crime de falsidade informática, em concurso efectivo e real sendo emitido parecer por parte do Exmo. Procurador-Geral Adjunto defendendo que «deverá ser considerado o concurso real e não aparente entre os crimes de burla tributária e de falsidade informática, com as respectivas condenações e efectivação do competente cúmulo jurídico, julgando procedente o recurso e revogando o Acórdão recorrido».

A arguida, funcionária, alterou dados no programa informático para obtenção de uma prestação patrimonial

Na verdade, extrai-se da factualidade provada que a introdução de dados falsos e sua alteração no programa informático nacional do rendimento social de inserção por parte da arguida se consubstanciou no meio fraudulento usado para obter da, e determinar a, administração da segurança social, a efectuar as atribuições patrimoniais indevidas, conduzindo com o processamento e pagamento das mesmas ao enriquecimento dos beneficiários. Por outras palavras, é através do falsear dos dados informáticos e da introdução e alteração de dados falsos no programa informático respectivo que se vem a consumir o crime de burla tributária imputado à arguida

Defendendo a decisão recorrida que no caso em apreço, a falsificação foi o meio idóneo para se chegar à burla existindo, apenas, um concurso aparente de normas não sendo, por isso, possível a condenação pelos dois crimes devido à proibição da dupla valoração vindo o douto Tribunal da Relação dizer que «[a] pesar disso, sopesando as duas gravidades em causa (molduras penais), constatamos que a do crime-meio é, até, ligeiramente superior, ou seja, não pode, de forma alguma, ser considerada despicienda, reclamando, assim, a sua autonomização» acabando por condenar a arguida nos dois tipos de crime efectuando o respectivo cúmulo jurídico.

Em bom rigor a punição pelo crime de falsidade informática é de pena de prisão de 1 a 5 anos apresentando-se mais grave que a pena aplicável ao crime de burla tributária que é de prisão até 5 anos ou multa até 600 dias e estipulando o n.º 4 do artigo 87.º do RGIT que «[a]s 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» parece-nos que o Acórdão do TRE optou pela melhor resolução da situação.

10.4. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 de 21-03-2013

Aqui estamos perante uma condenação por crime de burla tributária e branqueamento de capitais, por terem criado uma aparente estrutura de sociedade com o intuito de obter do Estado atribuições patrimoniais indevidas visando a possibilidade de declarações à administração fiscal de aquisições e transmissões de bens que nunca se realizaram, por forma a conduzir o Estado a conceder reembolsos de IVA e

Agiram ainda com o propósito concretizado de converter no sistema bancário os avultados rendimentos pecuniários obtidos com tal conduta em lícitos montantes depositados em conta bancária da sociedade “W...”, dissimulando perante terceiros, designadamente funcionários bancários e órgãos de polícia criminal em caso de investigação criminal limitada à actividade bancária das sociedades em causa, a origem ilícita do dinheiro e por isso legitimando a sua movimentação no normal circuito económico-financeiro, contaminando-o com fundos provenientes de actividade ilícita.

Tendo sido interposto recurso pelos três arguidos pela não concordância com a decisão tomada, e dado o exaustivo Acórdão devido ao recurso, esta análise incidirá apenas sobre a matéria que nos importa: a relação concursal. É alegada a proibição dos dois tipos de crime por se considerar que o branqueamento de capitais é um prolongamento da burla tributária, ou seja, traduz-se no usufruto pelo cometimento do crime inicial (burla). Ora o branqueamento de capitais é considerado um crime de segundo plano, em suma, terá que se verificar primeiramente outra conduta para a condenação deste tipo de crime e tal situação verificou-se com a forma fraudulenta como enganaram o Estado. Como já foi referido por diversas vezes, para se verificar o concurso entre crimes temos que estar perante uma conduta que enquadra mais do que um ilícito protegendo, no entanto, o mesmo bem jurídico e não se verifica tal situação no Acórdão em apreço, pois a burla visa proteger o «património público e que se consuma quando se efetiva a indevida atribuição patrimonial de que vai resultar o enriquecimento ilegítimo do agente» enquanto o branqueamento de capitais «protege o circuito financeiro, económico e jurídico, resguardando-o de bens de origem criminosa que aí procuram a sua legitimação. Todavia, tendo em atenção a natureza

do bem jurídico tutelado pelo crime em apreço, afigura-se-me que a simples introdução do capital em questão no circuito bancário e/ou financeiro, é já susceptível de integrar a prática do crime de branqueamento». Assim, sendo os dois crimes autónomos concorrem em acumulação real quando praticados pelo mesmo agente não se colocando em causa nenhum dos dois.

