



**DEPARTAMENTO DE DIREITO**  
**MESTRADO EM DIREITO**  
**ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA**  
**“LUÍS DE CAMÕES”**

**A SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA CRIMINALMENTE  
RELEVANTE: ANÁLISE DO BEM JURÍDICO PENAL EM TORNO DO ART.º 103.º  
DO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autora: Sabrina Gomes Silva

Orientador: Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta

Número da candidata: 30004430

**Agosto de 2024**

**Lisboa**

**LISBOA**  
**SABRINA GOMES SILVA**

**A SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA CRIMINALMENTE  
RELEVANTE: ANÁLISE DO BEM JURÍDICO PENAL EM TORNO DO ART.º 103.º  
DO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS**

**Dissertação apresentada ao Departamento de Direito do Mestrado em Ciências  
Jurídicas da Universidade Autónoma de Lisboa Luís de Camões, como requisito parcial  
para obtenção do título de mestra em Direito.**

**BANCA EXAMINADORA**

**Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta – Orientador**  
**Universidade Autónoma de Lisboa Luís de Camões**

**Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_**

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus queridos Pedro e Neuli.

*“Assim, este frango, que eu almocei agora mesmo, é o resultado de uma multidão de esforços e lutas, executadas com o único fim de dar mate ao meu apetite”.* (ASSIS, Machado de. Memórias Póstumas de Brás Cubas. Rio de Janeiro: Antofágica, 2019, p. 342.)

## **AGRADECIMENTOS**

À Universidade Autónoma de Lisboa, que tanto agrega nosso conhecimento e em especial ao meu orientador, Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta, que permitiu que eu desenvolvesse a pesquisa de forma segura e sem o qual eu não teria conseguido concluir esta difícil tarefa.

## RESUMO

O presente artigo destina-se à análise da relação entre os direitos humanos e o dever fundamental de pagar imposto. Para tanto, necessário verificar as principais críticas das teorias que tentam definir de forma precisa o bem jurídico protegido no direito penal fiscal, conceito, função e importância do bem jurídico no direito penal comum e no direito penal secundário. Investiga-se quais os fundamentos que substanciam a utilização do dever de pagar imposto como mecanismo de implementação dos direitos humanos e dos direitos fundamentais e analisa-se as mudanças na visão do fenômeno tributário em razão da característica do tributo como dever fundamental. A finalidade é estabelecer uma conclusão acerca da real necessidade da intervenção do direito penal na matéria fiscal ante ao princípio da intervenção mínima do direito penal (*ultima ratio*), já que sua atuação se justifica quando para proteção de outros direitos fundamentais e na medida do estritamente indispensável para este efeito. A pesquisa deverá ser centrada na relação entre o Direito Penal Tributário e o Direito Penal Comum, assentando-se na importância desses dois institutos para manutenção dos direitos humanos e dos direitos fundamentais: corolário de um Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Deveres fundamentais, direitos fundamentais, dever de pagar impostos.

## **ABSTRACT**

This article analyzes the relationship between human rights and the fundamental duty to pay taxes. It examines the main criticisms of theories that attempt to define precisely the protected legal interest in fiscal criminal law, as well as the concept, function, and importance of the protected legal interest in general criminal law and secondary criminal law. The article investigates the foundations that substantiate the use of the duty to pay taxes as a mechanism for implementing human rights and fundamental rights and analyzes the changes in the view of the tax phenomenon due to the characteristic of tax as a fundamental duty. The aim is to establish a conclusion about the real need for criminal law intervention in tax matters considering the principle of minimum intervention of criminal law (*ultima ratio*), since its intervention is justified only for the protection of other fundamental rights and to the extent strictly necessary for this purpose. The research will focus on the relationship between Tax Criminal Law and General Criminal Law, based on the importance of these two institutes for the maintenance of human rights and fundamental rights as a corollary of a democratic state of law.

**Keywords:** Fundamental duties, fundamental rights, duty to pay taxes.

## 1. Sumário

|                                                                                                                                                 |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>                                                                                                                          | <b>11</b> |
| <b>1. CAPÍTULO 1 - Os impostos como dever fundamental.....</b>                                                                                  | <b>14</b> |
| 1.1 A relação da história da humanidade e os impostos: diversas razões das mudanças verificadas em matéria tributária ao longo dos tempos ..... | 14        |
| 1.2 O sistema fiscal e os impostos .....                                                                                                        | 20        |
| 1.3 Sobre o Conceito de Impostos no Direito Tributário Português .....                                                                          | 21        |
| 1.4 Planeamento <i>fiscal legem, extra legem e contra legem</i> ; Perspectiva do Direito Tributário Fiscal em Portugal.....                     | 26        |
| 1.5 O tributo como dever fundamental: A teoria dos deveres fundamentais.....                                                                    | 30        |
| 1.6 Conceito dos deveres fundamentais: .....                                                                                                    | 31        |
| 1.7 O dever fundamental de pagar impostos.....                                                                                                  | 34        |
| <b>2. CAPITULO II - Caracterização do bem jurídico no direito penal secundário/económico.....</b>                                               | <b>37</b> |
| 2.1 Breves considerações sobre direito penal tributário, direito penal comum e o direito tributário .....                                       | 38        |
| 2.2 O princípio da necessidade e o disposto no nº 2 do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa .....                                | 41        |
| 2.3 O princípio da intervenção penal mínima ou a <i>ultima ratio</i> do direito penal                                                           | 43        |
| 2.4 A teoria monista-pessoal dos bens jurídicos .....                                                                                           | 45        |
| 2.5 A concepção dualista de bens jurídico-penais (supraindividuais) .....                                                                       | 47        |
| 2.6 Teoria dos bens jurídico-penais instrumentais .....                                                                                         | 49        |
| 2.7 Teoria dos bens jurídicos coletivos .....                                                                                                   | 50        |

|                                                                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3. Capítulo III – O ilícito fiscal .....</b>                                                                | <b>51</b> |
| 3.1 A ilicitude Fiscal .....                                                                                   | 51        |
| 3.2 A Ilicitude fiscal de natureza contraordenacional ou criminal: Os crimes fiscais no R.G.I.T.;.....         | 52        |
| 3.3 Evolução do RJFNA para o R.G.I.T.; .....                                                                   | 55        |
| 3.4 Enquadramento Legal do Crime de Fraude Fiscal; .....                                                       | 57        |
| 3.5 As condutas típicas do crime de Fraude Fiscal: O tipo objetivo e subjetivo de ilícito .....                | 58        |
| 3.6 As condutas típicas do crime de Fraude Fiscal .....                                                        | 63        |
| 3.7 As condutas típicas em especial .....                                                                      | 65        |
| 3.8 O limiar quantitativo no crime de Fraude Fiscal.....                                                       | 73        |
| 3.9 Os agentes do crime: quanto à autoria .....                                                                | 75        |
| 3.10 Fraude Fiscal Qualificada .....                                                                           | 77        |
| 3.11 Simulação.....                                                                                            | 78        |
| <b>4. Capítulo IV – Análise do bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal no art. 103.º n.1, c .....</b> | <b>82</b> |
| 4.1 Bem jurídico: modelos típicos e adoção do legislador português.....                                        | 82        |
| 4.2 Análise Crítica: Nossa Opinião .....                                                                       | 87        |
| <b>5. CAPÍTULO V – CONCLUSÃO .....</b>                                                                         | <b>88</b> |
| <b>6. Referências Bibliográficas.....</b>                                                                      | <b>92</b> |

## LISTA DE SIGLAS

### LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Ac.

al. – al.

ATA – ATA e Aduaneira

CC – CC

CIS – Código do Imposto de Selo

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DPEE – Direito Penal Económico e Europeu

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OPC – Órgão de Polícia Criminal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STF – Supremo Tribunal Federal

TC – Tribunal Constitucional

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

## INTRODUÇÃO

Desde logo, esclarecemos a delimitação no campo legal da presente pesquisa. Esta investigação está na ciência do direito penal fiscal e como tal, não podemos deixar de analisar também o direito penal geral naquilo que reflete nesta matéria. Fato é que o Direito Penal Tributário possui suas especialidades, mas como ramo do direito penal secundário, deve ser conduzido com os princípios gerais do Direito Penal geral. Presunçoso seria pretender abordar toda a amplitude de tais princípios bem como abordar toda a vasta discussão que rodeiam a construção do direito penal fiscal, pelo que passamos a esclarecer a justificativa da pesquisa, sua problemática e os objetivos gerais e principais, a fim de facilitar a compreensão da presente investigação. Se o trabalho está na arte do direito penal fiscal é com o fim de investigar a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante: uma análise do bem jurídico penal em torno alínea c), n.º 1, do art.º 103.º do Regime Geral das Infracções Tributárias<sup>1</sup> e a atuação do Direito Penal Português nos crimes de fraude fiscal ante o disposto no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa. Justifica-se porque está na vida de qualquer do povo, visto que o imposto, de natureza jurídica de tributo, é compulsório, não vinculado, de caráter contributivo. Implica dizer que contribui-se independentemente de atividade estatal específica: “prende-se com a presença contínua da realidade fiscal na vida de todos os dias”<sup>2</sup>.

Neste ponto, tem-se que uma parte do patrimônio individual é “tocado, cedido, disposto” de forma compulsória pelo poder estatal, com a justificativa de financiar as despesas públicas. Tal imposição acarreta ao contribuinte um conjunto de escolhas financeiramente relevantes com o fim de diminuir tal ônus e resguardar ao máximo, o patrimônio individual: “algumas dessas escolhas são lícitas, outras ilícitas e até criminalmente reprováveis”.<sup>3</sup> Sobre tais escolhas, nos interessa a análise da simulação fiscal, precisamente, aquela descrita na alínea c), n.º 1, do art.º 103.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Parece fácil concluir de plano, pois, que a intervenção penal em matéria fiscal é adequada e necessária, contudo, tal conclusão não convence, ou pelo menos não sustenta a conclusão lógica de sua aplicação em matéria fiscal, quando verifica-se que “o direito penal

---

<sup>1</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p.15.

<sup>2</sup> SOUSA, Susana Maria Aires de. **Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador**, p.15.

<sup>3</sup> DE SOUSA, 2021. p.15

fiscal tem vindo a ser apontado como um exemplo paradigmático da expansão desmedida das normas penais, concretizada nas últimas décadas, a domínios ausentes de qualquer objeto digno de tutela penal.”<sup>4</sup>

O que nos leva a principal problemática objeto do presente estudo: a intervenção penal em matéria fiscal, pois: “Se a intervenção penal no âmbito fiscal está hoje plenamente assumida pelo legislador penal português e abundantemente realizada pela jurisprudência nacional, ela constitui, quer no passado, quer no presente, objeto de forte interrogação pela doutrina.”<sup>5</sup>

Tendo em conta quanto vimos de dizer, nosso principal objetivo é analisar os principais conflitos a respeito do bem jurídico penal em torno do crime do art.103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e verificar as principais críticas das teorias que tentam definir de forma precisa o bem jurídico protegido no direito penal fiscal português, conceito, função e importância do bem jurídico, a fim de realizar uma possível conclusão sobre a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante. Para alcançar esse objetivo, é importante examinar como a proteção penal dos interesses tributários foi estabelecida no ordenamento jurídico português, sem contudo, esquecermos de analisar os impostos como base fundamental na construção de muitas civilizações (e também o motivo do declínio de muitas delas) como campo de reflexão e experimentação: “O imposto, conforme veremos, constitui o principal meio de financiamento das despesas públicas e é fator relevante para suprir as necessidades de um Estado de direito social”<sup>6</sup>.

Assim, como objetivos secundários, temos a finalidade de:

a. Verificar se o bem jurídico da norma incriminadora do alínea c), n.º 1, do art.º 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias é digno de tutela Penal ante o disposto no n.º 2, do art.18.º da Constituição da República Portuguesa e se seria possível outras medidas de política social, igualmente eficazes, mas menos violentas do que as sanções criminais.

b. Investigar quais os fundamentos que substanciam a utilização do dever de pagar imposto como mecanismo de implementação dos direitos fundamentais e analisar as mudanças na visão do fenómeno tributário em razão da característica do tributo como dever fundamental.

c. Analisar as teorias em torno do bem jurídico nos crimes fiscais, em especial a teoria patrimonialista e funcionalista, para definir se a finalidade do legislador seria meramente utilitarista ou de protecção subsidiária do bem jurídico penal tributário, de modo que se possa

---

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 17

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 17

<sup>6</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p.17.

ter uma visão crítico analítica sobre a problemática da expansão desenfreada do Direito Penal cumulada com a insegurança jurídica na legislação tributária, ensejando, em determinados casos, a criminalização da atividade empresarial.

