



## Universidades Lusíada

Monteiro, Fernando Conde

### **Fraude fiscal : reflexões jurídico-criminológicas a partir do ordenamento jurídico-penal português**

<http://hdl.handle.net/11067/4700>

<https://doi.org/10.34628/qwj3-1898>

#### **Metadados**

##### **Data de Publicação**

2018

##### **Resumo**

Em primeiro lugar analisou-se a traços largos o crime de fraude fiscal no ordenamento jurídico português para depois se tecerem algumas considerações gerais de cariz criminologista sobre esta realidade, enquanto suporte de desafios criminológicos especialmente pertinentes para uma eventual e desejada investigação a realizar no nosso país, esperamos que proximamente....

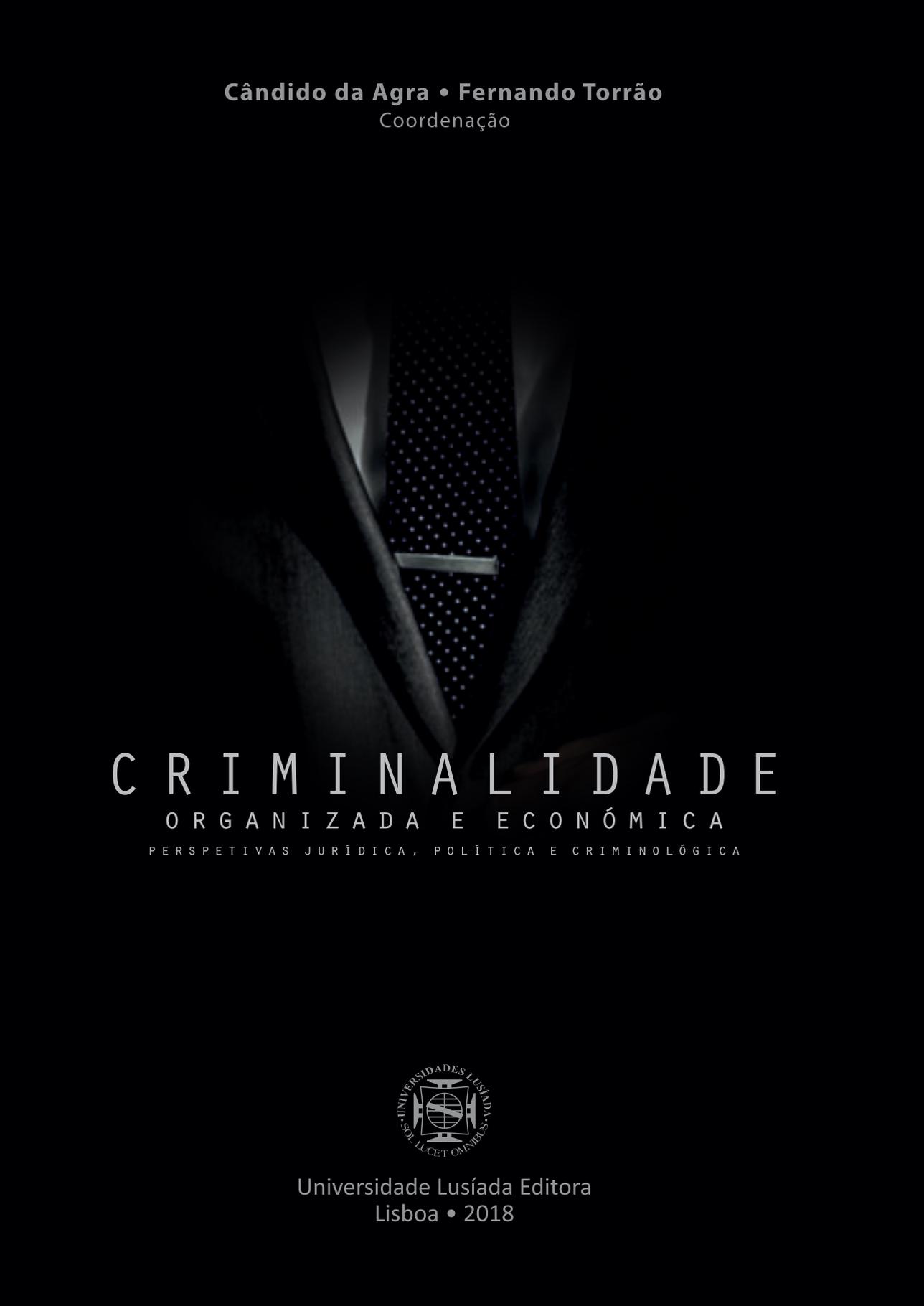
Firstly, the crime of tax evasion in the Portuguese legal system was in generally analyzed, and some general considerations of a criminological nature were then presented, as a support for the criminological challenges that are especially pertinent to an eventual and desired investigation in our country, wich we hope to see it soon....

##### **Tipo**

bookPart

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-11-14T19:22:42Z com informação proveniente do Repositório

Cândido da Agra • Fernando Torrão  
Coordenação



CRIMINALIDADE  
ORGANIZADA E ECONÓMICA  
PERSPETIVAS JURÍDICA, POLÍTICA E CRIMINOLÓGICA



Universidade Lusíada Editora  
Lisboa • 2018

---

---

## FRAUDE FISCAL: REFLEXÕES JURÍDICO-CRIMINOLÓGICAS A PARTIR DO ORDENAMENTO JURÍDICO-PENAL PORTUGUÊS

FERNANDO CONDE MONTEIRO

*Professor da Escola de Direito  
Universidade do Minho (Portugal)  
Investigador do JusGov*

### RESUMO

Em primeiro lugar analisou-se a traços largos o crime de fraude fiscal no ordenamento jurídico português para depois se tecerem algumas considerações gerais de cariz criminologista sobre esta realidade, enquanto suporte de desafios criminológicos especialmente pertinentes para uma eventual e desejada investigação a realizar no nosso país, esperamos que proximamente.

### PALAVRAS-CHAVE

Fraude fiscal, White-Collar Crime, Agentes, Globalização, Complexidade, Fatores da Fraude, Combate à Fraude

### ABSTRACT

Firstly, the crime of tax evasion in the Portuguese legal system was in generally analyzed, and some general considerations of a criminological nature were then presented, as a support for the criminological challenges that are especially pertinent to an eventual and desired investigation in our country, wich we hope to see it soon.

### KEYWORDS

Tax Fraud, White-Collar Crime, Agents, Globalization, Complexity, Fraud Factors, Fight agains Fraud

Os crimes de fraude e fraude fiscal agravada: breve enquadramento legal e algumas considerações jurídico-positivas

O crime de fraude encontra-se tipificado nos artigos 103 e 104 do RGIT (*Regime Geral das Infrações Tributárias*), integrados no Capítulo III (*Crimes Fiscais*) da Parte III (*Das Infrações Tributárias em Especial*). No primeiro dos normativos em causa, estabelece-se o tipo penal padrão (*Fraude*), no segundo o tipo qualificado (*Fraude Qualificada*).