10.5. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 09P0314 de 25-03-2009

Estando perante um comportamento altamente engenhoso, em que os arguidos criaram uma imobiliária e, após a angariação dos clientes, obtinham os documentos pessoais dos mesmos (justificando que servia para a instrução do processo) preenchendo, depois, declarações de IRS em nome destes – sem o seu conhecimento e consentimento – inserindo rendimentos, despesas e retenções na fonte. O segundo passo passava por alterar o domicílio fiscal dos clientes para obterem os reembolsos ou preencher o campo do NIB com as suas contas.

Além desta brutalidade de actos, existiram situações em que foram abertas contas bancárias em nome dos clientes movimentando «como entendiam quer através de transferências interbancárias, quer através de cartões de débito, quer mesmo através de cheques, dispendo das correspondentes quantias pecuniárias, com completo desconhecimento de tais factos por parte dos correspondentes indivíduos».

No Acórdão mencionado estamos perante um julgamento em que existiu despacho de pronúncia e imputação dos crimes:

- Associação criminosa na forma agravada;
- Burla qualificada;
- Crime de falsificação e,
- Crime de burla tributária, na forma simples e agravada, consoante os arguidos em função do valor.

Foi interposto recurso pelo MP por não concordar com a condenação distinta para os arguidos AA, BB, CC e DD no que concerne à tipificação de burla tributária considerando que todos deveriam ser condenados em pé de igualdade e pelo crime de burla tributária agravada «porque os arguidos forjaram e fabricaram as declarações de IRS, com o único

intuito de defraudar o Fisco o que conseguiram». E do entendimento do Ministério Público que os reembolsos indevidos de IRS foram conseguidos de forma conjunta devendo, por isso, considerar-se, para enquadramento do nível de burla tributária, o enriquecimento ilícito total ultrapassando, assim, as 200 UC previstas no artigo 202.º, alínea b) e 11.º, alínea d) do CP conjugados com o artigo 87.º, n.º 3 do RGIT devendo, também, ser revistas as penas aplicadas pois foram condenados em co-autoria pelo artigo 87.º, n.º 1 (AA e BB) e n.º 2 (CC e DD) devendo ser condenados pelo n.º 3 em prol da alínea b) do artigo 202.º CP.

Conforme é explicado no Acórdão a incriminação dividiu-se em dois grupos:

1.º grupo, onde se inseriam os arguidos já mencionados, em que os valores obtidos ultrapassaram o valor consideravelmente elevado, independentemente do total obtido em co-autoria ou do valor obtido para cada um deles

2.º grupo, em que é visada a co-autoria dos elementos do 1.º grupo com os restantes 12 arguidos.

É referida a disparidade existente na condenação de crime de burla, prevista no artigo 218.º do CP, qualificada com valor consideravelmente elevado enquanto na burla tributária se imputa aos arguidos AA e BB o valor elevado e aos CC e DD burla simples. A arguida BB, que obteve enriquecimento na inclusão do 1.º e 2.º grupo, foi acusada de burla tributária simples e agravada.

Os arguidos argumentam que o enquadramento na burla tributária deverá cingir-se aos factos cometidos após 5 de Julho de 2001 – Entrada em vigor do RGIT – cabendo apreciar o princípio da legalidade que estabelece a proibição da punição de um acto que à data da prática não se encontrava previsto. No Acórdão recorrido foi aclarada esta questão esclarecendo que tal conduta se considera continuada, logo uma só, não se mostrando autonomizadas e sendo a data final dada como provada a 26 de Junho de 2002 já se encontrava em vigor o RGIT, logo, deverá ser enquadrada no crime de burla tributária.

Visto que a burla tributária exige o efectivo reembolso terão os factos que ser averiguados à data da vigência do RGIT conjuntamente com as declarações que efectivamente originaram uma diminuição patrimonial ao Estado, ou seja, todas as declarações que realmente foram reembolsadas excluindo as que foram encaminhadas para Serviço de Inspeções ordenando o não pagamento das quantias.

Assim, os arguidos foram condenados, na totalidade, pela quantia de € 322.743,88 com os valores discriminados:

AA – € 122.212,30

BB - € 75.865,11

CC - € 54.553,11

DD - € 63.848,93

Relevando apenas os valores recebidos após 2001 através das declarações preenchidas, estabeleceu-se um valor total de € 29.805,58. Sendo, no triénio de 2001 a 2003, o valor da UC de € 79,81 (estabelecido pelo artigo 31.º do DL 323/01, de 17 de Dezembro), o valor de 200 UC correspondem a € 15.962 considerando o STJ que devem os arguidos ser condenados pelo crime de burla agravada reajustando, conseqüentemente, as penas atribuídas.