Em suma, nos interessa, em primeiro plano, a análise dos crimes fiscais, precisamente, a simulação fiscal descrita alínea c), n.º 1, do art.º 103.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. E em segundo plano, elegemos a complexa discussão acerca do bem jurídico protegido neste tipo de conduta.

Aqui importa brevemente esclarecer que a presente pesquisa visa o estudo predominantemente da legislação portuguesa, uma vez que construído para a avaliação e apreciação de uma universidade portuguesa. Porém, o intuito de todo pesquisador não é somente o de investigar e analisar, mas para além, contribuir. Uma das formas de contributo que aqui propomo-nos é também apresentar como a matéria é tratada no Brasil. Impõe-se sublinhar que a legislação, jurisprudência e doutrina brasileira, serão referenciadas apenas com intuito de complementar a pesquisa, pois a disciplina direito penal tributário no ordenamento jurídico português quanto do ordenamento jurídico brasileiro são por demais diferentes e, acreditamos, incomparáveis. De modo que, as citações em que se explica como a matéria é tratada no Brasil serão feitas quando nos for oportuno para o estudo, de forma pontual, sem contudo desvencilharmos da meta de investigar ao máximo o direito português, nosso verdadeiro foco.

## 1. CAPÍTULO 1 - Os impostos como dever fundamental

### 1.1 A relação da história da humanidade e os impostos: diversas razões das mudanças verificadas em matéria tributária ao longo dos tempos

Em 1789, Benjamin Franklin já compreendia a inevitabilidade dos impostos, coisa ainda de penosa compreensão para muitos nos tempos de hoje. Em uma carta destinada ao cientista francês Jean-Baptiste Leroy (num período em que a Revolução Francesa já estava em andamento há vários meses), Franklin escreveu a famosa citação: “Nada é certo, exceto a morte e os impostos”.<sup>7</sup>

Já nas palavras de Suzana: “Apesar do seu carácter essencial enquanto meio de financiamento de um moderno estado social e interventivo, o imposto é uma figura sobejamente conhecida desde há milénios, que alguém qualificou como o combustível que faz andar a civilização”<sup>8</sup>. Mostrar como a cobrança de impostos surgiu e como ela se desenvolveu é importante Questão que se levanta no âmbito das infrações tributárias como as relativas ao bem jurídico que se pretende proteger, a natureza jurídica dos impostos, sua função e finalidade. Não nos parece possível avançar sem antes analisarmos como os tributos (em especial os impostos) surgiram, como influenciaram o desenvolvimento das civilizações e qual seu contributo no campo do direito.

O registro mais antigo de cobrança de impostos vem da Mesopotâmia: tábuas de argila com figuras abstratas. Nelas há um tipo de escrita conhecida como "cuneiforme", com 5 mil anos de idade (mais antigas que exemplares semelhantes encontrados na China, no Egito e na América). Tais registros foram descobertos em 1929, pelo “o arqueólogo alemão Julius Jordan.” As tábuas demonstram alguns métodos de administração da economia da cidade Uruk, que envolviam o comércio, o planejamento e arrecadação de impostos. Um pedido de indenização por um ato de guerra de 4,4 mil anos atrás exigia, por exemplo, 4,5 bilhões de litros de grãos de cevada ou 8,94 "guru". Era um valor impagável, equivalente a 600 vezes a produção anual dos Estados Unidos hoje.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> No francês original, o que Franklin escreveu foi: “*Notre constitution nouvelle est actuellement établie, tout paraît nous promettre qu'elle sera durable; mais, dans ce monde, il n'y a rien d'assuré que la mort et les impôts.*” Outras traduções inglesas: “*Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.*” (1 From “THE PRIVATE CORRESPONDENCE OF BENJAMIN FRANKLIN” (1818), Vol. I, p. 258. — ED.)

<sup>8</sup> DE SOUSA, op. Cit, p.23.

<sup>9</sup> BBC NEWS, O que diz o primeiro documento escrito da história, 2017.

Desde então, é certo que a história dos impostos evoluiu em conjunto com a história das civilizações. Observa-se que a forma que estas civilizações lidaram com os impostos muitas vezes determinaram sua supremacia e em outras, seu declínio. No Egito, as perdas de receitas terão contribuído para sua irreversível decadência quando Akhenaton abandonou as colônias ricas da Síria e da Palestina e concedeu imunidade fiscal aos templos e aos sacerdotes. Na mesma feita, realizou gastos avultados com a construção de novos templos, o que consumiu o tesouro.<sup>10</sup>

Os impostos também tiveram uma importante atuação para que o Império Romano se tornasse a maior civilização da história ocidental, perdurando durante cinco séculos (27 a.C. a 476 d.C.): “O Império Romano aperfeiçoou a técnica de impor tributos a estrangeiros. Em economias pré-industriais, a terra e o trabalho são os principais ingredientes da riqueza. Por isso, a conquista de outras terras e povos dava aos romanos acesso a mais riqueza, o que, por sua vez, permitia que conquistassem e controlassem um território ainda maior”.<sup>11</sup>

Susana Maria Aires de Sousa afirma que durante a república romana, os impostos tinham pouca relevância, uma vez que as necessidades financeiras eram na sua quase totalidade satisfeitas através de alguns impostos indiretos comerciais. Deste modo, os cidadãos romanos estavam isentos de tributação direta, mas o mesmo não acontecia com os “coloni”, sobre quem recaía o “tributum capitis”.<sup>12</sup> Contudo, grande parte desse privilégio se dava em razão da tributação em diversas outras regiões: “Em 167 a.C., Roma se tornou tão rica à custa dos povos conquistados que suspendeu a cobrança de impostos sobre os cidadãos romanos. Mais que isso, distribuía pão e outros produtos gratuitamente na cidade como forma de partilhar a riqueza”.<sup>13</sup>

Assim, cita-se o Império Romano como o primeiro grande exemplo do uso eficiente dos tributos recolhidos. “A cobrança de impostos era usada como forma para fortalecer seus exércitos e conquistar mais terras. Os principais impostos cobrados eram sobre a importação de mercadorias (“*portorium*”) e sobre o consumo geral de qualquer bem (“*macelum*”)”.<sup>14</sup>

No século V, os povos germânicos começaram a invadir o Império Romano, que foi dividido em pequenos feudos. Isso marcou o início da Idade Média e deu origem ao feudalismo

---

<sup>10</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p. 24.

<sup>11</sup> VELLOSO, Rodrigo. **Por que pagamos impostos?** Superinteressante, São Paulo, n. 389, mar. 2018. [Em linha]. Disponível em: <<https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/>>. Acesso em: 23 fev. 2023.

<sup>12</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, 24.

<sup>13</sup> VELLOSO, 2018.

<sup>14</sup> SOUZA, Tiago. **História dos impostos.** Dootax. 2019. [Em linha]. Disponível em <<https://blog.dootax.com.br/historia-dos-impostos/>>. Acesso em: 23 fev. 2023.

na Europa Ocidental, entre os séculos V e XV. O sistema feudal era baseado em uma estrutura de vassalagem, onde o mais fraco se comprometia a prestar fidelidade pessoal ao suserano mais forte, em troca de proteção e sustento. Dessa forma, o suserano mantinha o seu poder e riqueza pessoal.<sup>15</sup>

Cabe sublinhar que o sistema feudal apresenta grande marco na praxis financeira do estado. Na medida em as relações de suserania e vassalagem contribuíram para a descentralização do poder, os nobres de uma região assumem a tarefa de proteger a mesma contra qualquer tipo de ameaça externa.<sup>16</sup> De outro lado, a organização militar feudal aos poucos se sobrecarregava e decaía: “a luta pela supremacia ou pela sobrevivência na Europa exigia a constituição de exércitos permanentes que o príncipe tinha de alimentar, remunerar, fardar e armar”.<sup>17</sup>

Já entre os séculos XIII e XV (ainda na idade média) os impostos tiveram um papel importante na motivação para a criação das primeiras cartas constitucionais. Durante a Idade Média, em cerca de 1215, foi criada a famosa "*Magna Carta Libertatum*", outorgada pelo Rei Inglês João I, também conhecido como “João Sem Terra”. João era um dos reis que mais tributou e isso levou a uma revolta dos barões ingleses que, com o apoio do rei da França, obrigaram João a assinar a carta, que marcou o início da monarquia constitucional da Inglaterra.<sup>18</sup> Tinha como únicos destinatários o alto clero e em que pese seu teor não ter sido obedecido pelo rei ou seus sucessores, deu a origem a vários direitos fundamentais, como o “habeas corpus” (tratado como liberdade de locomoção) e o devido processo legal (due process of law), originalmente “*legem terrae*” e mais tarde traduzido como “*Law of the land*” cujo teor determinava: “ninguém será privado de sua liberdade, nem dos seus bens, senão de acordo com a Lei da Terra”.<sup>19</sup>

No século XIV surge o imposto alcabala, donde Alfonso XI de Castela convenceu as Cortes Gerais a torná-lo um dever real para Castela. Antes de se tornar imposto real mais importante já imposto pela Espanha no início do período moderno, alcabala inicialmente foi um

---

<sup>15</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p.27.

<sup>16</sup> GONÇALVES SOUSA, R. **As relações de suserania e vassalagem**. [Em linha]. Disponível em: <<https://mundoeducacao.uol.com.br/historiageral/as-relacoes-suserania-vassalagem.htm>>. Acesso em: 23 fev. 2023.

<sup>17</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p. 28.

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 163.

<sup>19</sup> “*Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur, aut disseisietur, de libero tenemento suo, vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exoletur, aut aliquo modo destruat, nec super eo ibinus, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae.*”

imposto criado para ser executado temporariamente. Contudo, sua cobrança foi sendo prorrogada até se tornar permanente em 1393. Acresce que o imposto alcabala também teve papel decisivo para Portugal. Nas palavras de Susana Maria Aires de Sousa: “A instituição da alcabala em Portugal, com uma taxa de 5%, durante o domínio espanhol, teria sido, segundo alguns autores, um dos fatores determinantes para a revolta e para a restauração da independência portuguesa em 1640”<sup>20</sup>. É neste período que se intensifica, de forma progressiva, o poder nas mãos do monarca, de modo que as assembleias surgidas entre os séculos XIII e XIV em alguns países europeus ficam prejudicadas: “Como uma única exceção mostrava-se a Inglaterra, país onde o acordo popular para a cobrança de impostos se fazia remontar à Magna Carta Libertatum e fora sucessivamente reafirmada com a Petition of Right, de 1628, e com o Bill of Rights, de 1689.”<sup>21</sup>

No século XV, à medida que as atividades econômicas da sociedade se diversificavam e tornavam-se cada vez mais complexas, a arrecadação de impostos torna-se demasiadamente burocrática: Essa evolução da complexidade econômica levou à criação de teorias econômicas e às novas formas de arrecadação.<sup>22</sup> É também neste período que surge a talha<sup>23</sup>, um tipo de imposto direto, francês, que esteve em vigor desde o século XV até a Revolução Francesa (XVIII). Foi regulamentado entre 1337 e 1453, durante a Guerra dos Cem Anos, por Carlos VII. Tratava-se de um imposto obrigatório, anual e direto, cuja finalidade era manter o exército.<sup>24</sup> Tornou-se, nas palavras de Susana Maria Aires de Sousa: “numa das mais poderosas e contestadas figuras fiscais que a Europa conheceu”. Era dividida em duas espécies: a talha real (onde a cobrança era feita sobre a terra) e a talha pessoal (onde a cobrança era feita sobre os indivíduos). Contudo, a talha acabaria por se tornar um “imposto ordinário que flutuava de

---

<sup>20</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 30.

<sup>21</sup> *Ibid.*, p.31-32.

<sup>22</sup> SOUZA, Tiago. **História dos impostos**. Dootax. 2019. [Em linha]. Disponível em <<https://blog.dootax.com.br/historia-dos-impostos/>>. Acesso em: 23 fev. 2023.

<sup>23</sup> Assim denominado por ser entalhado em uma madeira. Era a porcentagem (quase sempre a metade) entregue ao senhor pela produção no manso servil.