As penas estabelecidas na fraude simples oscilam entre a possibilidade da pena de prisão do mínimo legal (um mês)<sup>1</sup> até três anos ou da pena de multa de dez dias<sup>2</sup> até 360 dias. Portanto esta última reação penal surge como pena alternativa, a tomar a preferência do juiz.<sup>3</sup>

As consequências jurídico-penais<sup>4</sup> aqui previstas apontam inequivocamente para um tipo penal situado no âmbito da pequena/média criminalidade.<sup>5</sup>

No domínio da fraude qualificada deixa de ter lugar a aplicação de uma pena alternativa. A única pena prevista (para pessoas singulares) é a de prisão (“de um a cinco anos”). Continuamos contudo ainda no plano da pequena/média criminalidade.<sup>6</sup>

Por outro lado, prevê-se a punibilidade das pessoas coletivas<sup>7</sup> com uma pena de multa de 240 a 1200 dias.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> Algo que deriva aparentemente do artigo 3.º do RGIT (embora desnecessariamente por via desde logo do artigo 8.º do CP) e que deste modo implica a chamada à colação do artigo 41 n. 1 do CP.

<sup>2</sup> Vide artigo 47 n. 1 do CP, aplicável pelas razões supramencionadas.

<sup>3</sup> Por via do artigo 70 do CP, também aqui aplicável no plano da subsidiariedade deste último diploma legal. Sobre o significado das penas alternativas, MONTEIRO, Conde, *Consequências Jurídico-Penais do Crime*, Braga: ELSA, 2015, p.13.

<sup>4</sup> Consequências jurídico-penais e não apenas consequências jurídicas do crime, neste sentido, idem, pp. 11-12. Em sentido contrário, DIAS, Figueiredo, *Direito Penal Português, As Consequências Jurídicas do Crime*, Lisboa: Aequitas/Editorial Notícias, 1993; ANTUNES, Maria João, *As Consequências Jurídicas do Crime*, Coimbra, 2010-2011. Como é óbvio nem todas as consequências jurídicas de um crime são de natureza penal (v.g., reparação do dano, sobre isto, MONTEIRO, Conde, *Consequências Jurídico-Penais do Crime*, Braga: ELSA, 2015, pp. 13-14), pelo que terminologicamente não se deve abstrair da designação por nós usada.

<sup>5</sup> Sobre estas noções, MONTEIRO, Conde, “O Alargamento do âmbito de aplicação da suspensão da execução pena de prisão na *Reforma Penal de 2007*”, in *Estudos dedicados ao Professor Doutor Luís Alberto Carvalho Fernandes*, V I, Direito e Justiça, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011, pp. 495-498.

<sup>6</sup> Idem.

<sup>7</sup> Sobre os problemas da aparente redução do âmbito aplicativo que com a utilização da expressão “pessoas coletivas” daqui deriva, infra ns. 43-45.

<sup>8</sup> Sobre alguns problemas suscitados pela aplicação da pena de multa a entes coletivos, MONTEIRO, Conde, *Consequências Jurídico-Penais do Crime*, Braga: ELSA, 2015, pp. 31-34.

Um caso de especial agravação neste tipo legal de crime é o previsto no seu n. 3. Aqui a pena de prisão pode ir de dois a oito anos (naturalmente para pessoas singulares) e de 480 a 1920 dias de multa para as “pessoas coletivas”.

Nesta última hipótese, já nos poderemos encontrar perante grande criminalidade.<sup>9</sup>

### O crime de fraude fiscal simples

#### O tipo objetivo de ilícito: condutas tipificadas de base

O n. 1 do artigo em referência afirma constituírem fraude fiscal “as condutas ilegítimas” nele tipificadas, remetendo para as alíneas a) a c) a descrição das mesmas (tipo objetivo do ilícito).

A alínea a) abre a tipicidade destas condutas começando curiosamente pela menção da “ocultação” (dissimulação, não revelação)<sup>10</sup> e depois mencionando o também substantivo feminino “alteração.” Como é óbvio ocultar, enquanto sinónimo de dissimular, esconder, disfarçar,<sup>11</sup> ou seja, implicando um *facere*, cai naturalmente no conceito mais vasto de alterar (modificar, mudar).<sup>12</sup> É, portanto, uma designação supérflua neste contexto (perda na economia da linguagem/barroquismo). Mas mesmo, entendido enquanto pura referência negativa (“não revelar”),<sup>13</sup> se torna desnecessário. Efetivamente não revelar algo que se deva fazê-lo implica, neste plano, alterar factos (em vez de a situação tributária ser uma passa a configurar-se outra), por via da violação do dever de agir (omissão impura).<sup>14</sup>

<sup>9</sup> Supra n. 5.

<sup>10</sup> Neste sentido, Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Temas e Debates, Lisboa, 2003, Tomo III, p. 2656, *ocultação*, que surge como *acto ou feito de ocultar (-se), encobrimento, ação ou resultado de dissimular, disfarçar*, remetendo assim para *ocultar*, ou seja, *não (se) deixar ver; encobrir (-se); não se revelar, não demonstrar; deixar de mencionar ou de descrever, nos casos em que a lei exige menção ou a descrição*.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> Idem, Tomo I, p. 219, *alterar*, que surge a partir do elemento de composição antepositivo *alter, a, um, um outro, outrem, outro, diferente, oposto, contrário* e assim determinando os sentidos semânticos inerentes a este signo, tais como, *causar ou sofrer mudança ou alteração, mudar (na forma, na cor, etc.), transformar (-se), causar desorganização, perturbar, desarranjar, causar perturbação ou perturbar-se, transformar-se, inquietar-se, desasossegar-se, tirar as características originais de, falsificar, adulterar*; em sentido convergente, António de Moraes Silva, *Novo Dicionário Compacto da Língua Portuguesa*, Horizonte/Confluência, 10.<sup>a</sup> ed., 1990, Vol. I, p. 155, *alterar*, que aparece como sinónimo de *modificar, corromper*. De notar que este último termo pode significar a pura criação de algo inexistente e assim ir para além da ocultação (v.g., criação de factos tributários inexistentes).

<sup>13</sup> Supra n. 10.

<sup>14</sup> Sobre esta, MONTEIRO, Conde, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, 2015, p. 180.

Alterar, que, como vimos, abarca o ocultar, refere-se na letra da lei a *factos ou valores*. Facto é antes de mais uma ação ou coisa ocorrida ou em processo de realização;<sup>15</sup> valor, deste logo no contexto em causa, apresenta o sentido genérico de valor económico de algo, de um preço.<sup>16</sup> Portanto também aqui este último signo linguístico se encontra abrangido pelo primeiro.

Os factos em causa (alterados) devem constar de livros de contabilidade ou escrituração.<sup>17</sup> Dever constar significa que do ponto de vista jurídico-tributário deverão fazer parte do conteúdo dos citados livros. Portanto terão uma natureza jurídico-tributária, circunscrita aos livros descritos (por exemplo, violando-se regras contabilísticas).<sup>18</sup> Tal terá concreta aplicabilidade tratando-se de factos omissivos (ocultação). Se se omitirem devendo deles constar, os factos típicos em causa terão assim lugar. Já no plano da ação a letra da lei nestes termos apresenta óbvias dificuldades. Por exemplo, suponhamos que há lugar a uma criação fictícia de factos destinada ao enriquecimento do agente e consequente empobrecimento da administração tributária. Pode neste caso falar-se em factos que devam constar dos artefactos em causa? Literalmente tais atos nunca deveriam constar de quaisquer livros de contabilidade ou escrituração pela simples razão que são forjados. Nesta mesma linha, forjar valores inexistentes significa igualmente que estes não deverão constar de tais registos. Mais uma vez, verificamos que literalmente o tipo em causa sofre de óbvias deficiências. Efetivamente *constar* significa e no contexto em causa, *fazer parte de, ser parte constituinte de; estar incluído, mencionado, escrito (em texto, registo, lista, etc.)*.<sup>19</sup> Algo igualmente aplicável obviamente às declarações apresentadas ou prestadas.