10.6. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães proferido no âmbito do processo n.º 1996/10.0TABRG.G1 de 08-10-2012

Existe aqui uma condenação por falsificação ou contrafacção de documentos e por burla tributária agravada existindo recurso por parte da arguida com base, entre outros, no concurso aparente entre a falsificação e a burla tributária.

A conduta adoptada passou pela obtenção de um Bilhete de Identidade que não dizia respeito à sua pessoa, entregando uma fotografia sua e apondo as suas impressões digitais, no referido documento de identificação, com o intuito de obter uma identidade falsa, fazendo-se passar por outrem, obtendo um valor correspondente a pensão de invalidez atribuído à pessoa cujos dados do documento pertenciam e, assim,

a questão fundamental reside em saber se em função ou consequência de uma *conexão objectiva e/ou subjectiva*, o ilícito do crime de burla tributária surge como ***absolutamente dominante, preponderante ou principal e hoc sensu autónomo***, enquanto o ilícito da falsificação do bilhete de identidade surge como “*dominado, subsidiário ou dependente*”

Ora no caso em apreço verifica-se um espaçamento de tempo, entre a falsificação do documento e o pedido da pensão, de cerca de dois anos não se podendo, por isso, concluir que a falsificação foi realizada com o único intuito de obter tal enriquecimento ilícito até

porque a arguida manteve o Bilhete de Identidade durante cerca de sete anos obtendo, também, o recenseamento, logo «[n]ada permite antever no conjunto global dos factos uma *situação motivacional unitária* ou uma *unidade de desígnio criminoso* entre a falsificação e a burla» concordando este Tribunal que deverão estes dois crimes ser punidos autonomamente em concurso real não se verificando a violação do princípio *ne bis in idem* – dupla punição pelo mesmo crime.

Concordamos com a decisão tomada visto que não se verifica uma conduta continuada e causal entre a falsificação e a obtenção da pensão, pelo que, na nossa modesta opinião deverão ser punidos dois tipos de crimes autónomos e independentes mais que não fosse, se restassem dúvidas, pelo recenseamento utilizando o documento de identificação falso, que nada tem a ver com a pensão recebida ilicitamente.

11. Aplicação prática

No caso da chamada “fraude carrossel” trata-se de um esquema em que passa essencialmente pela existência de várias empresas, em diversos países, que se relacionam entre si com transacções comerciais fictícias.

Decorre do artigo 14.º, alínea a) do RITI que estão isentas de imposto

[a]s transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens

indicando a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º que são sujeitos passivos do imposto pela aquisição intracomunitária de bens «As pessoas singulares ou colectivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto».

Existem quatro tipos de intervenientes neste tipo de esquema:

Missing Trader → Esta entidade existe apenas juridicamente e é através dela que se dá a apropriação do IVA sendo, posteriormente, distribuído pelos vários intervenientes.

Buffer → Serve de intermediário entre a Missing Trader e os restantes tendo, por norma, um normal funcionamento cumprindo todas as obrigações fiscais. A sua principal existência incide na dificuldade originada no caso de investigação.

Broker → É a entidade do topo da pirâmide pois é através dela que são adquiridas as mercadorias à Buffer transmitindo-as, depois, para outros Estados-membros tonando-se credora do imposto revelando, paralelamente, uma actividade

Conduit Company → Encontra-se num Estado-membro diferente das outras três servindo de elo de ligação, comprando as mercadorias à Broker para as vender a um Missing Trader, não existindo neste caso qualquer defraudação ao Estado visto que não tem que entregar IVA ao Estado.

Traduzindo o que foi acabado de explicar vemos, então, como opera este tipo de conduta através da Figura 11.1 apresentada nas conclusões do Advogado-geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, apresentadas em 14 de Março de 2006, nos Processos apensos

C-439/04 e C-440/04 (Axel Kittel contra Estado belga e Estado belga contra Recolta Recycling SPRL)