<sup>24</sup> SEIGNOBOS, Charles, **The feudal regime**. New York: H. Holt and Company. 1933.p.16. Acesso em: 23 fev. 2023. [Em linha]. Disponível em <<https://archive.org/details/feudalrgime02seiggoog>>. Acesso em: 23 fev. 2023.

acordo com as necessidades militares do rei”<sup>25</sup>. Sob a regência de Luís XVI, a arrecadação da talha atingiu 91 milhões de libras, sendo substituída pela contribution foncière.<sup>26</sup>

Tendo em conta quanto vimos de dizer, as cobranças de impostos geraram revoluções ao longo da história. A partir de 1760, a Revolução Industrial ocorrida na Inglaterra, marca o século XVIII com a passagem do capitalismo comercial para o capitalismo industrial: “É certo que o capitalismo comercial é iniciado antes do industrial, porém a fase do capitalismo industrial inaugura um novo tipo de comércio, as empresas começam a investir pesado em suas indústrias, a produção é em grande escala, surgem os bancos que emprestam dinheiro as empresas, enfim tudo é direcionado para o lucro.”<sup>27</sup>

No século XVIII, durante a Revolução Industrial, os impostos desempenharam um papel crucial na arrecadação de recursos pelos governos europeus, americanos do Norte e do Sul. Esses recursos eram necessários para financiar as guerras, investir em infraestrutura e manter a ordem pública. Contudo, os valores excessivos se tornaram um peso para as classes trabalhadoras, estimulando rebeliões e a formação de grupos dispostos a combater a exploração da mão de obra e as péssimas condições de trabalho: “A situação difícil dos camponeses e artesãos, ainda por cima estimulados por ideias vindas da Revolução Francesa, levou as classes dominantes a criar a *Lei Speenhamland*, que garantia subsistência mínima ao homem incapaz de se sustentar por não ter trabalho. Um imposto pago por toda a comunidade custeava tais despesas”.<sup>28</sup>

Na Europa, a Revolução Industrial trouxe mudanças significativas na maneira como os impostos eram cobrados e administrados. A própria Queda de Bastilha em 1789, marco histórico da Revolução Francesa, está ligada a estas relações. Em uma época em que havia muitos gastos financeiros, principalmente por parte da realeza e do clero francês, o governo aumenta os impostos dos súditos, o que faz surgir grande revolta por parte da burguesia

---

<sup>25</sup> A intensificação das atividades fiscais entre os séculos XV e XVII foi muito bem retratada no quadro “O cobrador de impostos” de Pieter Brueghel (1616), onde a pintura de um escritório para cobrança de impostos em meio ao caos de papéis, mercadorias e pessoas, demonstra uma sociedade em que a atividade financeira se tinha desenvolvido muito rapidamente. **Casa-Museu Medeiros e Almeida**. [Em linha]. Disponível em: <<https://izi.travel/sv/b69d-pieter-brueghel-ii-1564-1637/pt>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

<sup>26</sup> JONES, Peter., **The French Revolution, 1787-1804**. Harlow, England; New York: Longman, 2010. [Em linha]. Disponível: <<https://thecharnelhouse.org/wp-content/uploads/2016/03/peter-jones-the-french-revolution-1787-1804-2010.pdf>>, p. 37.

<sup>27</sup> CAVALCANTE, Zedequias Vieira. **A importância da Revolução Industrial no mundo da tecnologia**. In: Encontro paranaense de pesquisa científica em computação, 2., 2011, Maringá. Anais [...]. Maringá: UniCesumar, 2011. [Em linha]. Disponível em: <[https://www.unicesumar.edu.br/epcc-2011/wp-content/uploads/sites/86/2016/07/zedequias\\_vieira\\_cavalcante2.pdf](https://www.unicesumar.edu.br/epcc-2011/wp-content/uploads/sites/86/2016/07/zedequias_vieira_cavalcante2.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2023. p. 84-91.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 4.

parisiense que, com ajuda popular, rebelam-se contra o absolutismo na França. (citação abaixo). Ademais, anos antes, em 1760, a Inglaterra instituiu diversas leis para aumentar os impostos de açúcar, vinho e chá, com o fito de cobrir as despesas dos diversos conflitos enfrentados ao longo do século XVIII. Os pesos dessas arrecadações geraram grande insatisfação entre as Treze Colônias, em 1776. A “*Intolerable Acts*” decretada pelo Parlamento britânico aumentou os impostos sobre o chá, papel, vidro, tintas e outros produtos importados. A população americana se revoltou contra a imposição de impostos sem representação e iniciou uma revolução que resultou na independência dos Estados Unidos.

Nesse período surge também a fisiocracia (1760): Uma teoria econômica desenvolvida por filósofos franceses liderados por François Quesnay. Defendia a liberdade econômica dos indivíduos, além de enfatizar a importância do trabalho produtivo em vez da riqueza do governante. Segundo essa teoria, somente o trabalho agrícola poderia ser a base do valor dos produtos da sociedade, de modo que o trabalho produtivo era a verdadeira fonte de riqueza nacional. A fisiocracia teve uma grande influência no liberalismo moderno de Adam Smith, em torno de 1776, que defendia a economia de mercado operando livremente, com o mínimo de intervenção do Estado, seguindo o princípio do “*laissez-faire*” ou “deixe fazer”.<sup>29</sup>

Na América do Sul, os impostos foram igualmente cruciais para financiar a independência de várias nações latino-americanas. No entanto, a cobrança excessiva de impostos pelos colonizadores europeus foi um dos fatores que levaram à desintegração dos impérios espanhol e português na região<sup>30</sup>. Nesta altura, a insatisfação com a tributação excessiva também se verifica no Brasil e incentiva a formação de grupos conspiradores. A elite socioeconômica da capitania de Minas Gerais, insatisfeita com a política fiscal praticada por Portugal<sup>31</sup>, forma um grupo de conspiração denominado “Inconfidência Mineira”, com membros dos mais variados ofícios: integrantes da Igreja Católica, magnatas da região, comerciantes, fazendeiros, médicos, dentre outros. A finalidade inicial era boicotar uma possível derrama liderada pelo governador da capitania, Luís Antônio Faro (Visconde de Barbacena) entre 1783 e 1788. A derrama era um imposto obrigatório que visava arrecadar 100

---

<sup>29</sup> VELLOSO, 2018.

<sup>30</sup> Por volta de 1200, o governo de Portugal criou um imposto que indiciava sobre cada par de chifres de boi. Por conta disto, o imposto era denominado “*cornaria*” e, por causa do nome, ninguém pagou. VELLOSO, 2018.

<sup>31</sup> Após a descoberta pelos Portugueses em 1500, a parte litorânea do Brasil foi dividida em quinze partes e atribuída a donatários, que receberam as capitanias hereditárias, por volta de 1534. Naquela época, os tributos eram pagos *in natura* e enviados para a Coroa Real em Portugal. Com a transferência da corte portuguesa para o Brasil entre 1807 e 1808, o país tornou-se a sede da monarquia portuguesa, tendo sido criadas várias leis para regular a cobrança de impostos. (SOUZA, Tiago. 2023).

arrobas de ouro, conforme ordens da Coroa e a ameaça de sua instituição causou grande revolta dos colonos: “A indignação foi motivada pelo fato de a derrama sobrecarregar uma capitania já cheia de impostos a pagar e que enfrentava uma crise pela redução do ouro extraído”.<sup>32</sup> Em que pese a conspiração ter fracassado, a Inconfidência Mineira foi acompanhada de outros movimentos de insatisfação com a política fiscal praticada por Portugal (como o movimento Conjuração Baiana) até culminar na independência do Brasil em 1822.

Aqui singelamente descrevemos a atuação dos tributos, em especial, os impostos, passando pelo Egito, Império Romano, Grécia, Idade Média até chegar aos modelos de tributação que temos hoje. Afigura-se-nos claro que a forma de tributação antiga ainda está presente atualmente, sendo que a sua fundamentação, função ou finalidade é que muito varia a depender de fatores jurídicos, sociais e econômicos. Sendo evidente o caminho evolutivo e progressivo dos tributos, com o passar dos anos, tal espécie de tributo continuou evoluindo e passa a englobar contribuições para a seguridade social, para garantir os direitos trabalhistas, entre diversas outras novas necessidades.

Contudo, os impostos são uma das espécies de tributo que constitui um gênero, pelo que importa sublinhar a importância da distinção e da definição clara de tributos e suas espécies. É isso que passaremos a analisar a seguir.

## 1.2 O sistema fiscal e os impostos

O conceito de "sistema fiscal" refere-se a um conjunto de leis, regulamentos, procedimentos e instituições governamentais que são responsáveis pela administração e controle das atividades relacionadas à arrecadação de impostos, bem como à distribuição e utilização dos recursos financeiros pelo governo. Não obstante, Pereira<sup>33</sup> (2009), numa visão mais simplificada, considera que a noção clássica de sistema fiscal será o conjunto de impostos vigentes num determinado país ou espaço geográfico, remetendo-se à legislação fiscal existente.

---

<sup>32</sup> NEVES SILVA, D. **Inconfidência Mineira: tudo sobre a revolta!** 1997. [Em linha]. Disponível em: <<https://mundoeducacao.uol.com.br/historiadobrasil/a-inconfidencia-mineira.htm>>. Acesso em: 10 mar. 2023.

<sup>33</sup> DAVID, Fátima; [et al.]. **Sistema fiscal em Portugal: Importância do subsector da contabilidade.** 2015, apud Pereira, M.H.F.

O objetivo principal de um sistema fiscal, em um Estado Democrático de Direito, é gerar receitas para financiar as despesas públicas e promover o bem-estar econômico e social de um país. Para além, tal objetivo é a base constitucional do sistema fiscal português, conforme dispõe o art. 103 da Constituição da República, que estabelece: “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Um sistema fiscal bem projetado e eficiente é fundamental para a estabilidade econômica de um país, pois fornece recursos para financiar serviços públicos, infraestrutura, programas sociais e outros investimentos que são essenciais para o desenvolvimento da sociedade. Além disso, um sistema fiscal justo e transparente promove a equidade na distribuição da carga tributária, incentivando o crescimento econômico e a confiança dos contribuintes no sistema.

Portanto, tem-se que a ideia de sistema fiscal não se limita à cobrança de impostos e não se confunde com o Direito Tributário Geral. Pode-se afirmar que a atividade de cobrança de impostos e a legislação tributária, compõem a sua estrutura, sendo apenas algumas de suas vertentes. Assim, um sistema fiscal abrange várias áreas: a determinação de obrigações fiscais dos contribuintes, a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, a administração de benefícios fiscais, a gestão dos recursos arrecadados dentre outras.

Além da arrecadação de impostos, um sistema fiscal também pode envolver outros tipos de tributos, como taxas e contribuições sociais. Esses tributos são aplicados sobre diferentes fontes de renda, como salários, lucros das empresas, propriedades, bens de consumo e transações comerciais, entre outros. Para esta pesquisa, importa principalmente a cobrança de impostos: uma das várias atividades que abrangem o sistema fiscal. Passamos, portanto, a análise do conceito de impostos e do conceito de tributos.

### **1.3 Sobre o Conceito de Impostos no Direito Tributário Português**

O estado fiscal<sup>34</sup> tem sido a regra do estado moderno. José Casalta Nabais afirma que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.<sup>35</sup>

Por seu turno, há que se esclarecer o que são impostos e sua distinção do gênero tributo: “Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte”.<sup>36</sup>

Atenta a reacção dos preceitos constitucionais, a constituição portuguesa, em seu artigo 104.º item 1, dispõe que: “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”. Afigura-se-nos claro que da redação, não se extrai o conceito de impostos, mas a sua função e os limites ao poder de tributar, considerando os princípios da igualdade e da capacidade contributiva que, mais adiante, iremos detalhar.<sup>37</sup>

O mesmo ocorre na Constituição da República do Brasil<sup>38</sup> de 1988<sup>39</sup> (doravante CRF/1988) que se limita a estabelecer as normas gerais sobre o sistema tributário nacional (competência tributária, limites ao poder de tributar), sem contudo, definir o que é tributo ou que venha a ser impostos. É dizer, a CRF/1988 não instituiu tributos, não criou impostos, mas sim, definiu a competência tributária e os limites ao poder de tributar.

De acordo com o disposto na Constituição da República Portuguesa (CRP) e na Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o objetivo dos impostos é obter receita para o Estado e contribuir para a redistribuição da riqueza<sup>40</sup> e a igualdade entre os cidadãos<sup>40</sup>. O pagamento de impostos deve respeitar os princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva. Doravante, não existe no direito

---

<sup>34</sup> Sobre estado fiscal, detalharemos mais adiante.

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**, p. 193 -194.

<sup>36</sup> BRASIL – STF. **Recurso Extraordinário 573.675-0**. Origem: Santa Catarina. Brasília. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. [Em linha]. Disponível em: <  
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

<sup>37</sup> Na constituição portuguesa parece não haver distinção clara entre impostos e tributos, uma vez que o texto constitucional ora utiliza os dois termos para definir a mesma coisa.

<sup>38</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

<sup>39</sup> A CF no título 6, traz normas gerais sobre o sistema tributário nacional, tributação e orçamento, dos artigos 145 até o artigo 169, da ordem econômica. O título 6 é dividido em dois grandes capítulos: o capítulo 1 que dispõe sobre o sistema tributário nacional para que você pegue do artigo 145 até o artigo 162 e o capítulo 2 vai falar sobre as Finanças Públicas que a do artigo 163.º ao artigo a 169.º.