Portanto, os comportamentos ativos consistentes em alteração de factos estão literalmente fora do conteúdo objetivo deste específico tipo legal de crime. A sua consideração sem este apoio (mínimo) legal viola deste modo o princípio da legalidade na sua função de determinabilidade.<sup>20</sup>

<sup>15</sup> Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Temas e Debates, Lisboa, 2003, Tomo II, p. 1684, *facto*.

<sup>16</sup> Neste sentido, cf. idem, Tomo III, p. 3659, *valor*.

<sup>17</sup> Alertando para a falta de precisão do legislador relativamente a estes conceitos, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 89.

<sup>18</sup> Sobre o caráter fluido desta noção, idem, pp. 90-91.

<sup>19</sup> Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Temas e Debates, Lisboa, 2003, Tomo I, p. 1054.

<sup>20</sup> Sobre o sentido literal enquanto elemento delimitador do princípio da legalidade, DIAS, Figueiredo, *Direito Penal – Parte Geral. Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 187-192; MONTEIRO, Conde, “A Aplicação das Normas no Âmbito Jurídico-Penal: Reflexões Epistemológicas,” in Costa Andrade, *Direitos de Personalidade e Sua Tutela*, Vol. I, Coleção “Estudos Seleccionados da do Instituto Jurídico Portucalense”, Rei dos Livros, 2013, pp. 152-156; idem, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, 2015, pp. 52-53.

Uma conclusão que se mantém inalterável com a referência às finalidades em causa: fiscalização, determinação, avaliação ou controlo da matéria coletável, onde igualmente se torna visível a prolixidade do legislador. Bastava a referência, por exemplo, à fiscalização ou determinação da matéria coletável.<sup>21</sup> Quanto a esta última, trata-se de um conceito técnico-jurídico, de índole tributário e como tal naturalmente aceite.<sup>22</sup>

A alínea b) refere-se por seu turno à ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária. Como parece ser óbvio trata-se de uma alínea em certa medida dispensável. Não altera em nada o disposto na alínea anterior. Efetivamente o que desde logo uma análise meramente literal revela é que a ocultação de factos ou valores relativamente a declarações que devessem ter lugar e, portanto, não se efetivaram (conteúdo desta alínea), já se encontra contida na alínea a),<sup>23</sup> apenas se devendo acrescentar a finalidade de “serem revelados à administração tributária.”<sup>24</sup>

O mesmo em larga medida se poderá afirmar da alínea c) relativa à celebração de negócio simulado, dizendo respeito ao valor, natureza, feito também por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Igualmente aqui se trata de alterar factos, de ocultar e portanto estando abrangido pela alínea a).<sup>25</sup> Portanto em todos estes casos trata-se de alterar factos com relevância tributária. Esta alteração tanto pode ser realizada em termos ativos, como no plano omissivo, ora combinando ambas as modalidades (v.g., ocultação).<sup>26</sup>

<sup>21</sup> Cf., neste sentido, Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Temas e Debates, Lisboa, 2003, Tomo I, p. 457, sobre *avaliar*; Tomo II, p. 1326, sobre *determinar*; p. 1749, sobre *fiscalizar* e Tomo II, pp. 1070-1071, sobre *controlar*, onde se torna evidente a sinonímia dos signos em causa.

<sup>22</sup> Sobre este conceito, FRANCO, Sousa, “matéria colectável,” in *Enciclopédia Verbo Luso-Brasileira de Cultura, Edição Século XXI*, 19, Verbo, Lisboa/S. Paulo, pp. 202-204; levantando pertinentes questões em sede de princípio da legalidade, sobre a indevida obtenção de benefícios fiscais, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 92, n. 215.

<sup>23</sup> Cf. com a redação em causa: “Ocultação (...) de factos ou valores que devam constar (...) das declarações apresentadas ou prestadas”.

<sup>24</sup> Defendendo uma interpretação restritiva que não consubstancie sem mais as não declarações, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, 2007, Coimbra: Almedina, pp. 94-98.

<sup>25</sup> Sobre a descrição de algumas destas situações, PINTO, Tolda/BRAVO, Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais, Anotados*, Coimbra Editora, 2002, pp. 312-313; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, 2007, Coimbra: Almedina, pp. 113-196.

<sup>26</sup> Cf. KRUSE, Henrich, “Il Risparmio d’imposta, l’elusione fiscale e l’evasione”, *Trattato di Diritto Tributario (diretto da Andrea Amatucci)*, III, Cedam, 1994, p. 220.

É neste âmbito claro o caráter fraudulento de todo o acervo de comportamentos descritos derivado do propósito de diminuir o erário público. Condutas que em si mesmas poderão desde logo relevar no mero plano contraordenacional<sup>27</sup>, adquirirão uma natureza criminal, por via antes de mais do referido dolo intencional do agente.<sup>28</sup>

#### A determinação dos valores

O n.3 sobre a determinação dos valores remete para “os que, nos termos da legislação aplicável, devem constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

Antes de mais, deve-se referir que os valores em causa dizem respeito aos elementos do tipo legal do crime em referência, quer se trate de delimitar positivamente (15 000 € ou mais) ou negativamente (menos de 15 000 €), nos termos dos artigos 103 ns. 2 e 104 n. 3 do RGIT.

Em lógica valeria o dolo do agente, porque em sintonia com a natureza deste tipo de ilícito<sup>29</sup> e de resto, de acordo com o próprio princípio da culpa.<sup>30</sup> Por outro lado, a limitação à declaração quando o tipo integral contiver mais do que uma declaração e o dolo do agente contiver a vantagem total, apesar de não fazer sentido político-criminalmente, acaba por o beneficiar, podendo mesmo nem ser punível, ou ser abrangido pelo tipo fundamental e não o tipo de ilícito agravado.

Esta segunda redução normativa do crime em causa, convolvando, quer para os ilícitos contraordenacionais, quer para o tipo base é incontornável, a partir da letra da lei (“cada declaração”), que rejeita desta forma a proveniência de valores através da soma de declarações.

Poderemos deste modo ter um tipo legal de crime com várias declarações, mas com um valor correspondente à mais elevada das declarações (espécie de crime continuado).<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Vide artigo 113 e segs do RGIT.

<sup>28</sup> *Infra* n. 50.

<sup>29</sup> *Idem*.

<sup>30</sup> Sobre este, MONTEIRO, Conde, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, p. 121.

<sup>31</sup> Não é exatamente o regime vigente sobre o crime continuado, sobre este, MONTEIRO, Conde, *Consequências Jurídico-Penais do Crime*, Braga: ELSA, 2015, p. 81.

Constituirá assim mais uma originalidade a somar a outras...<sup>32</sup>

O requisito do valor da vantagem

O n. 2 do artigo 103 prevê a impunibilidade das condutas previstas neste tipo legal, se as vantagens patrimoniais ilegítimas forem inferiores a 15 000 €.