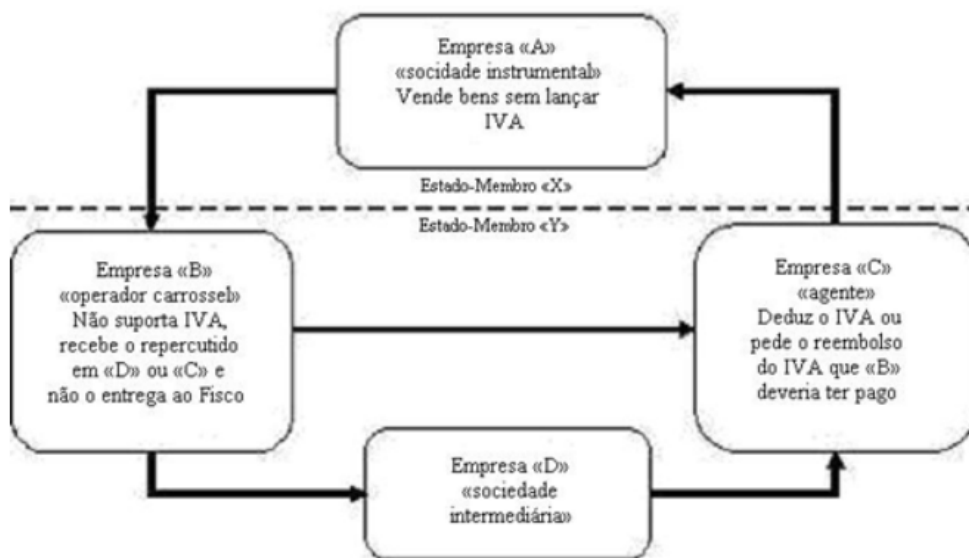


Figura 11.1 – Esquema de funcionamento da fraude carrossel

Fonte: Adaptado das conclusões do Advogado geral Dámaso Ruiz Jarabo Colomer, apresentadas em 14 de Março de 2006, nos Processos apensos C 439/04 e C 440/04 (Axel Kittel contra Estado belga e Estado belga contra Recolta Recycling SPRL)

Empresa A – Conduit Company

Empresa B – Missing Trader

Empresa C – Buffer

Empresa D – Broker

A entidade A não cobra IVA porque se encontra a vender à entidade B que se encontra noutro Estado-membro. A entidade B liquida o IVA da venda realizada à entidade C mas não o paga pois “desaparece”. A entidade C, que serve apenas para atrapalhar futuras investigações, prossegue o normal funcionamento liquidando e deduzindo IVA. A entidade D pode optar por duas situações, ou vende a entidades do seu Estado-membro liquidando e deduzindo IVA, ou volta a vender à entidade A não cobrando IVA por se encontrarem em Estados-membros diferentes solicitando, no entanto, a dedução do IVA liquidado pela entidade C.

Em bom rigor, o grande objectivo de tal astúcia prende-se com a sonegação de IVA ao Estado onde existe, claramente, um aproveitamento da disposição legal relativa à tributação das transmissões intracomunitárias desenvolvendo um circuito de relações fictícias obtendo reembolsos não devidos de IVA.

Ora, estando perante uma conduta que tem como principal objectivo o enriquecimento ilícito e não a diminuição do imposto a pagar, pois o que está em causa muitas vezes são entidades que na realidade nem existem, deverá tal comportamento ser enquadrado na burla tributária por não se verificar uma situação de um reembolso, por nem sequer existirem declarações verdadeiras, mas sim uma atribuição patrimonial originando um enriquecimento ilícito?

Para podermos fazer qualquer afirmação devemos analisar as empresas individualmente:

→ **Empresa A (Conduit Company)** – atenta a explicação dada em cima, esta empresa não representa qualquer sonegação ao Estado não estando, por isso, em causa nenhum dos tipos de crimes mas sim o facto de ser cúmplice das outras.

→ **Empresa B (Missing Trader)** – é através desta empresa que existe a apropriação do IVA que deveria ser entregue à Administração Tributária existindo, por isso, uma apropriação do imposto estando perante o crime de abuso de confiança fiscal e se pensarmos que a empresa existe apenas juridicamente para obtenção de enriquecimento não detendo qualquer relação tributária real estamos, também, perante o crime de burla.

→ **Empresa C (Broker)** – servindo apenas de elo de ligação entre as outras, para atrapalhar futuras inspecções, encontrando-se no mesmo patamar que a empresa A não relevando importância para a nossa discussão.

→ **Empresa D (Buffer)** – é nesta empresa que existe o crédito do imposto onde certamente o objectivo não será diminuir a tributação a pagar mas sim obter um enriquecimento que justifique todo este enredo, além do IVA apropriado pela empresa B.