<sup>40</sup> Artigos. n.º 13.º, 66.º, n.º 2, h), 81.º, b), 103.º, n.º 1 e 104.º da CRP e artigos. 4.º, n.º 1 e 5.º da LGT.

português, conceito legal para imposto, mas sim uma elaboração exclusivamente doutrinal e jurisprudencial.<sup>41</sup> Para Nabais, porém, a falta de previsão legal de sua definição específica pouco prejudica, já que é irrelevante a denominação e demais características formais adotadas pela lei quando da sua incidência ou do fato tributário<sup>42</sup>. De modo que, não importa se o legislador (a título de exemplo) ao criar um tributo o denomina “imposto” se a sua respectiva obrigação advier do exercício regular do poder de polícia, fato gerador (típico de taxas). Ou se tal suposto “imposto” é criado com fito de mera penalidade, já que neste caso, o que se teria não é um imposto mas espécie tributária de natureza multa ou coima.<sup>43</sup>

Susana Maria Aires de Sousa define o imposto como: “uma prestação de dare pecúnia, de natureza obrigacional, que recai sobre aqueles que têm capacidade contributiva, cobrada a favor de entidades que exerçam funções públicas”.<sup>44</sup>

Para Nabais, o imposto pode ser definido como a “prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios.”<sup>45</sup> Nabais divide o conceito de impostos em 3 elementos: elemento objetiva, subjetivo e elemento teleológico ou finalista.

Como elemento objetiva, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coarctiva. Por ser uma prestação, trata-se de uma obrigação e não de um direito: mais que isso, podemos afirmar que o imposto é um dever e não uma faculdade. É pecuniária porque traduzida em moeda.<sup>46</sup> Diz-se também unilateral e definitiva, pois surge independente de qualquer

---

<sup>41</sup> NABAIS, *op. Cit.*, p. 223.

<sup>42</sup> Por isso que a legislação brasileira, quando para determinar a natureza jurídica do tributo, considera como fator relevante o “fato gerador” da respectiva obrigação, sendo fator irrelevante a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou aplicação financeira do produto da arrecadação. (CTN, art. 4º, caput, inciso I, II.)

<sup>43</sup> Contudo, o óbvio não parece tão simples em estados cuja competência tributária é distribuída em diversas esferas da federação. Explico: em Portugal somente duas esferas têm esse poder: governo central e autarquias (municípios). Já no Brasil, o poder de tributar caracteriza-se pela competência concorrente da União, dos estados e do Distrito Federal que podem criar (nos limites constitucionais) e legislar sobre seus respectivos tributos constitucionais. Para além, os municípios possuem competência local em matéria de impostos. Ocorre que, vez ou outra, um ente federativo acaba por instituir taxa, quando deveria instituir imposto, e vice e versa. Exemplo, o STF editou a Súmula Vinculante 41, após vários municípios criarem taxa de iluminação pública: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Diante disso, passou-se a cobrar o serviço através da Contribuição de Iluminação Pública (CIP), criada em 2002.

<sup>44</sup> DE SOUSA, *op. Cit.* p.20.

<sup>45</sup> NABAIS, *op. Cit.*, p. 681.

<sup>46</sup> Acresce que, no Brasil, é utilizada a expressão alternativa “ou cujo valor nela se possa exprimir”, posto que nos termos da Lei complementar 104/2001, que introduziu o inciso XI ao artigo 156 do CTN, possibilitou a dação em pagamento (citar o que significa) em bens imóveis como hipótese de extinção do crédito tributário, na forma e condições estabelecidas.

atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Significa dizer que condiz com o princípio da legalidade tributária, conforme definido no n.º 2, do art. 103.º e n.º 1, do art. 165.º da Constituição da República Portuguesa. É definitiva, na medida em que “não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização”. E é coactiva, porque compulsório ou “*ex lege*”.<sup>47</sup>

No sentido subjetivo, Nabais ensina que: “o imposto é uma prestação (com as características assinaladas) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas”.<sup>48</sup>

Finalmente, sob o ponto de vista teleológico, os impostos podem ser fiscais ou extrafiscais. Serão fiscais se destinados a satisfação das necessidades financeiras do estado (*lato sensu*), ou extrafiscais se a função principal for qualquer outra (excluída a sancionatória).<sup>49</sup>

Para este momento, entendemos que o conceito de imposto sob o ponto de vista teleológico não se faz adequado, visto entendermos que este elemento traduz o conceito de imposto ao mesmo nível de sua finalidade ou aplicação. Conforme veremos, o conceito e a finalidade de impostos não se confundem, na medida em que são independentes, sendo o estudo de sua finalidade mister para a compreensão da legitimidade da criminalização nos discursos punitivos em matéria tributária. Tal hipótese será mais bem trabalhada adiante, quando trataremos das principais teorias que norteiam o bem jurídico protegido e a natureza das infracções fiscais.

Em termos gerais, tanto na CRP/1976 e na CRF/88, tem subjacente a ideia de que os impostos constituem uma espécie de tributos, de natureza compulsória e não vinculante. Significa dizer, que os impostos (ao contrário das taxas, por exemplo) são cobrados independente de qualquer serviço prestado pelo Estado, pois não estão vinculados a nenhuma atividade estatal específica. (caráter fiscal e extra fiscal). Para o Tribunal Constitucional: “O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do

---

<sup>47</sup> Para Nabais: “o imposto é uma prestação (objecto portanto mediato de uma obrigação e não um direito real”) pecuniária (traduzida em dinheiro ou em *dare pecunia*)”, unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do *con- tribuinte*) definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização) e coactiva (estabelecida por lei ou *ex lege*)”. NABAIS, 2015, p.224.

<sup>48</sup> *Ibid.* p.224.

<sup>49</sup> “Os impostos podem ter por finalidade não apenas a finalidade fiscal ou financeira, mas também outras, excluída naturalmente a finalidade sancionatória. Isto é, os impostos podem ser fiscais se tiverem por objectivo principal ou predo- minante a obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do estado (*lato sensu*), ou extrafiscais se a função principal for qualquer outra excluída a sancionatória”. *Ibid.* p.226.

funcionamento dos serviços estaduais. O que permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).<sup>50</sup>

A lei infraconstitucional brasileira traz duas definições (legais) de tributo. Uma delas está no art. 3º da Lei n. 5.172/1996, o Código Tributário Nacional (CTN) que estabelece: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>51</sup> Para além, a mesma lei define que: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.<sup>52</sup> Há ainda outra definição legal, que está prevista no art. 9º da Lei n. 4.320/64, a chamada “Lei Geral de Orçamentos” (LGO) que estabelece que o tributo nada mais é que uma receita derivada.<sup>53</sup>

Ou seja, temos a atividade fiscal, desenvolvida com o propósito de arrecadar tributos (gêneros) que são cobrados através de diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação<sup>54</sup>. Nas palavras de Celso de Barros Correia Neto: “Abem dizer, são fases diferentes de um mesmo fenómeno, dois lados da mesma moeda. O cidadão paga tributo ao Estado, e este o toma para si como receita pública, a ser empregada para custear os serviços e demais atividades que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação em vigor”.<sup>55</sup> Assim, para a definição de imposto, a referida legislação

---

<sup>50</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 492/2022, **Processo n.º 600/22**, 15 de julho de 2022, DECISÃO SUMÁRIA, Juiz Relator: Conselheira Mariana Canotilho. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: < <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/decsumarias/20220492.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

<sup>51</sup> BRASIL – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro De 1966. **Código Tributário Nacional**. [Em linha]. Brasília. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2021.

<sup>52</sup> BRASIL – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro De 1966. **Código Tributário Nacional**. [Em linha]. Brasília. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2021

<sup>53</sup> Dispõe o Art. 9º do Código Tributário Nacional Tributo (doravante CTN) é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

<sup>54</sup> No Brasil, temos os seguintes tributos: a) os impostos (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (CTN, art. 4º).

<sup>55</sup> Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. (2019). **Sistema Tributário Nacional** - Texto Base da Consultoria Legislativa. Retrieved from [Em linha]. Brasília. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

brasileira define que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”<sup>56</sup>

#### 1.4 Planeamento *fiscal legem, extra legem e contra legem*; Perspectiva do Direito Tributário Fiscal em Portugal

A poupança fiscal é um direito do contribuinte que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, prevista no art.º 61, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa. José de Campos Amorim esclarece que: “As próprias leis tributárias incentivam à poupança fiscal: normas de exclusão tributária, deduções específicas, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação (vg. a zona franca da Madeira)”.

Dentre as formas de planeamento fiscal, ou poupança fiscal, encontramos a escolha fiscal *intra legem*, também conhecida como escolha fiscal dentro da lei, é um conceito relevante no campo do direito tributário fiscal em Portugal. Refere-se à faculdade conferida ao contribuinte de escolher entre diferentes alternativas previstas na legislação tributária para apuração da base de cálculo ou para a definição do regime fiscal aplicável a determinada situação: “São comportamentos *intra legem* os comportamentos que se destinam a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites da lei existente. Trata-se de atos de poupança fiscal, de planeamento fiscal, de gestão fiscal ou de engenharia fiscal, designados na terminologia inglesa de *tax planning*.”<sup>57</sup>

Estas possibilidades de escolhas estão fundamentadas em princípios basilares do direito tributário, como o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva.<sup>58</sup> Assim, a escolha *intra legem* está intimamente ligada ao princípio da legalidade, prestigiado no mesmo artigo constitucional, nº 2 e nº 3 da CRP<sup>59</sup>. Para além, infere-se a possibilidade de o legislador

---

<sup>56</sup> Art. 16. CTN.

<sup>57</sup> AMORIM, José de Campos. **Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal**. Journal of Business and Legal Sciences / Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, [S. l.], n. 12, p. 7–81, 2007. DOI: 10.26537/rebules.v0i12.895. Disponível em: <<https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/895>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

<sup>58</sup> Tais princípios serão novamente abordados mais adiante.

<sup>59</sup> Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

conceder aos contribuintes de optar por uma determinada forma de participação dentro dos limites previstos na lei, visando adequar a carga tributária à sua realidade econômica e jurídica.

Portanto, se a própria legislação tributária oferece opções para o contribuinte, entende-se que este tem o direito de fazer a escolha que melhor se adequa à sua situação: “Ao refletir-se sobre o património individual, a imposição motiva um conjunto de escolhas fiscalmente relevantes, realizadas por cada contribuinte no sentido de diminuir o ónus tributário e potenciar a poupança fiscal. Como veremos, algumas dessas escolhas são lícitas, outras são ilícitas e até criminalmente reprováveis.”<sup>60</sup>

A escolha fiscal *intra legem* pode se manifestar de diferentes maneiras no sistema tributário português. Por exemplo, em relação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), os contribuintes podem optar entre a separação separada ou conjunta, dependendo de sua situação familiar. Essa pode escolher impactar diretamente o montante do imposto a pagar, permitindo que o contribuinte opte pelo regime mais favorável para si. Outro exemplo ocorre no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). As empresas têm a opção de aderir ao regime normal de participação ou optar por um dos regimes especiais previstos na legislação. Cada regime possui características próprias, como percentuais de imposto, forma de apuração e obrigações acessórias, e a escolha pode influenciar diretamente a carga tributária e a gestão fiscal da empresa.

Além disso, a escolha fiscal *intra legem* está sujeita ao princípio da não observação. Isso significa que a legislação tributária não pode estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes. Assim, as opções disponíveis devem ser cumpridas a todos os contribuintes que se enquadrem nos requisitos exigidos, sem qualquer descrição injustificada.

Vale ressaltar que a escolha fiscal *intra legem* deve ser exercida dentro dos limites estabelecidos pela legislação. O contribuinte não pode criar situações artificiais ou abusivas com o intuito de reduzir sua carga tributária. Caso isso cause, a administração tributária tem o poder de questionar a validade da escolha e realizar os devidos ajustes.

Em Portugal, o sistema tributário é caracterizado por uma série de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre as diversas atividades e fontes de renda. Nesse contexto, a escolha fiscal *intra legem* é uma ferramenta que permite aos contribuintes selecionar a forma mais vantajosa de cumprir suas obrigações fiscais, dentro dos critérios estabelecidos pelas normas fiscais vigentes: Sem dúvida, por trás da generosidade fiscal, geralmente está a busca

---

<sup>60</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p.17.

por objetivos econômicos e sociais que, sem o incentivo fiscal, provavelmente não seriam perseguidos pelos atores privados. Assim, a tributação acaba privilegiando a finalidade extrafiscal.