De notar antes de mais que as vantagens ilegítimas aqui em causa dizem em princípio respeito ao dolo intencional do agente e não ao concreto resultado obtido.<sup>33</sup>

Por outro lado, os factos não deixam efetivamente de ser puníveis, passando em princípio a ser contraordenações.<sup>34</sup>

Trata-se assim de uma delimitação jurídico-penal em face do ilícito contraordenacional assente fundamentalmente num critério quantitativo.<sup>35</sup>

Neste contexto dir-se-á que a dignidade da pena e a sua carência<sup>36</sup> assentarão nesta realidade.<sup>37</sup>

Teleologicamente razões de política criminal<sup>38</sup> justificarão em larga medida tal separação de águas bastando pensar, por exemplo, na frequência da simulação<sup>39</sup> e consequentemente numa certa inadequabilidade da aplicação do direito penal em face do carácter mais célere do direito das contraordenações.<sup>40</sup>

---

32 Afirmando sem mais o carácter individual da solução normativa, PINTO, Tolda/BRAVO, Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais, Anotados*, Coimbra Editora, 2002, p. 319; revelando alguma ambiguidade, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, 2007, Almedina, Coimbra, pp. 83-88.

33 *Infra* n. 50.

34 *Supra* n. 27.

35 Cf. v.g., artigos do RGIT 108, 109, 113, 114...

36 Sobre estes conceitos, ANDRADE, Costa, "A "dignidade penal" e a "carência de tutela penal" como referência de uma doutrina teleológico-racional do crime", *RPCC*, 2, (1992), p. 173 e segs.

37 Sobre os critérios delimitativos em geral dos crimes e contraordenações, MONTEIRO, Conde, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, 2015, pp. 15-19; *idem*, "Breves reflexões epistemológicas sobre a delimitação entre ilícito contraordenacional e o ilícito jurídico-penal em face da ordem jurídica portuguesa", *Scientia IVridica* n.º 344, Maio/Agosto, (2017), p. 211 e segs.

38 Cf. neste sentido, SILVA, Marques da Silva, "Notas sobre o regime geral das infrações tributárias", *Direito e Justiça*, Vol. XV, Tomo II, (2001), p. 64.

39 Sobre as cifras negras no âmbito da criminologia e os crimes sem vítima *lato sensu*, DIAS, Figueiredo/ ANDRADE, Costa, *Criminologia, Homem Delinquente e a Sociedade Criminógena*, Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p. 133 e segs.

40 Que de resto estão longe de colmatar este surto epidémico.... Alertando para a bagatelização do Direito Penal, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, pp. 208-211, mas sem razão, porque esquece que a linha punitiva não é em todo o caso tão diferente quanto parece à primeira vista, a maioria dos crimes neste âmbito não são puníveis com pena de prisão efetiva, mas com multa ou penas substitutivas.

Deste modo, cai por terra a ideia de ligação deste elemento negativo do tipo à família das condições objetivas de punibilidade.<sup>41</sup>

#### As condutas típicas qualificadas

O legislador prevê no n. 1 do artigo 104 o agravamento penal deste tipo legal de crime (um a cinco anos) e igualmente a sua aplicação às “pessoas coletivas” (multa de 240 a 1200 dias), caso tenham lugar pelo menos duas das circunstâncias previstas nas alíneas a) a g), algo estranho particularmente tendo em consideração o funcionamento de *per se* das circunstâncias no n.2 e do n. 3 deste mesmo artigo, não existindo razões teleológico-funcionais que justifiquem tal diferenciação.<sup>42</sup>

Estranho também é a exclusão deste tipo legal das “sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas” (artigo 12 n. 2 do RGIT). Efetivamente, estabelecendo o próprio legislador neste último normativo a distinção entre pessoas coletivas e outras entidades equiparáveis<sup>43</sup> e delimitando agora as águas no artigo 104 (ns. 1 e 3), fixa deste modo o sentido literal, para mais contextual, deste conceito (pessoas coletivas), não dando quaisquer margens de manobra ao aplicador para suprir esta lacuna<sup>44</sup>, apesar de não se encontrarem quaisquer razões no plano teleológico-funcional e no âmbito sistemático interno (por via do referido artigo 12 n. 2) e externo.<sup>45</sup>

Para além de também aqui se tratar de condutas de estrutura mista (ações/ omissões), ressalta igualmente a referência a fenómenos de comparticipação [alíneas a), c), f) e g)], para além da particularização das qualidades dos agentes [alíneas a), b), c), f) e g)].

No n. 2, na alínea a) trata-se da utilização “de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente”. Já na alínea b) rege o valor apurado (superior a 50 000 €).

---

<sup>41</sup> Cf., neste sentido, SOUSA, Susana de, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, pp. 89-91, 302-305.

<sup>42</sup> A explicação desta confusão é dada por SOUSA, Susana de, *idem*, pp. 113-114.

<sup>43</sup> Cf. neste sentido com, por exemplo, o artigo 3 do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro (Infrações contra a Economia e contra a Saúde Pública) ou o artigo 11 ns. 2 e 6 do CP.

<sup>44</sup> *Supra* n. 20.

<sup>45</sup> *Supra* n. 40.

Finalmente no n.3 prevê-se uma agravação ainda maior (a máxima prevista) também por via do valor em causa (mais de 200 000 €).<sup>46</sup>

#### As finalidades

No tipo em causa descrevem-se desde logo e como anteriormente referimos as específicas finalidades integrantes do dolo intencional do agente. Todas elas se encontram conexas, identificadas mesmo com o fim geral “de causarem diminuição das receitas tributárias.” (n. 1 do corpo do artigo 103). Portanto é a questão da subtração/redução ilegítima de receitas tributárias que fundamentalmente está aqui em causa; “como prestação tributária em falta” assim foi a designação utilizada nos trabalhos preparatórios.<sup>47</sup> Deste modo, os desideratos de não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais só adquirem relevância típica na medida em que sejam aptos, “suscetíveis” de realizarem o desiderato mais geral de empobrecimento do erário público, nos termos expostos. Efetivamente, não liquidar um imposto, não entregar ou não pagar uma prestação tributária, obter ilicitamente benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais são comportamentos que por regra irão diminuir as receitas tributárias. Caso tal não suceda na prática e tal naturalmente terá natureza excepcional, não estaremos perante o dolo requerido, cessando por isso a sua existência e deste modo pondo fim ao tipo de ilícito em causa.

Também o acervo de finalidades descritas tanto pode consistir em puras omissões (não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária), como no obter de vantagens indevidas através de condutas por ação. Apresenta, portanto, e desde logo neste plano uma estrutura complexa, em que a ação se relaciona intimamente com a omissão. Por outro lado, as condutas omissivas, para além de pressuporem obviamente um dever jurídico de agir (desde logo de natureza tributária), a correspondente capacidade física, intelectual, terão de naturalmente possuir em princípio ainda a sua apetibilidade para colocar em risco o erário público.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Sobre isto, SOUSA, Susana de, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, pp.114-119.

<sup>47</sup> Proposta de Lei n. 53/VII/2, DAR, II série A, n.º 19/VIII/2. Neste sentido, idem, p. 88.

<sup>48</sup> MONTEIRO, Conde, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, 2015, pp. 179-181.

São ainda condutas que remetem para o espaço jurídico tributário, naturalmente. Aí terão a sua caracterização própria.

A natureza do tipo legal em causa: *crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente sui generis*

O legislador estabelece no n. 1 do artigo 103 as modalidades de comportamento como já deixámos dito.