Ao analisarmos as empresas individualmente verificamos que estamos perante diferentes tipos de crime, consoante a empresa a que nos referimos, mas se nos debruçarmos sobre a arte e engenho desta artimanha podemos pensar que todo este esquema é pensado e criado por determinado ou determinados sujeitos englobando todo o circuito num esquema manipulador com um único objectivo: obter lucro através de falsas declarações de impostos. Em bom rigor, e analisando os requisitos da burla tributária, detemos: 1. intenção de obter um enriquecimento ilícito (dolo); 2. indução em erro à Administração

Tributária e 3. levar a Administração a realizar uma atribuição que lhe causa prejuízo. Estamos, também, perante dois momentos distintos: 1. actos preparatórios que levam ao engano da Administração e 2. o enriquecimento indevido. Por fim, é possível verificar que estão preenchidos todos os requisitos inerentes à burla tributária, pois existe a utilização de meios fraudulentos; indução de erro, o enriquecimento; dolo (independentemente do tipo pois a burla apenas necessita de um dolo genérico); lesão do bem jurídico como consequência de uma forma de comportamento e colaboração da vítima.

Comparando a burla tributária com a fraude fiscal, quando se trate de valores superiores a € 15.000 serão sempre punidos verificando-se, no entanto, uma distinção nas punições sendo que, no caso de fraude, os montantes entre € 15.000 a € 50.000 integram a forma simples do crime; de € 50.000 a € 200.000 já se insere na fraude agravada e de € 200.000 para cima enquadra-se na fraude fiscal muito agravada e, no que diz respeito à burla tributária, de € 15.000 a € 20.400 repercutem-se na burla agravada e de € 20.400 em diante na burla muito agravada. Já nos valores inferiores a € 15.000, enquanto na fraude não são punidos já na burla entram no preceito de burla tributária simples.

Verificando-se tal discrepância de moldura penal deverá ser repensado o preceito de incriminação pois se estamos perante testas de ferro com inteligência e “jogo de cintura” capazes de tal circuito económico originário de fortunas para si e empobrecimento para o Estado, não esquecendo as consequências que advêm da bola de neve resultante da diminuição das receitas tributárias para o país e restantes contribuintes, com toda a certeza também serão capazes de desenvolver e aprimorar tal astúcia por forma a não enquadrar o crime de fraude fiscal bastando para isso não exceder os € 15.000.

12. Conclusão

É perceptível que a burla tributária não se deixa confundir com o crime de abuso de confiança na medida em que enquanto no primeiro o agente defrauda a administração tributária, através de meios ardilosos, levando-a a efectuar atribuições patrimoniais originando o enriquecimento ilícito do agente ou de terceiro, já no segundo tipo de crime o agente apodera-se de uma prestação tributária que deverá ser entregue à Administração Tributária ou Administração da Segurança Social. Conseguimos, então, perceber que a grande questão em volta da burla tributária se revela significativa não na distinção entre a categoria de crime tributário comum e crime fiscal, mas sim no difícil enquadramento de um comportamento típico de burla e fraude.

Real é que antes da entrada do RGIT se tratava de um tipo de crime quase que desconhecido no mundo tributário por existir a tendência no enquadramento da fraude fiscal, essa sim tipificada no RJFNA. Além disso, traduzia-se numa vertente complexa e até confusa por se integrar na burla comum prevista no Código Penal verificando-se, inclusivamente, uma total divergência na doutrina e jurisprudência talvez pelo desconhecimento na prevalência de crimes e respectiva actuação quando estivéssemos perante uma conduta enquadrada no crime de burla comum em que o objectivo seria enriquecer à custa do património do Estado.

Novata, no que concerne às infracções tributárias, a burla tributária surge como um crime de burla especial de execução vinculada distinguindo-se da fraude fiscal essencialmente pelo enriquecimento ilícito no primeiro e o não empobrecimento no segundo. Embora, ambos estejam muito próximos nas suas definições legais, sendo que os dois carecem do uso de um meio fraudulento elaborado de forma astuta para atingir o fim, enquanto a burla se traduz num crime de dano já a fraude traduz-se num crime de perigo.

Através da análise da evolução dos crimes instaurados por burla é possível constatar que os números foram diminuindo de tal forma que acabaram por deixar de aparecer os dados relevantes para a pesquisa, tal situação é perceptível que ocorra na medida em que para ser instaurado um processo é necessário ter o conhecimento do crime ou por aquisição da notícia ou através de uma inspecção tributária, ora se existe uma completa ficção na relação tributária demonstrada torna-se difícil para a Autoridade ter conhecimento que a sociedade X que cumpre os seus deveres na realidade não existe.