Um exemplo prático dessa escolha é o regime de consideração aplicável às empresas. Em Portugal, existem diferentes regimes fiscais para as empresas, como o regime simplificado, o regime de contabilidade organizada e o regime de isenção para micro e pequenas empresas. E ainda: “Constituem exemplo, deduções à colecta, reportes de prejuízo, isenções fiscais, benefícios fiscais v. g., a constituição de uma sociedade em zonas francas ou a subscrição de Planos de Poupança.”<sup>61</sup>

Outro exemplo relevante diz respeito à atendimento das pessoas singulares, onde também é possível fazer escolhas que afetarão diretamente a carga tributária. A escolha do regime de aumento do rendimento, seja o regime simplificado ou o regime da contabilidade organizada, pode ter influências na atração do montante a pagar em impostos. Cada um desses regimes possui suas particularidades e habilidades fiscais específicas. Nesse contexto, o contribuinte pode optar pelo regime que melhor se adapta à sua atividade e situação econômica.

Em suma, a escolha fiscal intra legem é um importante instrumento de flexibilidade e evolução do sistema tributário português. Ela reconhece o direito do contribuinte de fazer opções legais que melhor se ajustam à sua realidade, respeitando os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Contudo, é necessário utilizar essa faculdade com responsabilidade, evitando abusos e assegurando a conformidade com as normas tributárias vigentes.

A problemática, contudo, está em como identificar as condutas abusivas de contribuintes que, valendo-se da permissão legal, esquivam-se do cumprimento das suas responsabilidades tributárias ou protela o cumprimento em seu próprio benefício. E neste ponto é que a Administração Fiscal busca coibir tais condutas em casos de comprovado abuso de direito, aplicando-lhes algumas penalidades. Ou seja, a possível conduta abusiva é também um reforço para aqueles que defendem a legitimação do discurso incriminador em matéria tributária, mesmo quando, aparentemente, o contribuinte atue dentro da lei, pois, “Ao se estabelecer um Estado de Direito regido pelo império da lei, não basta apenas que esta (a lei) exista, impondo restrições aos cidadãos ou ao Estado, mas que haja razoabilidade na sua imposição”.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>62</sup> BRASIL – STF. Recurso Extraordinário . Origem: RS - Rio Grande do Sul. Brasília. **REP. GERAL TEMA: 736.** Relator: Min. Edson Fachin. 17/03/2023. [Em linha]. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

Neste ponto, é que precisamos compreender a escolha fiscal extra legem e a escolha fiscal contra legem, comumente confundidas.

O planejamento fiscal extra legem (*tax avoidance*) refere-se a práticas adotadas pelos contribuintes que estão dentro da legalidade, mas que exploram de forma intensiva os benefícios fiscais oferecidos pela legislação tributária. É dizer, o contribuinte se utiliza de todas as possibilidades de isenções, deduções e regimes especiais previstos em lei, visando minimizar o impacto dos tributos sobre sua atividade econômica, e, muitas vezes, maximizar os lucros da empresa: “Por vezes o contribuinte realiza um ou vários atos jurídicos com o fim de tornar aplicável uma disciplina tributária mais favorável. A economia ou poupança fiscal ocorre então através da realização pelo contribuinte de atos ou negócios jurídicos lícitos com o propósito de evitar a aplicação de certa norma fiscal, e, conseqüentemente, a tributação. Estas situações são conhecidas na terminologia anglo-saxónica por *tax avoidance* e entre nós, com contornos mais ou menos semelhantes e alguma confusão terminológica, por *elisão fiscal*, *evitação fiscal*, *evasão fiscal legítima*, *evasão comissiva lícita*, *prevenção fiscal*.”<sup>63</sup>

Por outro lado, o planejamento fiscal contra legem envolve práticas que buscam reduzir a carga tributária de forma ilícita, em desacordo com as normas tributárias vigentes. Essas práticas geralmente envolvem omissão ou manipulação de informações contábeis e fiscais, com o intuito de evitar ou sonegar impostos. O planejamento fiscal contra legem é considerado ilegal e sujeito a penalidades, multas e outras consequências jurídicas.

É de se considerar que, embora o planejamento fiscal extra legem seja uma prática lícita, existem limites éticos a serem considerados. A legislação tributária deve ser interpretada de acordo com sua finalidade e espírito, e não apenas com base em formalidades legais. A evasão fiscal, mesmo que dentro dos limites da legalidade, pode gerar questionamentos éticos e sociais sobre a justiça fiscal e a distribuição de ônus entre os contribuintes.

Esclarece José de Campos Amorim que, “para fazer face a estas situações, o legislador português elaborou uma lista de esquemas de planejamento fiscal abusivo, através do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, alguns dos quais foram entretanto desatualizados.”<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> DE SOUSA, op. Cit, p. 40.

<sup>64</sup> “Esquema D1 - Utilização de uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) como veículo para a integração de ativos no património de uma sociedade residente em território português: para combater este esquema, o n.º 10 do art. 73.º do CIRC impede o aproveitamento abusivo do regime da neutralidade fiscal aplicado às fusões; - Esquema D2 - Criação artificial de menos-valias no âmbito do apuramento dos resultados da partilha de uma sociedade para poder deduzi-las aos lucros tributáveis de um ou mais dos períodos de tributação posteriores: este esquema já não se aplica com a entrada em vigor do art. 51.º-C do CIRC que dita a dedução ao lucro tributável das mais e menos-valias resultantes da transmissão onerosa de partes sociais”; (AMORIM, 2007, p.4)

Em suma, a diferença entre o planejamento fiscal extra legem e contra legem no Direito Tributário de Portugal reside no fato de que o primeiro está em conformidade com as normas e regras fiscais, enquanto o segundo envolve práticas ilegais para reduzir a carga tributária. Embora o planejamento fiscal extra legem seja uma prática lícita, é fundamental que seja exercido dentro dos limites éticos e sem abuso, a fim de garantir a justiça fiscal e o equilíbrio entre os contribuintes. A elisão fiscal, (que é a busca pela redução de impostos de forma legítima) é permitida, mas a evasão fiscal, (que é a prática de não pagar os tributos devidos de forma ilícita) é rejeitada pelas autoridades fiscais. No contexto do Direito Tributário português, o planejamento fiscal extra legem tem sido objeto de atenção por parte das autoridades fiscais. O país tem adotado medidas para combater a evasão fiscal e a elisão abusiva de impostos, por meio da implementação de regras mais rigorosas e da troca de informações entre as administrações fiscais dos países da União Europeia. Além disso, tem havido um crescente debate sobre a necessidade de se criar uma legislação mais clara e precisa, de forma a evitar interpretações ampliativas que permitam o uso abusivo do planejamento fiscal.<sup>65</sup>

### **1.5 O tributo como dever fundamental: A teoria dos deveres fundamentais**

Nessa conjuntura, em que pese os esforços da doutrina para enquadrar real legitimação e definição do bem jurídico nos crimes de cunho fiscal ou tributário é que cremos que os deveres fundamentais, quando tratados de forma autônoma, conforme veremos, é que podem pôr fim a qualquer dúvida.

A teoria dos deveres fundamentais passa a ter um estudo mais aprofundado e distinto com a publicação da obra de José Casalta Nabais, denominada “O dever fundamental de pagar impostos, contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”. Através dos conceitos lá estabelecidos é que pretende-se demonstrar a importância desta teoria e como ela pode também colaborar com o fim das controversas acerca do bem jurídico penal nos crimes de ordem tributária.

Poderia argumentar-se que a matéria cause estranheza e pode ser difícil visualizar a necessidade de se falar em deveres fundamentais, numa era em que a proteção dos direitos

---

<sup>65</sup> Este tema será novamente analisado mais adiante.

fundamentais é prioridade para a sociedade atual. Contudo, “todos os direitos fundamentais exigem uma prestação estatal para serem efetivados, o que, por consequência, gera custos financeiros que devem ser arcados pela sociedade mediante o pagamento de tributos.”<sup>66</sup>

Para além de compreender sua importância, é necessário compreendermos que os deveres fundamentais não trabalham como mero limitadores dos direitos fundamentais, não estão ligados ao comportamento ético, tão pouco devem ser confundidos com a ideia do dever de solidariedade. É o que pretende-se esclarecer a seguir.

## 1.6 Conceito dos deveres fundamentais:

Conforme ensina Nabais, os deveres fundamentais geralmente são definidos em duas principais perspectivas: as teorias funcionalizantes (onde os deveres fundamentais são meras expressões de poder do estado) e as teorias liberais (que integra e esgota os deveres fundamentais na temática e na figura dos direitos fundamentais). Contudo, para o autor, ambas as teorias não alcançam o real significado dos deveres fundamentais. Na realidade, vivemos em um sistema que confere primazia aos direitos fundamentais, mas não a exclusividade dos direitos face aos deveres. E por isso não podemos falar em direitos fundamentais absolutos ou ilimitados, até porque eles encontram seus limites não só nos deveres, mas também nos demais direitos igualmente consagrados pela constituição.<sup>67</sup> Isso não quer dizer que os deveres fundamentais devem ser compreendidos como mero limites aos direitos fundamentais, tão pouco o lado oposto destes, em que pese serem um elemento importante: “os deveres fundamentais, mesmo não sendo mero contrapolo dos direitos fundamentais, integram os direitos fundamentais, embora isso pareça paradoxo”.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> ZAVASCKI, Francisco Prehn. **Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a tributação**. Revista jurídica tributária. s/l. 2008. [Em linha]. Disponível em: < <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/2/artigos/12.pdf> >. Acesso em: 30 jul. 2023.

<sup>67</sup> LOPES, Lorena Duarte. **Colisão de direitos fundamentais: visão do Supremo Tribunal Federal**. ed: Equipe Âmbito Jurídico. 2012. [Em linha]. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/colisao-de-direitos-fundamentais-visao-do-supremo-tribunal-federal/amp/>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

<sup>68</sup> NABAIS, *op. Cit*, p. 38.

Nabais define os deveres fundamentais “como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.<sup>69</sup> Os deveres fundamentais são, portanto, aqueles deveres que estão intimamente associados, respectivamente, à existência, ao funcionamento económico e ao funcionamento democrático da comunidade estadual. Para o autor, os deveres fundamentais podem ser divididos em três situações. Deveres fundamentais clássicos, os deveres fundamentais de conteúdo económico e os deveres fundamentais de categorias.<sup>70</sup>

Nos interessa a perspectiva clássica dos deveres fundamentais que são aqueles deveres que, por serem relacionados a própria existência de um estado democrático de direito, não podem deixar de ser reconhecidos e exigidos. Geralmente se fazem presentes nas constituições de um estado como o dever de defesa da pátria, do dever de serviço militar e deveres sucedâneos deste, os deveres políticos (em que se incluem o dever de voto) e o dever de pagar impostos. Desta forma, o titular activo seria exclusivamente a comunidade estadual que dispõem também de soberania constitucional e de soberania em matéria de disciplina legal dos deveres fundamentais.<sup>71</sup>

A Constituição portuguesa aponta também a solidariedade como empenho da República, como seu objetivo político-social ao dispôr, em seu artigo 1º que: “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”. A solidariedade possui várias dimensões. Há, por sua vez, a solidariedade vertical, que se manifesta nas ações do Estado para cumprir suas tarefas fundamentais, como a promoção do bem-estar e da qualidade de vida do povo, a busca pela igualdade real entre os cidadãos e a concretização dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais (conforme estipulado no artigo 9º, alínea d, da Constituição da República Portuguesa). Além disso, a solidariedade também implica no cumprimento pelos cidadãos de seus deveres estabelecidos pela Constituição, como o dever de pagar impostos (conforme estabelecido no artigo 103º da CRP)<sup>72</sup>.

Jorge Sampaio em um artigo sobre o programa de emergência de bolsas de estudos e oportunidades académicas para jovens afegãos, fala do dever de solidariedade, afirmando que: “(...) Nunca seria demais recordar que a solidariedade não é facultativa, mas um dever que

---

<sup>69</sup> *Ibid.*, p. 674.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 102.

<sup>71</sup> *Ibid.*, p.102.

<sup>72</sup> SILVA, Germano Marques da. **Direito penal tributário**, p. 27.

resulta do artigo 1.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos - "Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.”<sup>73</sup>

Cremos, porém, que os deveres fundamentais perpassam o próprio conceito de solidariedade e não se confundem com o dever de solidariedade, pois este está muito mais próximo do campo do “dever ser”, do aspecto ético e moral ou dos deveres naturais do homem, ao passo que os deveres fundamentais estão no campo normativo e jurídico, que podem ter aspectos distintos a depender da especial necessidade da comunidade onde são exigidos. Para além do mais, não existem deveres fundamentais extraconstitucionais<sup>74</sup>, de modo que todo dever fundamental deve estar, explícita ou implicitamente, previsto na constituição<sup>75</sup>.