A primeira nota a salientar neste âmbito diz respeito ao facto de as condutas em causa apenas poderem ser consideradas se, como já referimos, visarem “a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”

Portanto não se trata aqui de uma tipificação usual que remeta somente para o resultado (crimes de resultado).<sup>49</sup> O elemento preponderante é o facto de o agente visar a série de resultados negativos e positivos acima referenciados. Deste modo, encontrarmo-nos perante aquilo a que a doutrina designa por *crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente*. Neste plano a realização típica consubstancia-se com a existência do fim do agente, não se esperando pela sua realização integral (o resultado pode estar ausente).<sup>50</sup> A predominância deste elemento subjetivo da ilicitude implica naturalmente uma óbvia antecipação na tutela dos bens jurídicos em causa,<sup>51</sup> não se esperando pela sua concretização prática, tendo em comum com a tentativa o facto de o tipo poder não se encontrar efetivamente realizado, enquanto produtor de um concreto resultado, mas distinguindo-se deste desde logo pela consumação tida apesar da sua não realização plena (produção do resultado).<sup>52</sup>

Visar, por outro lado, significa “Ter determinado plano, fim ou objetivo em vista. (Pretender, Propor-se).”<sup>53</sup> Algo naturalmente conciliável com a intenção

---

49 Sobre estes, MONTEIRO, Conde, *Direito Penal I*, Braga: ELSA, 2015, p. 108.

50 Neste sentido, DIAS, Figueiredo, *Direito Penal – Parte Geral. Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 380-381.

51 Idem.

52 Sobre isto, cf. DIAS, Figueiredo/ANDRADE, Costa, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infrações)”, RPCC, 6, (1996), pp. 86-87.

53 Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, Academia das Ciências de Lisboa, Vol. II, Verbo, 2001, “visar”, 3, p. 3762; no mesmo sentido, cf. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Temas e Debates, Lisboa, Tomo III, 2003, idem, p. 3718.

de realizar um tipo de ilícito (artigo 14 n. 1 do CP), mas já não com as modalidades de dolo necessário e eventual, onde não existe um fim principal querido pelo agente e como tal se deverão excluir deste tipo legal de crime, por via do seu sentido literal, sistemático interno (artigo 14 do CP), doutrinário (lembremos Welzel e o seu finalismo) e em obediência ao princípio da legalidade.<sup>54</sup>

### Os bens jurídicos

Desde logo é óbvio que o tipo legal em causa se destina a assegurar o cumprimento das obrigações tributárias pelos seus agentes passivos. A pormenorização das condutas inerentes ao n. 1 do preceito em causa, que vão desde recusas puras de colaboração até falsificações ou simulações de negócios jurídicos, constitui violação clara dos deveres tributários.<sup>55</sup> É assim fácil perceber que os valores da verdade/transparência inerentes aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração fiscal estão inevitavelmente presentes.<sup>56</sup>

No entanto tal não é suficiente para a caracterização deste tipo de ilícito. Desde logo o direito contraordenacional intervém aqui mesmo,<sup>57</sup> a par da possibilidade de aplicação de crimes tributários (v.g., burla) ou não (v.g., falsificação), dependendo tal do recorte da ilicitude presente. Na sua vastidão estas condutas servem uma pluralidade de interesses afetados em função da sua espécie (v.g., pense-se no IRC, IRS, IVA, etc.). Não se prendem inevitavelmente com prejuízos ao erário público. Este pode ou não ter lugar. Também não configuram necessariamente perigos concretos de lesão dos bens jurídicos a que possam estar adscritas.<sup>58</sup> E nem sequer se pode de antemão considerá-las

<sup>54</sup> Sobre isto supra n. 20; cf. POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 205-208.

<sup>55</sup> Vejam-se neste sentido, por exemplo, os artigos 31, 32 ou 59 da LGT (Lei Geral Tributária).

<sup>56</sup> Paradigmaticamente, ANDRADE, Costa, “A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um “Crime De Resultado Cortado”?”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p. 277, na continuidade de DIAS, Figueiredo/ANDRADE, Costa, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infrações)”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra Editora, 1999, p. 420 e segs.

<sup>57</sup> Supra n. 27.

<sup>58</sup> Deste modo COSTA, Nogueira da, “Faturas Falsas”, *Revista do Ministério Público*, (1996), p. 113, algo não atendível de nenhum modo pela completa ausência de referência ao perigo enquanto elemento dos tipos em causa (v.g., “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração da al. a) do n.1 do artigo 103) e em contraste com os autênticos crimes de perigo (v.g., artigo 272 n. 1 do CP, com a expressa referência à criação do “perigo para a vida ou para a integridade física de outrem, ou para bens patrimoniais alheios de valor elevado”).

como aptas à produção de prejuízos patrimoniais (v.g., a ocultação de certos factos pode não ser adequada sem mais à produção de prejuízos).<sup>59</sup>

O que lhes confere relevância criminal é afinal de contas o dolo do agente, a sua intenção de causar prejuízo ao erário público (*crime de resultado cortado*).<sup>60</sup> Trata-se assim de uma incriminação paralela de certa forma à que tem lugar relativamente aos crimes de falsificação (v.g., artigo 256 do CP).<sup>61</sup> Em ambos os casos se parte de condutas fraudulentas, ilícitas que adquirem estatuto jurídico-penal pelo elemento subjetivo. Algo ainda comparável em certa medida ao crime de burla.<sup>62</sup>

Este elemento subjetivo dirige-se no sentido da diminuição das receitas devidas. Efetivamente, os meios conducentes a isso tanto podem consistir em condutas de natureza fraudulenta, com recurso a falsas declarações (v.g., alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade), omissões destinadas a colocar em erro a administração fiscal (v.g., ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração pública), falsificação de documentos (v.g., falsificação de livros, programas ou ficheiros informáticos), como a meras recusas de procedimentos fiscais (v.g., não liquidação ou não pagamento de prestação tributária), etc.

Portanto o elemento comum a todo o acervo de condutas descritas é imprescindivelmente constituído pela finalidade de obtenção do empobrecimento do erário público por via usualmente do enriquecimento do agente, encarados estes enquanto realidades conexas com a “prestação tributária em falta” ou mesmo com simples enriquecimento ilícito (por exemplo, através de reembolsos indevidos).

---

<sup>59</sup> Afirmando a natureza de crime de aptidão, SOUSA, Susana de, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 71 e segs. De notar, contudo, que é o elemento subjetivo (“visem”) que aponta diretamente para “a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais”, ou seja, para condutas que causam “diminuição de receitas tributárias” ou em todo o caso são “susceptíveis”.

<sup>60</sup> Supra n. 50.

<sup>61</sup> Assim, ANDRADE, Costa, “A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um “Crime De Resultado Cortado”?”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p. 277, na continuidade de DIAS, Figueiredo/ANDRADE, Costa, “O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infrações)”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra Editora, 1999, p. 420.

<sup>62</sup> Neste sentido, ANDRADE, Costa, “A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um “Crime De Resultado Cortado”?”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, pp. 278 – 291.

No entanto, o tipo não se esgota nisto somente (mero *crime de resultado cortado*). A sua tipicidade é excluída pelo simples recorte do elemento prejuízo. Abaixo de 15 000€, as condutas perdem significatividade ao nível deste concreto tipo de ilícito.<sup>63</sup>

Por outro lado, o abaixamento do prejuízo por via da referência ao teor de cada declaração <sup>64</sup> introduz ainda uma outra restrição, esta de cariz objetiva e em contradição clara com a tipicização utilizada (*princípio da dupla restrição*).

De resto, a questão do prejuízo pode também muscular a intervenção penal (veja-se a dupla agravação inerente aos ns. 2 alínea b) e 3 do artigo 104 do RGIT.

Portanto, o tipo em causa alicerça-se em duas fundamentais realidades. A um lado, no incumprimento mais ou menos grave dos deveres tributários. A outro, no desejo do agente de obtenção de uma vantagem patrimonial à custa do empobrecimento do erário público.