Recorrendo aos Acórdãos analisados podemos, também, verificar que existindo dificuldade em instaurar os processos com o tipo de crime correcto a Autoridade acaba por perder a razão perante os Tribunais pois os agentes são absolvidos dos crimes que são acusados, não excluindo o facto dos processos em Tribunal poderem demorar anos até serem concluídos. Equacionando alterar-se o valor de condenação por burla tributária para um montante superior integrando, por exemplo, os valores mais baixos como contra-ordenação poderia solucionar-se a questão de processos pendentes e quiçá com as contra-ordenações por burla não se poderia vir a melhorar a punição por este tipo de ilícito.

Concluindo, podemos testemunhar ao longo do trabalho realizado que a grande distinção entre a burla tributária e a fraude fiscal passa pela fictícia relação tributária criada na burla que leva o enriquecimento do agente por parte da Administração que o fez por ter sido induzida em erro de tal relação enquanto que na fraude fiscal existe uma verdadeira relação jurídica cujos valores declarados ou que devam ser declarados foram alterados/ocultados de forma a que o agente obtenha uma vantagem patrimonial. Outro ponto importante a ter em conta é o facto da burla pertencer aos crimes comuns que se aplicam a todo o acto tipificado como ilícito, independentemente da entidade afectada e a fraude pertence aos crimes fiscais, ou seja, incide sobre ilícitos contra a Autoridade Tributária Fiscal.

13. Referências Bibliográficas

Antunes, João – **Crimes tributários e fiscais** [Em linha]. 2007 [Consult. 28-02-2017]. Disponível em WWW: <URL:https://www.occ.pt/fotos/editor2/2007720102230823985 [1].pdf

Antunes, Maria João - A Constituição penal - especial incidência em matéria fiscal. In **Coleção Ações de Formação: Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**. 1.ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2011. ISBN 978-972-9122-31-6. Pp. 1-16

Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco (coord.) – O regime sancionatório das infracções às leis fiscais. In **Lições de Fiscalidade**. 1.ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1. Pp. 469-507.

Catarino, João Ricardo e Victorino, Nuno – Sentido e Perspetivas do Combate à Fraude nos Novos Tipos Contraordenacionais Criminais previstos no RGIT (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro). In **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra. ISBN: 978-972-40-4908-3. 3:1 (Julho 2012), p. 93-113.

Catarino, João Ricardo e Victorino, Nuno – Artigos 1.º ao 34.º; 87.º; 103.º; 104.º e 105.º. In **Infracções Tributárias: Anotações ao Regime Geral**. 3.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-1975-3. Pp. 641-652 e 790-841.

Dias, Jorge de Figueiredo (dir.) et al – Artigos 205.º; 217.º e 218.º. In **Comentário Conimbricense do Código Penal. Tomo II**. 1.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. ISBN 972-32-0855-5. Pp. 274-312.

Dias, Jorge de Figueiredo – Finalidade e legitimação da pena criminal. In **Direito Penal. Parte Geral. Tomo I. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime**. 1.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004. ISBN 972-32-1288-9. Pp. 75-82.

Estudantes, Associação de. **Linha de Sebentas** [Em linha]. [Consult. 10-09-2017]. Disponível em WWW: <URL: ae.fd.ul.pt/index.php/componente/jdownloads/send/29-teoria-da-lei-penal/64-sebenta-de-teoria-da-lei-penal?option=com_jdownloads

Ferreira, Manuel Cavaleiro de – Noção geral de crime e sua análise; O dolo; A negligência e Tentativa. In **Lições de Direito Penal I: A Teoria do Crime no Código Penal de 1982**. 1.^a ed. Barcelos: Verbo, 1985. Pp. 11-19; 170-180; 189-197 e 252-276.

Gasalho, Jorge Miguel Silva – **A burla tributária: a norma incriminadora, as relações de concurso com a fraude fiscal e outras considerações**. Lisboa: [s.n.], 2013.
Dissertação de mestrado.

Gomes, Nuno de Sá – Relações Entre a Evasão Fiscal, a Ilicitude Fiscal e Infracção Fiscal. In **Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal**. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. ISBN 972-51-0933-3. Pp. 18-23.

Leitão, Helder Martins – Artigos 1.º ao 34.º; 87.º; 103.º; 104.º e 105.º In **Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado e Comentado**. 2.^a ed. Porto: Librum editora. ISBN 978-989-99794-3-7. Pp. 163-165.

Martins, Jesuíno Alcântara. **Infrações Fiscais** [Em linha]. [Consult. 05-02-2017).
Disponível em WWW: <URL: http://conteudos.otoc.pt/2012/dis2412/sebenta_dis2412.pdf.