Isso porque, conforme nos ensina Nabais, os deveres fundamentais são (inadequadamente) estudados em dois polos principais: o polo que os integra e os esgotam na temática e na figura dos direitos fundamentais (como nas teorias liberais relativas ao homem, sociedade e estado) e o polo que concebe os deveres fundamentais como mera expressão da soberania do estado<sup>76</sup>. Todavia, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais, consubstanciados na figura dos direitos fundamentais: “Entre as inclinações exclusivas dos homens se contam deveres centrais como o de não causar dano a ninguém, o de não impedir os outros de se conservarem, vestirem, enriquecerem e estarem a serviço de outros de seus semelhantes, o de não furtar, o de não faltar a palavra dada e (...) do dever de cumprir as promessas para o contratualismo moderno.”<sup>77</sup>

Mas é com base nestes “ideais de comportamento” é que se construirá o dever de solidariedade e de outros deveres (como os de não causar danos a outrem). Com base nestas ideias, também se analisará se a violação de tais regras merece ou não, alguma sanção, de modo que surge deste elemento um traço identificador dos deveres jurídicos: “Estes deveres, numa primeira fase da modernidade, vão porém integrar o sistema do direito natural elaborado pelo racionalismo, sendo em geral identificados com os aspectos passivos ou limites imanentes dos

---

<sup>73</sup>SAMPAIO, Jorge. (26 de agosto de 2021). **Dever de solidariedade**. Fonte: Público. [Em linha]. Disponível em:< <https://www.publico.pt/2021/08/26/opiniao/opiniao/solidariedade-1975228>>. Acesso em: fevereiro 2021.

<sup>74</sup> NABAIS, *op. Cit*, p. 19.

<sup>75</sup> *Ibid.*, p. 675.

<sup>76</sup> NABAIS, *op. Cit* , p. 28.

<sup>77</sup> *Ibid.*, p. 38.

próprios direitos, entendidos estes como direitos naturais. Pelo que, os deveres jurídicos veêm a coincidir com os deveres do homem enquanto tal.”<sup>78</sup>

Podem discutir-se que o uso do termo “dever de solidariedade” como justificativa ao dever de pagar impostos parece ser mais comum na doutrina, não só pelo fato da expressão estar mais próxima aos direitos fundamentais, mas também porque a moral, os deveres e as obrigações são, muitas vezes, confundidas e utilizadas como sinônimos. Porém: “O termo dever não tem, em sua origem, significado moral, mas jurídico, estabelecendo uma relação pela qual alguém detém algo de outrem, quer dizer, um debitum, diferenciando-se do significado moral, que advém do latim officia, que se refere àquilo que as pessoas devem fazer, ou como devem se comportar, distinguindo-se, também, de obrigação, derivado do latim obligatio, que tem significado jurídico apenas.”<sup>79</sup>

Por isso é que devemos analisar os deveres fundamentais como uma categoria ou figura jurídica própria que: “enquanto deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade, configuram-se como posições jurídicas passivas, autónomas, subjetivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.”<sup>80</sup>

Importa agora insistir em que as particularidades os deveres fundamentais relacionam-se com os impostos, a fim de prepararmos a análise definitiva do bem jurídico a ser tutelado no campo do direito penal tributário.

## 1.7 O dever fundamental de pagar impostos

Na esfera dos deveres fundamentais clássicos, conforme dito anteriormente, temos o dever fundamental de pagar impostos, que não deve ser encarado como mera expressão de poder do estado, nem como um mero sacrifício para cidadãos e sim, nas palavras de Nabais:

---

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 42.

<sup>79</sup> SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem De. Ministério Público de São Paulo. **Elementos para uma teoria dos deveres fundamentais: uma perspectiva jurídica**. 2017. [Em linha]. Disponível em:<[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RDConsInter\\_n.95.06.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RDConsInter_n.95.06.PDF)>. Acesso em: fevereiro 2021.

<sup>80</sup> NABAIS, *op. Cit*, p.674.

“contributo indispensável a uma vida em Comunidade organizada em estado fiscal (...)Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.”<sup>81</sup>

A constituição portuguesa, assim como a maioria das constituições dos estados fiscais, não contém qualquer afirmação expressa da natureza fiscal, mas apresenta diversas disposições constitucionais que colocam os impostos como o suporte financeiro dominante da colectividade. A falta de menção explícita às taxas e outros tributos na Constituição, aliada à importância que nosso estado social assumiu constitucionalmente, refletida nas diversas obrigações e prestações financeiras atribuídas ao Estado e compartilhadas por toda a comunidade, são evidentes demonstrações da natureza desse sistema.<sup>82</sup>

Germano Marques da Silva esclarece que o Estado português, como um Estado Fiscal, têm suas necessidades financeiras essencialmente satisfeitas por impostos, o que não ocorre, por exemplo, no Estado patrimonial, onde as necessidades são financiadas, na sua maior parte, com os rendimentos proporcionados pela exploração económica do seu património ou de atividades exercidas em regime de monopólio do Estado<sup>83</sup>.

Na ideia de que o estado fiscal concretiza-se principalmente no dever de impostos (e não em outros tributos) temos que: As taxas e outros tributos “causais” ou “contraprestacionais” constituem uma parcela muito pequena das receitas públicas do Estado Fiscal, figurando o imposto como o tributo por excelência, cuja receita é aplicada livremente pelo Estado nos limites da lei orçamentária (...) <sup>84</sup>

Já anteriormente referimos que o imposto pode ser definido como a “prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios.”<sup>85</sup> Ou seja, pode-se concluir que o Estado Fiscal é uma característica do Estado de direito e o pagamento de tributos não se limita apenas ao conceito de poder do Estado sobre o contribuinte, mas sim, um meio de realização e concretização dos direitos fundamentais através da contribuição de cada indivíduo, de acordo com sua capacidade tributária: “Os impostos são agora considerados como contribuições que a sociedade entrega em forma de

---

<sup>81</sup> NABAIS, *op. Cit*, p. 679.

<sup>82</sup> NABAIS, *op. Cit*, p.680.

<sup>83</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 27.

<sup>84</sup> GODOI, Marciano Seabra de. & Greco, Marco Aurélio. **Tributo e Solidariedade Social - Solidariedade social e tributação**, p. 154.

<sup>85</sup> NABAIS, *op. Cit*, p. 681.

receita aos governados para que estes possam exercer a sua função como agentes de satisfação das necessidades da sociedade”.<sup>86</sup>

Assim, importa ter bem presente que o pagamento fraudulento ou a redução indevida de impostos constituem atos lesivos ao património fiscal na medida que ofendem o princípio da capacidade contributiva e inviabiliza a oferta de condições mínimas de dignidade.

---

<sup>86</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 27.

## 2. CAPITULO II - Caracterização do bem jurídico no direito penal secundário/económico

O empenho em aprofundar nesta parte da investigação é realizar uma análise dos conflitos existentes a cerca do bem jurídico no contexto dos crimes de fraude no Direito Penal Tributário Português, bem como, analisar a natureza jurídica das condutas subjacentes ao direito penal tributário, a fim de se verificar se as mesmas possuem relevância axiológico-social que justifiquem a intervenção do direito penal comum. A matéria suscita dúvidas. Afinal, os ilícitos fiscais são dignos da tutela penal ou apenas constituem uma administrativização<sup>87</sup> da tutela penal, de modo que aquelas infracções poderiam ser objeto de outros meios de tutela? Susana Maria Aires de Sousa aponta que: “(...) a questão do bem jurídico protegido mostra-se desde há muito controversa na doutrina alemã. Talvez se possa apontar, na origem desta discussão um estudo de Welzel, em que o autor sustentava que o objeto material do delito de *Steuerhinterziehung* era a concreta pretensão tributária.”<sup>88</sup>

Portanto, a verdadeira essência da problemática apresentada nesta pesquisa gira em torno do bem jurídico nos crimes de fraude fiscal, em especial, quando da simulação, já que sua definição exata não é matéria pacífica na doutrina portuguesa, tão pouco está claramente definida na lei Regime Geral das Infracções Tributárias: “O direito penal fiscal é, justamente, um dos domínios onde a crise do bem jurídico se manifesta, segundo alguns.”<sup>89</sup>

É inobjetable que o Código Penal Português é aplicável de forma subsidiária aos crimes previstos no R.G.I.T., que nos termos do Artigo 3.º (Direito subsidiário) determina que: “São aplicáveis subsidiariamente quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar”. Assim, esta investigação pretende, portanto, analisar a aplicação dos princípios do direito penal nuclear ao direito penal tributário para ser possível chegar a possíveis conclusões acerca do bem jurídico nos crimes de fraude fiscal.

---

<sup>87</sup> COSTA, Carina Alina. **Crime de fraude fiscal e as suas consequências para o bem jurídico e as funções sociais do estado**. Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídico-Forenses, 2015. [Em linha]. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10400.26/28937>>. Acesso em: fevereiro 2021, p. 96.

<sup>88</sup> De SOUSA, *op. Cit.*, p.268.

<sup>89</sup> De SOUSA, *op. Cit.*, p.149.

Antes, porém, é necessário determinar o campo de atuação e principais distinções da matéria penal comum, do direito penal tributário e do direito tributário. Há que reconhecer que não se deve confundir o sistema penal e o sistema tributário, pois estes perseguem finalidades diferentes e por isso que se assentem em diferentes categorias jurídicas.<sup>90</sup> Como nos ensina Germano Marques da Silva: “O Direito Penal Tributário, ainda que apresente algumas especialidades que o justificam como legislação de carácter especial, no sentido do art. 8.º do Código Penal, deve ser reconduzido aos princípios gerais do Direito Penal comum sob pena de se criar um microssistema descoordenado, por desvinculado da unidade do sistema penal, dificultando a apreensão dos valores protegidos e subvertendo o próprio Direito Penal”<sup>91</sup>.

Em seguida, atenta a reacção dos preceitos constitucionais, destaca-se nesta investigação os princípios constitucionais penais que se refletirão no direito secundário, já que a constituição portuguesa surge como o horizonte no qual há de inspirar-se o legislador, e por onde há de pautar-se, qualquer programa de política criminal.<sup>92</sup>

## **2.1 Breves considerações sobre direito penal tributário, direito penal comum e o direito tributário**

O Direito Penal Tributário é o ramo especial do Direito Penal que tem por objeto os crimes tributários, ou seja, crimes que tutelam bens jurídicos tributários, relacionados com a atividade do Estado que se corporiza no sistema tributário<sup>93</sup>. Referimo-nos anteriormente sobre a relação entre o Direito Penal Tributário e o Direito Penal Nuclear, assentando-se na importância desses dois institutos para manutenção dos direitos fundamentais: corolário de um Estado Democrático de Direito.

---

<sup>90</sup> Nas palavras de Germano Marques da Silva: “(...) a compreensão do ilícito por parte do penalista há de fazer-se sobre a conduta do agente, o ilícito penal nas suas componentes objetiva e especificação, ocupando-se da sanção como consequência, mas tendo sempre em vista os fins que lhe são assinalados pela lei penal. Ao fiscalista, pelo contrário, importam fundamentalmente como consequências da violação da obrigação tributária relativamente à determinação do imposto, sendo pouco ou nada relevante como características estritamente pessoais do agente da conduta”. (SILVA, op. Cit, p. 16.)

<sup>91</sup> SILVA, op. Cit, p. 13.

<sup>92</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 377/2015, **Processo n.º 658**, 2015, Plenário, Juiz Relator: Conselheira Maria Lúcia Amaral. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: < <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150377.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021. p. 12.

<sup>93</sup> SILVA, op. Cit, p. 11.

Tenhamos em atenção a distinção entre Direito Tributário e Direito Penal Tributário, pois sua conexão é estreita e os princípios que os regem são distintos. Conforme esclarece Germano Marques da Silva: “O Direito Tributário, também designado por direito fiscal e direito dos impostos, é o ramo do Direito Financeiro, respeitante aos impostos e o do Direito Penal Tributário o ramo do Direito Penal que tutela bens jurídicos que os impostos materializam”.<sup>94</sup> No que respeita o Direito Penal, a análise do ilícito deve centrar-se sobretudo na vontade do agente, o comportamento criminoso cuja sanção terá como consequência e também, os fins que lhe são estabelecidos pela lei penal. Para o Direito Penal Tributário, porém, as consequências do descumprimento das obrigações tributárias é que são centrais e pouco ou nada incidem sobre as características estritamente pessoais do agente (sua vontade ou culpabilidade) pois importa-lhe sobretudo a determinação do imposto devido e sua cobrança<sup>95</sup>. Ao direito tributário (não penal) apenas importam as escolhas feitas pelo cidadão que tenham repercussão económico-tributária. Poder-se-á ainda considerar que o Direito Penal evoluiu em torno da matriz liberdade, e por outro lado o Direito Fiscal evoluiu em torno da matriz propriedade<sup>96</sup>.