Em todo o caso, há uma clara e nem sempre bem conciliada política de balanceamento destas realidades, procurando o legislador separar as águas, nomeadamente do ilícito contraordenacional.<sup>65</sup>

#### O concurso de crimes

O n. 4 do artigo 104 estabelece que as condutas previstas as alíneas d) e e) relativas à falsificação, viciação, ocultação, destruição, inutilização ou recusa de entrega, exibição ou apresentação de livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer elementos probatórios exigidos pela lei tributária, assim como o seu uso, “sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros”, “não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.”

Estabelece-se deste modo a regra da consunção pura, cabendo a aplicação do tipo legal mais grave e não a do concurso real.<sup>66</sup>

---

63 Supra n. 27.

64 Supra n.32.

65 Sobre isto cf., POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 273-291.

66 Sobre isto, PINTO, Tolda/BRAVO, Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais, Anotados*, Coimbra Editora, 2002, pp. 330-331. Em geral, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 229-259.

## Algumas reflexões de conteúdo criminológico

### Aspetos introdutórios

Iremos seguidamente tecer algumas, esparsas, considerações do foro criminológico atinentes a alguns dos aspetos mais candentes desta realidade.

### Conceção operativa

As nossas considerações de âmbito criminológico operarão no âmbito de uma noção necessariamente ampla do conceito de fraude fiscal, muito para além do tipo legal sobre o qual nos debruçámos. Por um lado, tal deriva do facto de nos encontrarmos perante um fenómeno sem fronteiras, tocando a *aldeia global* de que todos cada vez mais participamos e tendo expressões não coincidentes de todo em função dos específicos ordenamentos jurídicos dos Estados. Depois, o próprio conceito técnico-legal, sobre o qual incidiu a nossa análise, é ele mesmo transversal a outras realidades.<sup>67</sup> Finalmente, há uma real convergência de muitos dos métodos e práticas ilícitas inerentes à realização de toda uma série de condutas finalisticamente orientadas para o empobrecimento fiscal dos Estados.

Por via de tudo isto, debruçar-nos-emos perante conteúdos de ilícitos à luz de critérios jurídicos e éticos unificados pela ideia de defraudar ilicitamente o erário público dos Estados, conscientes do carácter necessariamente aberto de tal conceito, mas tendo a nosso favor a plasticidade de tal metodologia, com ganhos efetivos no âmbito operacional e portanto não nos preocupando com questões epistemológicas que daqui possam derivar para a delimitação concetual em causa.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> Supra n. 66.

<sup>68</sup> Sobre a noção de fraude, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho; Susana Aires de Sousa, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 16-20; cf. ainda, PEDRO, Ana/FERREIRA, Cláudia, “Por um Estado Fiscal Sustentável- Gestão Fiscal, Evasão Fiscal, Fraude Fiscal”, Centro de Investigação Jurídico-Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2009, pp. 9-10, [file:///C:/Users/tomjo/Downloads/Direito\\_Fiscal.pdf](file:///C:/Users/tomjo/Downloads/Direito_Fiscal.pdf), (3/10/2018). De notar de resto que o próprio objeto da criminologia é necessariamente aberto, apresentando margens de indefinições nunca fechadas na história da mesma. Sobre este, cf. DIAS, Figueiredo/ ANDRADE, Costa, *Criminologia, Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena*, Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p.63-90; MONTEIRO, Conde, “A ideia lisztiana da ciência conjunta do direito penal: uma visão desconstrutivista da mesma”, in José de Faria Costa et al., *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Vol. I, Universidade de Coimbra, INSTITVTO – IVRIDICO, 2017, pp. 865-866.

## Os agentes

Apesar de se tratar de um crime económico contra o Estado, a fraude fiscal não se pode caracterizar por ser *tout court* um crime de colarinho branco.<sup>69</sup>

Efetivamente trata-se de um tipo legal de uso massivo. Basta de facto pensar na simulação de preços aquando da celebração de escrituras públicas relativas a contratos de compra e venda para se perceber o seu carácter popular.<sup>70</sup> Tal não invalida, por outro lado, que nele também se encontrem estratos elevados da população, possuidores de profundos conhecimentos técnicos e deste modo movendo-se no âmbito daquilo que se entende ainda (pelo menos para alguns) de criminalidade de colarinho branco.<sup>71</sup> A complexidade que muitos destes comportamentos evidenciam situam-no assim em elites.<sup>72</sup> Digamos deste modo que nele coexistem diferentes tipos de classes de agentes, variando de acordo com os seus figurinos típicos. Portanto neste domínio encontramos desde logo pessoas coletivas de grande peso económico, a par de entes singulares de grande ou mesmo nenhum poder financeiro. Por outro lado, a ligação deste fenómeno a outras formas de criminalidade é um dado irrefragável, confluindo nele organizações criminosas frequentemente de carácter transnacional, a par de próprios titulares do poder político de Estados.<sup>73</sup>

## Fatores de favorecimento da fraude fiscal

Desde logo a falta de capacidade de fiscalização e controlo das atividades fraudulentos constitui naturalmente um fator chave para a manutenção e desenvolvimento destas práticas. Sistemas fiscais pouco operacionais, dotados

<sup>69</sup> Desde logo por não ser pertença apenas de um grupo social elitista, infra n. 72. Sobre a noção de *White-Collar Crime*, COLEMAN, James William, “The Criminal Elite”, *Understanding White-Collar Crime*, USA: Worth Publishers, 2001, pp. 2-7; CROAL, Hazel, “Understanding white collar crime”, in Mike Maguire, *Crime and Justice*, USA: Open University Press, pp. 6-19.

<sup>70</sup> Salientando o carácter democratizado deste crime, compartilhado pela administração fiscal, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Almedina: Coimbra, 2007, p. 19; declarando ainda o propósito do legislador do RGIT de afastar a ideia de que as infrações fiscais são apenas “delitos de cavalheiros”, idem, p. 49.

<sup>71</sup> Supra n. 69.

<sup>72</sup> Sobre isto, ZYBON, A., *Wirtschaftskriminalität als gesamtwirtschaftliches Problem*, München, 1972, p. 40 e segs.

<sup>73</sup> Supra n. 72.

de abundantes lacunas, premiando mesmo práticas de fraude, através da pura e simples restauração dos prejuízos causados, a par, por outro lado, de, por vezes, grande complexidade são incontestavelmente meios ideais para o proliferar deste tipo de práticas.<sup>74</sup>

Num plano psicológico, a comum crença do caráter pouco justo do sistema fiscal,<sup>75</sup> a sua abstração, enquanto realidade que dizendo respeito a todos a ninguém diz igualmente respeito, entrando deste modo no âmbito dos *crimes sem vítima ou de vítima abstrata*,<sup>76</sup> algo de resto muito comum a toda a criminalidade económica, mormente de cunho de colarinho branco, contribuem naturalmente para sua proliferação.<sup>77</sup> Por outro lado, a própria violação sistemática e em massa deste tipo de normas não deixa de corroer a consciência dos contribuintes: se todos fazem o mesmo, porque ser-se diferente?<sup>78</sup>

Se a tudo isto acrescentarmos a ideia cada vez mais comum do sucesso financeiro a todo o custo em sociedades onde os recursos não estão uniformizados, então termos talvez mais uma razão para que a fraude (fiscal)

<sup>74</sup> Tal relaciona-se com a ideia de oportunidade inerente à criminologia ambiental, infra ns. 86, 87.