Mesquita, Paulo Dá - A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto. **Revista do Ministério Público**. Lisboa: Universidade Católica de Lisboa, 2002. Número 91: Ano 23, p. 54-80. ISSN 0870-6107.

Nabais, José Casalta – Referência ao Direito Penal Fiscal. In **Direito Fiscal**. 5.^a ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3800-1. Pp. 453-474.

Paiva, Carlos – Abuso de confiança fiscal. In **Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual**. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4859-8. Pp. 142-156.

Palma, Maria Fernanda (coord.); Almeida, Carlota Pizarro (coord.) et al – Algumas considerações a propósito do Acórdão 211/95 do Tribunal Constitucional. In **Casos e Materiais de Direito Penal**. 2.^a ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. ISBN 972-40-1640-4. Pp. 203-211.

Palma, Maria Fernanda – **Conceito material de crime, direitos fundamentais e reforma penal** [Em linha]. Lisboa: 2012 [Consult. 12-02-2017]. Disponível em WWW: <URL:http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/TQB_MA_22910.pdf>.

Pereira, Rui Ribeiro - **O crime fiscal no contexto ibérico: tópicos para a sua compreensão** [Em linha]. 2008 [Consult. 12-04-2017]. Disponível em WWW: <URL:https://www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf>

Pereira, Victor de Sá e Lafayette, Alexandre – Artigos 13.º; 14.º; 15.º; 21.º; 22.º; 40.º; 205.º; 217.º e 218.º. In **Código Penal Anotado e Comentado Legislação Conexa e Complementar**. 2.ª ed. Lisboa: Quid Juris, 2014. ISBN 978-972-724-675-5. Pp. 110-118, 128-133, 174-177, 591-595 e 626-630.

Pinto, Francisco de Lacerda da Costa – **Crimes tributários – Portugal** [Em linha]. [Consult. 28-02-2017]. Disponível em WWW: <URL: https://docentes.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/FCP_MA_13038.pdf>

Pinto, Frederico de Lacerda da Costa – Crime e punibilidade na construção dogmática em Portugal. In **A Categoria da Punibilidade na Teoria do Crime: Tomo I**. 1.ª ed. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-5161-1. Pp. 499.

Prata, Ana – Definição de Fraude à lei; Norma jurídica; Generalidade; Abstracção; Hipoteticidade; Coercibilidade; Fontes de direito. In **Dicionário Jurídico**. 5.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-3393-8. Pp. 13; 295; 681; 690; 698; 716; 963.

Silva, Germano Marques da. Notas sobre o regime geral das infracções tributárias (Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho). In **Revista Direito e Justiça: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa**. Lisboa: Universidade Católica de Lisboa, 2001. Volume XV: Tomo II, p. 59-70. ISSN 0871-0336.

Silva, Germano Marques da – Classificação dos crimes em razão da sua estrutura típica. In **Direito Penal Português – Teoria do Crime**. 2.ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015. ISBN 978-972-540-045-84. Pp. 32-43.

Soares, Sofia Isabel Ferreira – **Simulação e Fraude Fiscal no Direito Tributário Português**. Porto: [s.n.], 2012. Dissertação de mestrado.

Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 [Em linha]. [Consult. 20-05-2017). Disponível em WWW: <URL:<http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/Relatorios.aspx>

Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2009 [Em linha]. [Consult. 20-05-2017). Disponível em WWW: <URL:<http://www.cgtp.pt/images/stories/imagens/2010/09/relatfiscais.pdf>

Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2010 [Em linha]. [Consult. 20-05-2017). Disponível em WWW: <URL:<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2B68EBF3-2301-48C0-818A-6D0E3CCAA8CC/0/relatoriodecombateafraudeeevasaofiscaisde2010.pdf>

Relatório de actividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras do ano 2011 [Em linha]. [Consult. 20-05-2017). Disponível em WWW: <URL:http://www.parlamento.pt/documents/xiileg/julho_2012/relatoriocombateivasaofiscal_2011.pdf

Relatório anual de segurança interna do ano 2012 [Em linha]. [Consult. 20-05-2017). Disponível em WWW: <URL:[http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20\(RASI\)/RASI%202012.pdf](http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20(RASI)/RASI%202012.pdf)

Relatório anual de segurança interna do ano 2015 [Em linha]. [Consult. 07-08-2017). Disponível em WWW: <URL:[http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20\(RASI\)/RASI%202015.pdf](http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20(RASI)/RASI%202015.pdf)

Relatório anual de segurança interna do ano 2016 [Em linha]. [Consult. -2017). Disponível em WWW: <URL: [http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20\(RASI\)/RASI%202016.pdf](http://www.ansr.pt/InstrumentosDeGestao/Documents/Relat%C3%B3rio%20Anual%20de%20Seguran%C3%A7a%20Interna%20(RASI)/RASI%202016.pdf)

Parecer do Centro Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados [Em linha]. [Consult. 20-05-2017]. Disponível em WWW: <URL:https://www.oa.pt/Conteudos/Pareceres/detalhe_parecer.aspx?idc=5&idsc=42945&ida=134866

Legislação:

DECRETO-LEI n.º 47344/66. **D.R. I Série.** 274 (19-02-1966) 1883-2086.