Daí resulta desde logo que, os ilícitos fiscais não possuem a mesma categoria jurídico-penal dos ilícitos penais, cabendo o penalista cuidado ao aceitar as qualificações dos ilícitos feitas pelos serviços tributários: “É frequente na prática dos nossos tribunais que sejam aceites acriticamente as qualificações feitas pela autoridade tributária, identificando o ilícito tributário com o ilícito penal”.<sup>97</sup>

Com base no princípio da especialidade, a jurisprudência portuguesa é no sentido de que toda a conduta ilegítima que vise a obtenção de vantagens fiscais - isto é, toda a conduta apta a violar bens jurídicos tutelados por normas criminais fiscais - só poder ser sancionada no âmbito das normas de direito criminal fiscal, estando arredada a aplicação das normas de direito penal

---

<sup>94</sup> SILVA, *op. Cit.*, p.15.

<sup>95</sup> “Vigora, assim, o princípio do realismo, ou seja, o que importa para efeitos fiscais é a realidade económica e não os factos jurídicos”. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo n.º 44/03.0IDGRD.C2** (12/03/2014), em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

<sup>96</sup> SOUSA, Daniela Filipa Ferraz. **Análise do artigo 103º, n.º 1, alínea c) do regime geral das infrações tributárias: a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante**, p.117.

<sup>97</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 17.

comum sempre que aquela conduta não vise outros objetivos que não sejam os que aquelas normas visam<sup>98</sup>.

Aprofundando a análise parece-nos poder concluir que o ilícito penal tributário se contenta frequentemente com a violação de obrigações meramente formais, afastando-se de um bem jurídico relevante e merecedor de pena, a ponto de não justificar a intervenção penal. Noutras palavras, a intervenção penal em matéria tributária, em especial, no domínio da disciplina fiscal, seria dispensável, na medida em que a imposição de penas implica em uma restrição aos direitos de liberdade e propriedade: “A razão subjacente para uma concepção de jaez entroncaria no fato de o direito penal do risco conduzir a um excessivo alargamento do âmbito da sua tutela, o que culminaria por padecer às mãos do direito administrativo.”<sup>99</sup>

Contudo, a aproximação do direito penal comum em matéria fiscal é compreendida como necessária sobre o escopo de que ao Estado está imposto o dever de garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito. Nas palavras de Germano Marques da Silva: “Estamos, por isso, perante um bem jurídico coletivo de matriz eminentemente social, própria de um Estado Social de direito, cuja principal fonte de legitimação se encontra nos arts. 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.”<sup>100</sup>

Conforme veremos mais adiante, a positivação dos bens jurídicos nos crimes económicos não parece estar tão clara e densa como no direito penal para muitos estudiosos, conforme iremos demonstrar quando abordarmos as teorias em torno do bem jurídico tutelado pelo direito penal fiscal. Contudo, é pacífico o entendimento de que nos crimes fiscais, o bem jurídico tem de ser complementado com os comportamentos a proibir no âmbito do direito penal nuclear, cujo princípios há de serem observados. Nas palavras de Luís dos Milagres de Souza: “Todos estes princípios existentes no direito penal comum podem ser estendidos ao direito penal especial, nomeadamente ao direito penal tributário.”<sup>101</sup>

Há, finalmente, que reconhecer que, para investigarmos a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante e realizar análise do seu bem jurídico, a fim de se verificar a adequação do direito penal em matéria tributária, a investigação de alguns princípios do direito

---

<sup>98</sup> PORTUGAL - **Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 257/07.6IDPRT.P1** (06/02/2013), em conferência. Relator: Castela Rio. Porto. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

<sup>99</sup> ARAÚJO, *op. Cit*, p.48.

<sup>100</sup> SILVA, *op. Cit*, p.15.

<sup>101</sup> SOUSA, *op. Cit*, p. 7.

penal comum se fazem mais relevantes, como os princípios da necessidade, subsidiariedade, de ultima ratio do direito penal: “Assim, a conformação do ilícito fiscal e das condutas que hão-de entrar na esfera penal devem sujeitar-se antes a uma selecção criteriosa dos princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e de ultima ratio e ao exame crítico do bem jurídico tutelado.”<sup>102</sup>

A propósito, os referidos princípios já possuem difícil aplicabilidade no direito penal nuclear, porventura no direito penal especial a situação se coloca bem mais delicada, conforme iremos abordar: “A conjugação de todos estes princípios respeitam-se no carácter fragmentário do Direito Penal, o que significa que nem todos os ataques ao bem jurídico são penalmente relevantes, mas só como modalidades de ataque, mas graves; neste princípio manifestam-se também considera as proporções de proporcionalidade e de utilidade.”<sup>103</sup>

## **2.2 O princípio da necessidade e o disposto no nº 2 do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa**

Antes de mais, devemos considerar a necessidade da pena, ou nas palavras de Germano Marques da Silva: “É também necessário que esse bem jurídico necessite de protecção penal e que tal protecção seja, no caso, satisfatória em termos de utilidade social, o que implica a característica da subsidiariedade, *ultima ratio*, e intervenção mínima do Direito Penal.”<sup>104</sup>

A concepção de Estado democrático de direito, descrita no nº 2 do artigo 18º da Constituição da República Portuguesa remete ao conceito de bem jurídico e limita a atividade do legislador no momento da criação do ilícito penal: “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

---

<sup>102</sup> COSTA, *op. Cit*, p. 96.

<sup>103</sup> SILVA, *op. Cit*, p.34.

<sup>104</sup> *Ibid.*, p. 34.

protegidos.”<sup>105</sup> Daqui resulta o princípio da necessidade da pena, ou seja, a punição criminal que irá restringir o direito fundamental à liberdade deve ter caráter de “indispensabilidade” do meio para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.<sup>106</sup>

O princípio da necessidade da pena está ligado também ao princípio da legalidade previsto no n.º 1 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa<sup>107</sup>, onde presume-se a regra: “*nullum crimen, nulla poena, sine lege praevia et certa*”. Assim, os dois princípios integram o âmbito nuclear daquilo que devemos almejar como política criminal de um Estado de direito.

A determinação de criminalização de determinada conduta, deve começar com a identificação dos bens jurídicos constitucionais, pois sem isso, o legislador não pode prosseguir com a imposição da pena: é condição para a legitimação das incriminações a existência de um bem jurídico tutelável. Mas este não será o único critério a legitimar a incriminação, pois, para além de delimitar com precisão o bem jurídico protegido, este deve estar carente de outra forma de proteção, que não a penal, cumprindo-se assim os princípios da necessidade e da legalidade: “O Direito Penal tem caráter subsidiário, no sentido de que só deve intervir para a tutela de bens jurídicos quando para a sua proteção não sejam suficientes outros meios (*ultima ratio* do Direito Penal)”.<sup>108</sup> Há, por sua vez, observar os parâmetros constitucionais que tornam o bem jurídico suscetível de dignidade penal, como o já anunciado princípio da intervenção penal mínima e a *ultima ratio*, que agora passamos a analisar.

---

<sup>105</sup> Faz-se especial referência ao seguinte trecho do Acórdão 634/93 do Tribunal Constitucional: “Todavia ele não é mais do que uma aplicação, ao direito penal e à política criminal, dos princípios constitucionais da justiça e da proporcionalidade, este aflorando designadamente no artigo 18º, nº 2, da Constituição, e ambos decorrentes, iniludivelmente, da ideia de Estado de direito democrático, consignada no artigo 2º da Lei Fundamental.” PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 634/93, **Processo n.º 94/92**, Plenário, Relator: Conselheiro Luís Nunes de Almeida. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930634.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

<sup>106</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 377/2015, **Processo n.º 658**, 2015, Plenário, Juiz Relator: Conselheira Maria Lúcia Amaral. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150377.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

<sup>107</sup> Nos termos da Constituição da República Portuguesa de 1976, artigo 29.º - (Aplicação da lei criminal): 1. Ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a ação ou a omissão, nem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior.

<sup>108</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 15.

## 2.3 O princípio da intervenção penal mínima ou a *ultima ratio* do direito penal

Como antes referido, o carácter subsidiário da intervenção penal significa que a tutela penal de bens jurídicos frente a determinadas condutas tem lugar apenas diante do fracasso dos demais setores do ordenamento jurídico<sup>109</sup>. Considerando que o direito penal deve cumprir uma função de *ultima ratio*, a sua intervenção no direito fiscal só se justifica se “não for possível o recurso a outras medidas de política social, igualmente eficazes, mas menos violentas do que as sanções criminais”.<sup>110</sup>

Para além do mais, o sistema penal português prestigia o princípio da subsidiariedade, onde o direito penal deve ser visto como tendo a função de tutela subsidiária dos bens jurídicos dotados de dignidade penal. Assim, n.º 2 do artigo 18.º da Constituição Da República Portuguesa, deve ser considerado com o preceito político-criminalmente mais relevante de todo o texto constitucional: “(...) ele obriga, por um lado, a toda a descriminalização possível; proíbe, por outro lado, qualquer criminalização dispensável, o que vale por dizer que não impõe, em via de princípio, qualquer criminalização em função exclusiva de um certo bem jurídico; e sugere, ainda por outro lado, que só razões de prevenção nomeadamente de prevenção geral de integração, podem justificar a aplicação de reacções criminais.”<sup>111</sup>

Tal como já anteriormente debatido, só se justifica a atuação do direito penal quando o bem jurídico for realmente digno de sua tutela, de modo que, não basta apenas definir o bem

---

<sup>109</sup> “ (...) III. Quando o RGIT determina a aplicação do «princípio da subsidiariedade», então subsumindo-se os factos provados ao crime (doloso) previsto no Código Penal (v.g. a «Associação Criminosa» in art. 299º) ou Legislação Extravagante (v.g. as «Organizações terroristas» in Lei n.º 52/2003 de 22/8) em vez do crime (doloso) previsto no RGIT (v.g. a «Associação Criminosa» in art. 89º). IV. Estabelecidas as correlações abstratamente possíveis entre RGIT e Código Penal, a absolvição da pronunciada prática de um crime (doloso) de fraude fiscal qualificada, p.p. pelos art. 103º n.º 1 al. a) e b), 2 e 3 e 104º n.º 2 do RGIT, não impede a condenação do arguido pela prática dos factos provados constitutivos de um crime (doloso) de falsificação documento, p.p. pelo art. 256º n.º 1 al. a) do Código Penal que se encontrava em concurso legal (aparente ou impuro) ou mero concurso de normas com aquele, mercê da cessação do «princípio da especialidade».” PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, **Processo n.º 257/07**. 6IDPRT.P1 (06/02/2013), em conferência. Relator: Castela Rio. Porto. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

<sup>110</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 377/2015, **Processo n.º 658**, (2015), Plenário, Relator: Conselheira Maria Lúcia Amaral. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <  
<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150377.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

<sup>111</sup> SOUSA, *op. Cit.*, p. 113.

jurídico de forma exata e delimitada, mas também saber se a intervenção criminal é necessária.<sup>112</sup>

Contudo, em que pese o caráter fragmentado do bem jurídico nos crimes fiscais, não nos parece que haja razão material para afastarmos a necessidade da pena e da dignidade penal. Pelo contrário. Nos termos do artigo 9.º da CRP<sup>113</sup>, o Estado tem o dever constitucional de garantir a satisfação das prestações necessárias à existência dos indivíduos em sociedade, pelo que tais prestações “equiparam-se à mesma importância dos direitos fundamentais na medida que está em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos”.<sup>114</sup>

Nos termos do artigo 9.º da CRP<sup>115</sup>, o Estado tem o dever constitucional de garantir a satisfação das prestações necessárias à existência dos indivíduos em sociedade, pelo que tais prestações “equiparam-se à mesma importância dos direitos fundamentais na medida que está em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos”.<sup>116</sup>

A concreta realização dos direitos fundamentais demanda dinheiro, seja em maior ou menor intensidade<sup>117</sup>. Para que o indivíduo cumpra esta obrigação são estabelecidas políticas criminais que utilizam a interferência do Direito Penal para combater o incumprimento das obrigações tributárias. E para além de uma questão de solidariedade (dever natural do homem e objetivo político-social), tem-se um dever jurídico considerado de especial significado para a comunidade que, diante de seu incumprimento, poderá desencadear graves ofensas à dignidade da pessoa humana e ao efetivo funcionamento da vida comunitária, em especial, na estruturação do Estado Democrático de Direito. Como é expressamente referido no primeiro artigo da Constituição, Portugal é uma República baseada na dignidade da pessoa humana cuja proteção constitui o principal fim das democracias contemporâneas. Poder-se-á ainda considerar que

---

<sup>112</sup> Consta no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 179/2012: “(...) “não basta que o «bem jurídico» protegido pelo novo tipo criminal se mostre digno de tutela penal; é ainda necessário que esse mesmo (bem) se revele dela [da tutela penal] (carente) ou (precisado)”. próprio. É neste sentido - exigido pelo primado normativo da Constituição, decorrente do n.º 1 do artigo 3.º da CRP -que se diz que, em cada nova incriminação, «há de observar-se uma estrita analogia entre a ordemaxiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídico-penais» (Acórdão n.º 108/99, ponto 4); e que«toda a norma incriminatória na base da qual não seja suscetível de se divisar um bem jurídico-penalclaramente definido é nula, porque materialmente inconstitucional». PORTUGAL - **Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 179/2012**, Processo n.º 182/12, (2012-04-19), Plenário, Relator: Conselheiro Rui Manuel Moura Ramos. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-tribunal-constitucional/179-2012-552810>>Acesso: 25 de março de 2021.