<sup>75</sup> Algo que se alicerça numa tradição antiquíssima, lembremos desde logo os sistemas fiscais (ou simplesmente fisco) na antiguidade, caracterizados pela sua brutalidade e ausência de quaisquer regras dotadas de eticidade (algo que curiosamente deixou marcas religiosas ainda no nosso tempo, atentemos, por exemplo, na oração do pai-nosso, com a sua referência ao perdão das dívidas, vide, v.g., a tradução de Frederico Lourenço, *Bíblia, Vol. I, Novo Testamento, Os Quatro Evangelhos*, Lisboa: Quetzal, 2016, reimp. 2017, Mateus, 6: 12; Lucas, 11: 4; sobre isto, TULLY, Mark, *Deus, Judeu, Rebelde, O Jesus Oculto, Uma Investigação sobre as Vidas de Jesus*, trad., Lisboa: Terramar, 1997, pp.126-130), mas que não deixou em larga medida de se perpetuar até aos nossos dias, apesar do corte com este passado, fruto antes de mais do surgimento do Estado de Direito Democrático e depois do aparecimento do Estado Social. Particularmente no caso português torna-se óbvio o caráter altamente desigual da sociedade portuguesa (cf. *Desigualdades Sociais: Portugal e a Europa*, in Renato Miguel do Carmo et al, *Mundos Sociais*, 2018) o nível de corrupção existente (29.º lugar de acordo com o índice de perceção da corrupção da Transparency Internacional), a grande ineficiência do Estado, a de certa maneira refletirem-se numa clara anomia da população, expressa, por exemplo, em grandes níveis de abstenção eleitoral, sobre este último ponto, [https://www.pordata.pt/Portugal/Taxa+de+absten%C3%A7%C3%A3o+nas+elei%C3%A7%C3%B5es+para+a+Assembleia+da+Rep%C3%BAblica+total++residentes+em+Portugal++residentes+no+estrangeiro-2208,\(12/10/2018\)](https://www.pordata.pt/Portugal/Taxa+de+absten%C3%A7%C3%A3o+nas+elei%C3%A7%C3%B5es+para+a+Assembleia+da+Rep%C3%BAblica+total++residentes+em+Portugal++residentes+no+estrangeiro-2208,(12/10/2018))

<sup>76</sup> Sobre estes, DIAS, Figueiredo/ ANDRADE, Costa, *Criminologia, Homem Delinquent e a Sociedade Criminógena*, Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p. 135. Caracterizando especificamente os crimes contra o fisco na categoria dos *victimless crimes*, ANDRADE, Costa, “A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um “Crime De Resultado Cortado?””, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p. 271.

<sup>77</sup> Pense-se igualmente em fraudes privadas no seio de grandes empresas, nos seus aglomerados, no domínio concorrencial, etc., em que a grandeza destas realidades muitas vezes apaga o seu eco criminogéneo. Sobre isto, NOGUEIRA, Carlos Manuel, “Risco de Fraude nas Empresas,” *Fraude em Portugal, Causas e Contextos*, Coimbra: Almedina, 2017 pp. 37-58.

<sup>78</sup> Cf. sobre isto, DIAS, Augusto Silva, “«What if everybody did it?»: sobre a «(in)capacidade de ressonância» do Direito Penal à figura da acumulação, RPCC, 13 (2003), pp. 303- 345.

tenha efetivamente lugar.<sup>79</sup>

Finalmente os desenvolvimentos das nossas sociedades cada vez mais globalizadas e tecnologicamente hiperdesenvolvidas potenciam largamente este tipo de fenómeno.

Efetivamente a fuga aos impostos pelo deslocamento de massas monetários para paraísos fiscais<sup>80</sup> é um dado incontestado e notícias disto mesmo são uma realidade do nosso dia a dia, adquirindo proporções gigantescas.<sup>81</sup> A própria conexão com formas de criminalidade transnacionais aponta igualmente para esta conclusão.<sup>82</sup> Por outro lado, o desenvolvimento das modernas técnicas de comunicação (sistemas informáticos, internet, comunicações telefónicas, etc.), a par da conseqüente também mundialização das transações económicas, mormente do comércio e ainda das formas de agregação dos Estados tornam o fenómeno mais complexo e simultaneamente atrativo por via das imensas lacunas que, mormente daqui derivam, por parte dos Estados na prevenção e punição dos comportamentos fraudulentos. Se a isto acrescentarmos a cada vez maior sofisticação dos meios utilizados na fraude, a par da fragilidade dos mecanismos de segurança interna (pense-se, por exemplo, nas ameaças cibernéticas), com a introdução de novas moedas digitais, constatamos a efetiva dificuldade de combater este fenómeno.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Dado o carácter universal e histórico da fuga aos impostos, torna-se por isso discutível saber até que ponto a perspectiva da anomia tem ainda espaço fundamentado epistemologicamente para acrescentar algo ao referido anteriormente. Aceitando, no entanto, tal influência na sociedade portuguesa, André Lamas Leite / José N. Cruz, (“Anomia e Fraude em Portugal: Desafios ao Ordenamento Jurídico-Sancionatório”, in António João Maia, Bruno Sousa, Carlos Pimenta, *Fraude em Portugal, Causas e Contextos*, Coimbra: Almedina, 2017, pp. 479 -482), ainda que admitindo não existir metodologias consolidadas para a medição da anomia num dado país, (p.482).

<sup>80</sup> Sobre a dificuldade da sua definição, apontando simplesmente para alguns índices, OLIVEIRA, André Ferreira de, “Paraísos Fiscais e Regimes de Tributação Privilegiada: Engulhos no Combate aos Proveitos Gerados Pela Fraude e Corrupção?”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 72-76.

<sup>81</sup> Sobre isto, GONÇALVES, Rui Miguel Marques, *Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais*, Porto: Almeida & Leitão, 2008, pp. 19-51; PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho; Susana Aires de Sousa, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 38-49.

<sup>82</sup> Sobre estas conexões, veja-se o “Relatório SOCTA, 2017”, <https://www.europol.europa.eu/socta/2017/assessing-organised-crime.html> (25/10/2018).

<sup>83</sup> Sobre isto, FERREIRA, José, “Criminalidade Económico-Financeira Organizada, Retrato (Im)possível”, in António João Maia, Bruno Sousa, Carlos Pimenta, *Fraude em Portugal, Factos e Contextos*, Coimbra: Almedina, 2017, pp. 313-317.

### Prejuízos elevados

São naturalmente muito elevados os prejuízos daqui derivados.<sup>84</sup> Em geral, enfraquecem logicamente os Estados, retirando-lhes recursos, que poderiam ser aplicados nas suas funções públicas que os legitimam.<sup>85</sup> Nesta perspetiva podem igualmente contribuir para a sua crise, sabido que a tendência de gastos dos Estados é para aumentar progressivamente (*Lei de Wagner*) e neste plano colocando em perigo os usualmente frágeis mecanismos de contenção de despesas.

Interferem igualmente com a principio da igualdade no tratamento dos contribuintes, gerando injustiças, sobrecarregando a maior parte dos contribuintes pela redução das receitas por esta via.<sup>86</sup>

Provocam também desigualdades no âmbito concorrencial, beneficiando os infratores em desfavor dos cumpridores da lei e aumentando operações económicas de risco por virtude do secretismo.<sup>87</sup>

Ao aumentarem os proventos daqueles que se dedicam ao crime, favorecem as práticas criminosas, contribuindo desta forma para o minar dos fundamentos ético-jurídicos dos Estados e criarem ou agravarem desigualdades sociais.