DECRETO de 10 de Abril de 1976. **D.R. I Série.** 86 (10-04-1976) 738-775.

DECRETO-LEI n.º 78/87. **D.R. I Série.** 40 (17-02-1987) 617-699.

DECRETO-LEI 376-A/89. **D.R. I Série.** 246 (25-10-1989) 4732(2)-4732(11).

DECRETO-LEI 20-A/90. **D.R. I Série.** 12 (15-01-1990) 220(2)-220(10).

DECRETO-LEI 48/95. **D.R. I Série A.** 63 (15-03-1995) 1350-1416.

DECRETO-LEI n.º 398/98. **D.R. I Série A.** 290 (17-12-1998) 6872-6892

LEI 15/2001. **D.R. I Série A.** 130 (05-06-2001) 3336-3426.

DECRETO-LEI n.º 34/2008. **D.R. I Série.** 40 (26-12-2008) 1261-1288.

LEI 64-B/2011. **D.R. I Série.** 250 (30-12-2011) 5538-(48)- 5538-(244).

LEI n.º 42/2016. **D.R. I Série.** 248 (28-12-2016) 4875-5107.

Jurisprudência:

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 08562/15. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f761a61d074692f9802580f2003678bc?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra do processo 370/06.7TACBR.C1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/73f64d621743e9a280257842003ce75b?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, no processo 379/07.3TAILH.C1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/346c6e51cdd34caa80257a87003846d3?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, do processo 92/09.7IDVIS.C2. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/9a9268a9b11bb4fd80257ee40045cd67?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora do processo n.º 1298/11.4TAABF.E1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/b2d842505b32e52580257de10056fab1?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora do processo n.º 16/12.4TDEVR.E1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/9e8274636ed9985380257de10056fd36>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora do processo 8/12.3TAFAL.E1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/d72293f4fc056dce80257f02003ccc2d?OpenDocument&Highlight=0,burla,tribut%C3%A1ria>

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães do processo n.º 1996/10.0TABRG.G1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/bb3130cb39a1030d80257a9b004916e8?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa do processo n.º 370/06.7TACBR.C1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/73f64d621743e9a280257842003ce75b?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa do processo n.º 7591/12.1TDLSB-5. Disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/386d79f6d393b27980257da900553ade?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto do processo n.º 0515247. Disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/0/c67307f3e8de13da8025711b0056817f?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1. Disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/709e23481fb5eec580257b4e003a2893?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto do processo 1152/09.0TDPRT.P1. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/9c9481bbc715602580257cfa00461a27?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 048405. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ada719cd4ae5ce31802568fc003b5c4b?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 04A3915. Disponível em WWW:< URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/53fb9b65dc7de73580256fa900496e05?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 03P241. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/4ff50b3e300f838e80256d030046aac3?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 07P2599. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/f90525589a4972988025736f004742d1>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 97P549. Disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8c46e5abdf1bbe36802568fc003b725a?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 09P0314. Disponível em WWW:
<URL:<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/2091e761f108f612802575ac00502ce6?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 2407/03. Disponível em WWW:
<URL: http://www.pgdlisboa.pt/jurel/stj_mostra_doc.php?nid=21565&codarea=2

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de fixação de Jurisprudência 3/2003. Disponível
em WWW: <URL: <http://data.dre.pt/eli/ac/3/2003/07/10/p/dre/pt/html>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 650/07. Disponível em WWW:
<URL: http://www.pgdlisboa.pt/jurel/stj_mostra_doc.php?nid=25011&codarea=2

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 115/09.0TBPTL.S1. Disponível
em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6eb48c476636baef80257655003dfe3e?OpenDocument>

Jurisprudência do Tribunal de Justiça, dos processos apensos C 439/04 e C 440/04 (Axel
Kittel contra Estado belga e Estado belga contra Recolta Recycling SPRL). Disponível em
WWW:<URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=57664&doclang=PT&mode=&part=1>