### O combate à fraude fiscal

#### Introdução

Desde logo tendo em conta o gigantismo da intervenção dos Estados modernos compreende-se a importância do fenómeno em causa e a consequente necessidade de uma adequada intervenção relativamente a este.

---

<sup>84</sup> Calcula-se que cerca de 32 triliões de dólares estejam encobertos em paraísos fiscais, <https://www.cbc.ca/news/world/wealthy-hiding-21-trillion-in-tax-havens-report-says-1.1253550>, (25/10/2018); no entanto, ninguém sabe ao certo o peso económico deste flagelo, sobre isto, OLIVEIRA, André Ferreira de, “Paraísos Fiscais e Regimes de Tributação Privilegiada: Engulhos no Combate aos Proveitos Gerados Pela Fraude e Corrupção?”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 71-72.

<sup>85</sup> Neste sentido, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação E Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 276-278.

<sup>86</sup> DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 394, (1999), p. 48.

<sup>87</sup> Neste sentido, OLIVEIRA, André Ferreira de, “Paraísos Fiscais e Regimes de Tributação Privilegiada: Engulhos no Combate aos Proveitos Gerados Pela Fraude e Corrupção?”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 74.

Não é, por outro lado, somente uma questão de mera eficácia ou justiça fiscal, é algo que se prende igualmente com a própria existência dos Estados atuais.

De qualquer maneira há que ter os pés assentes no chão. A questão da fraude, pela sua dimensão internacional, complexidade e ligação aos desenvolvimentos das nossas modernas sociedades, não é possível de ser erradicada, mas tão só reduzida a níveis minimamente aceitáveis.<sup>88</sup>

### Alguns instrumentos de combate à fraude fiscal

#### Políticas globais

Um primeiro aspeto a considerar diz respeito à arquitetura do sistema fiscal que deve ser desenhado no sentido de assegurar a execução de são princípios de justiça tributária criando desta forma uma imagem de uma realidade convincente perante os contribuintes.<sup>89</sup>

Num plano económico, o assegurar do efetivo cumprimento das regras da concorrência constituirá naturalmente um fundamental pressuposto para evitar fugas aos tributos.

Algo também a tomar em conta relativamente ao comércio mundial, garantindo por mecanismos de fiscalização que as atividades económicas não sejam distorcidas por práticas lesivas de regras fundamentais das mesmas (v.g., dumping, apoios ilícitos por parte dos estados, etc.)

O próprio combate às formas criminalidade organizada é naturalmente essencial para evitar as formas fiscais de fuga ao fisco.<sup>90</sup>

#### Redução das oportunidades

---

<sup>88</sup> Neste sentido, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 44-45.

<sup>89</sup> Salientando a necessidade de imperativos éticos, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 45.

<sup>90</sup> Sobre a importância do crime organizado nos países europeus e sua ligação à fraude, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 36-38; sobre em geral este fenómeno, PORTELA, Irene, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 243-245.

A relação entre a prática de crimes e a oportunidade é algo de adquirido modernamente pela criminologia. Particularmente constitui um dos alicerces da criminologia ambiental<sup>91</sup>, consequência da escolha racional do delincente pelo crime, aqui com especial relevância.<sup>92</sup>

No plano em causa, devem-se desenvolver práticas no sentido da aludida redução através da criação e uso de mecanismos que assegurem uma maior transparência dos processos de determinação da matéria coletável, assegurem uma efetiva equidade do sistema fiscal e uma maior efetividade do mesmo e que passam, por exemplo, pela informatização do sistema fiscal, com cruzamento de dados, uso de liquidações officiosas, padronização da contabilidade, faturas, realização de fiscalizações, etc.

Particularmente no plano internacional deve ter lugar uma efetiva cooperação e troca de informações entre diferentes Estados (particularmente com as administrações fiscais e aduaneiras), quer no seio de organizações internacionais (v.g., União Europeia)<sup>93</sup>, quer no plano meramente internacional a coberto de acordos ou tratados internacionais ou de simples pedidos.<sup>94</sup>Assegurar a transparência das operações financeiras, a quebra do sigilo bancário e mesmo a eliminação dos paraísos fiscais são naturalmente aspetos fundamentais neste plano.

### O caso português

O problema da fraude em Portugal é como em tantos países muito

---

<sup>91</sup> Sobre isto, CUSSON, Maurice, *Criminologia*, trad., 2.ª ed., Casa das Letras, 2007, p. 102 e segs.

<sup>92</sup> Algo derivado do caráter também elitista que este fenómeno carrega, supra n. 72. Criticamente sobre isto, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 28 n. 18.

<sup>93</sup> Pense-se, por exemplo, na cooperação com organismos como a OLAF (Organismo Europeu de Luta Antifraude) ou a EUROPOL e a necessária troca de informações entre as administrações fiscais dos vários estados membros; sobre os desafios colocados à EU, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 49.

<sup>94</sup> Tenha-se em consideração organizações com a OMA (Organização Mundial das Alfândegas), OCDE, CIAT, etc. ou mesmo a própria ONU. Efetivamente sem mecanismos internacionais efetivos e face cada vez mais à internacionalização destas práticas criminógenas, de balde um Estado poderá adotar práticas muito eficientes quando os seus vizinhos adotem atitudes laxistas; salientando a contradição entre a internacionalização da fraude e o combate meramente local, PIMENTA, Carlos, “A Fraude, a Europa e a Crise. Desafios”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 26.

significativo.<sup>95</sup> Neste plano, urge investigar este aspeto nas suas múltiplas vertentes, para deste modo se poder atuar de forma mais eficaz, não deixando naturalmente de contar com a ligação do país aos outros Estados (no seio da União Europeia,<sup>96</sup> ao nível mundial).

Ficam deste modo algumas ideias com este propósito, esperando que particularmente os nossos políticos se empenhem em definitivo na execução deste desiderato.

## Conclusão

A fraude fiscal constitui uma realidade multifacetada com componentes de cariz criminológico e jurídico.

Apresenta dimensões de múltipla natureza no âmbito dos seus autores e expressa-se no plano interno e internacional de *per se*, mas igualmente acoplada a diferentes formas de criminalidade.

Constitui uma realidade híper-complexa, a exigir um conjunto imenso de medidas, que deverão transcender os Estados na sua dimensão interna e alicerçar-se no âmbito da sociedade internacional – algo que ainda se encontra no seu começo e, portanto, implica a realização de todo um esforço nesse sentido, sem o qual este problema persistirá inelutavelmente.

No caso português, faz-se votos para que se investigue profundamente esta fenomenologia, que pela sua importância demanda uma especial atenção por parte da nossa governação.

---

<sup>95</sup> Sobre o peso e o significado da fraude em Portugal, AFONSO, Óscar, “Economia Não Registada e respetivo peso em Portugal,” in António João Maia, Bruno Sousa, Carlos Pimenta, *Fraude em Portugal, Factos e Contextos*, Coimbra: Almedina, 2017, pp. 186-190.

<sup>96</sup> Sobre a evolução jurídica no combate à fraude relativa aos interesses financeiros da EU, RODRIGUES, Joana Amaral, “A “Luta Contra a Fraude” Lesiva dos Interesses Financeiros da EU: Evolução e Perspetivas”, in José de Faria Costa; Inês Fernandes Godinho, *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 53- 70.