<sup>113</sup> Conforme artigo 9.º da Constituição da República Portuguesa: São tarefas fundamentais do Estado: b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;

<sup>114</sup> SOUSA, Daniela Filipa Ferraz. **Análise do artigo 103º, n.º 1, alínea c) do regime geral das infrações tributárias: a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante**, p.117.

<sup>115</sup> Artigo 9.º da Constituição da República Portuguesa: são tarefas fundamentais do Estado: b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;

<sup>116</sup> SOUSA, *op. Cit.*, p. 117.

<sup>117</sup> *Ibid.*, p. 127.

proteger a dignidade da pessoa humana é sobretudo, garantir que todos possam ter uma vida digna e viver com dignidade é, em especial, conviver uns com os outros em estado de igualdade, respeito e justiça. Para tanto, o Estado moderno, o Estado social de direito, assume novas tarefas que são inerentes à vida coletiva e a concretização do bem comum. Estas tarefas, porém, demandam meios financeiros que só podem ser obtidos através dos impostos.

Aprofundando a análise, com base em nossos estudos no capítulo I sobre a cobrança dos impostos ao longo do tempo e de sua influência na formação (e até na destruição) de muitas civilizações, pode questionar-se que a existência do imposto estava (e está) presente em comunidades que não nos parecem perseguir a igualdade ou a dignidade da pessoa humana, mas sim, intensificar o poder do Estado ou de seu soberano, ficando subjacente a ideia de que a atividade fiscal trabalha privilegiando muito mais “alguns” do que “todos”. Nalguns casos, é verdade que não podemos afirmar, com certeza, que esta premissa não é verdadeira. Mas somos de crer, porém, que houve um percurso até a chegada do Estado social de direitos ou do Estado moderno da qual os impostos tiveram um papel essencial, pois este caminho foi trilhado, sobretudo, graças aos impostos. Aliás, ainda temos muito a percorrer na realização do bem comum. Contudo, o percurso não é possível sem a colaboração de cada indivíduo e sem a consciência concreta de seus deveres jurídicos para com a formação de uma sociedade justa e fraterna. Claro que, um Estado rico (no sentido daquele que arrecada grandes valores com tributação) pode também não conseguir manter nem mesmo a metade do seu povo longe da miséria, submetendo-o a uma vida injusta e indigna. É dizer, não é possível afirmar com certeza, que o Estado mais rico do mundo (em termos de concreta arrecadação de impostos) é também o Estado mais igualitário e justo. Porém, em que pese a igualdade social não ser a consequência lógica da arrecadação tributária, não significa dizer que a arrecadação tributária não seja necessária para a realização e formação de uma sociedade igualitária e justa. Destacamos: é essencial.

Mas se o bem jurídico nos crimes fiscais é digno de tutela penal, a legitimação das infrações tributárias se faz presente em todo caso? Ou seja, podemos verificar que há respeito aos princípios da necessidade, proporcionalidade e subsidiariedade do direito penal em todos os crimes de cunho fiscal, em especial, naquele previsto c), n.º 1, do art.º 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias? É o que diante analisaremos de espaço.

## **2.4 A teoria monista-pessoal dos bens jurídicos**

O legislador português estabeleceu no artigo 40.º do Código Penal que a aplicação de penas e de medidas de segurança visa a proteção de bens jurídicos. Como ensina Germano Marques da Silva, “o bem jurídico é o objeto jurídico do crime, é o interesse ou bem que uma norma penal incriminadora visa proteger”. O conceito de bem jurídico no direito penal comum possui diversas definições que ao longo do tempo se modificaram de acordo com as necessidades sociais e o interesse coletivo (do contrário, se tornaria obsoleto e teria desaparecido). No entanto, “a doutrina parece unânime, em atribuir a Birnbaum a origem da expressão “bem jurídico”, introduzindo um bem material, no lugar do direito subjetivo anteriormente protegido, não obstante a ausência de referência expressa ao termo “bem jurídico”.<sup>118</sup>

O conceito de bem jurídico se desenvolveu e até desapareceu por um longo período: “(...) a evolução histórica do conceito de bem jurídico caminhou-se desde, uma concepção de direito subjetivo violado (Feuerbach), transformando-se em bem radicado no mundo da realidade (Birnbaum), chegando até a ser aquilo que fosse eleito e protegido pela norma (concepção positivista), pouco se concluindo definitivamente na procura de um conceito único adequado.”<sup>119</sup>

Mas foi com Franz Von Liszt que o bem jurídico passou a ser independente do termo formal-jurídico, assumindo uma postura crítica e mais humana. Para ele, o bem jurídico existe mesmo antes da norma, pois é aquilo que a compreensão humana não pode dispor ou se afastar. É, pois, a conduta natural de todo indivíduo na busca da sobrevivência, da proteção de seus recursos e do desenvolvimento da comunidade onde ele se insere.<sup>120</sup>

Nesta conjuntura, com base em uma concepção de referência pessoal e antropocêntrica, nasce a teoria monista-pessoal do bem jurídico, donde a função do direito penal se restringirá à proteção de interesses individuais concretos, não cabendo margem ao aspecto coletivo ou

---

<sup>118</sup> COSTA, *op. Cit.*, p. 53.

<sup>119</sup> *Ibid.*, p. 127.

<sup>120</sup> Em sua obra, Tratado de Direito Penal Alemão, Liszt afirma: “*O bem jurídico, objecto da proteção do direito, em ultima análise é sempre a existência humana nas suas diversas fôrmas e manifestações. Ella é que é o bem jurídico, isto é, o centro de todos os interesses juridicamente protegidos. Mas a existência humana nos aparece como existência do homem considerado na sua individualidade ou como existência dos membros da comunhão na sua colectividade. Todos os interesses atacados pelo crime e protegidos pelo direito penal se distinguem consequentemente em bens do indivíduo e em bens da colectividade.*” LISZT, Franz von. **Tratado de direito penal alemão**. Trad. José Hygino Duarte Pereira. s/d. [Em linha]. Disponível: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496219>>. Acesso em 07 de mar. de 2021, p. 01.

difuso dos direitos e garantias<sup>121</sup>. seu âmbito de proteção e tutela limita-se, pois, aos direitos fundamentais dos indivíduos. Não quer dizer, porém, que os interesses coletivos não são dignos de proteção e sim que tais interesses, por possuírem um aspecto por demais abrangentes, devem ser tutelados por outros meios, fora da égide do direito punitivo.<sup>122</sup>

A preocupação de não abarcar em seu campo a valoração de interesses gerais com dignidade penal é óbvia: ser objeto de uma expansão incontrolável tornaria o direito penal mero instrumento político administrativo do Estado (funcionalização do direito penal), perdendo assim, seu principal aspecto garantístico pela assunção dos bens jurídicos difusos e tornando-o um instrumento simbólico de atendimento paliativo dos reclames sociais emergentes.<sup>123</sup>

Poder-se-á ainda considerar que novos delitos, nomeadamente os económicos, seriam melhor tratados através de um "direito de intervenção", situado entre o direito administrativo sancionador, o direito civil ou o direito público, sem as exigências principiológicas que o direito penal exige. Desta forma, para além de socorrer os interesses supra-individuais dos novos riscos globais, o direito de intervenção afastaria o discurso dogmático que o direito penal exige, de modo que tal “flexibilização” culminaria em um movimento capaz de acompanhar a nova realidade mundial de forma muito mais eficaz<sup>124</sup> e sem a necessidade de incluir na tutela penal os novos interesses postos em causa pela sociedade de risco.

## 2.5 A concepção dualista de bens jurídico-penais (supraindividuais)

A teoria dualista (bem difundida por Hassemer e Silva Sánchez), também conhecida como teoria personalista dos bens jurídicos supraindividuais, não se afasta por completo da

---

<sup>121</sup> “Tal incapacidade do bem jurídico em cumprir uma função apriorística crítica culminaria, segundo esta concepção, num direito penal sem a sua raiz clássica, sucumbindo às características peculiares da época, em que a protecção do bem jurídico se converteria não só num critério negativo como também, num critério positivo”. ARAÚJO, Marisa Almeida. **No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal**. Dissertação de Mestrado em Direito na variante de à obtenção do grau de mestre, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010. Disponível em: <[https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub\\_geral.pub\\_view?pi\\_pub\\_base\\_id=24896](https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24896)>. Acesso em: 14 março 2021.p. 48.

<sup>122</sup> ARAÚJO, *op. Cit*, p. 48.

<sup>123</sup> MASI, C. V. **A funcionalização do Direito Penal a partir de critérios de política criminal**. Boletim IBCCRIM, São Paulo, a, v. 23, 2015. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.ibccrim.org.br/noticias/exibir/6254/>>. Acesso: 30 de jun. 2023, p. 95.

<sup>124</sup> ARAÚJO, *op. Cit*, p. 50.

teoria monista e assume que o bem jurídico tem necessariamente um referente pessoal, como é paradigmático nos bens jurídicos clássicos. Contudo, a par destes, é possível encontrar também, outros bens jurídicos de natureza supraindividual. Estes bens jurídicos, em que pese seu caráter difuso, mantêm a necessária referência antropocêntrica, pois são susceptíveis de fruição individual<sup>125</sup>. Nesta linha, ainda que dirigidos diretamente à realização de específicos direitos fundamentais individuais, o bem jurídico que se visa proteger possui valores comunitários e por isso, são assumidos pela comunidade nacional sem, contudo, perder seu caráter concreto e pessoal.

Tal como decorre do preceito monista, a teoria dualista preocupa-se com a dignidade penal do bem jurídico que se visa tutelar e busca confrontar sua utilização como um meio de tutelar as funções estatais: “Ora, só há dano para um bem jurídico quando se afectam pessoas ou interesses pessoais. Daí que, para que possa descortinar-se o dano e a ofensividade relativamente a um bem jurídico com dignidade penal e não a mera tutela de funções, se mostre imprescindível que os novos bens jurídicos se mostrem dotados de um referente pessoal.”<sup>126</sup>

É dizer, para que o bem jurídico seja (ou não seja) considerado digno da tutela penal, necessário esteja dentro da ordem do reconhecimento intersubjetivo.

Sendo evidente o caminho evolutivo e progressivo da sociedade, é natural que ocorra também uma ampliação de bens jurídicos que se tornam essenciais para a realização do bem comum, para o viver em comunidade. Preocupa-se com o fato de que, em certos casos, mesmo que um bem jurídico seja suscetível de fruição individual, ele possui um valor especial para a comunidade e seu uso indiscriminado pode acarretar danos irreparáveis. Essa realidade impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo, a fim de evitar seu desgaste ou dissipação. Daí resulta a evolução do novo paradigma da criminalidade económica mormente pelo alargamento da tutela penal para a proteção de interesses de cunho marcadamente difusos.

Importa, no entanto, acentuar que para muitos adeptos da teoria dualista (Figueiredo Dias e Costa Andrade), o bem jurídico digno de tutela penal não alcança de plano os interesses coletivos uma vez que estes carecem de referente pessoal na medida em que não são suscetíveis

---

<sup>125</sup> ARAÚJO, *op. Cit*, p. 54.

<sup>126</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p.38

de serem fruídos individualmente.<sup>127</sup> Para a concepção dualista de bens jurídico-penais, os verdadeiros bens jurídico-penais são, de um lado, os bens jurídicos individuais e, de outro, os supraindividuais dotados de referente pessoal.<sup>128</sup>

## 2.6 Teoria dos bens jurídico-penais instrumentais

Com o objetivo de sustentar e de servir de tutela antecipada alguns valores essenciais (como a vida, a dignidade da pessoa humana, a liberdade e a propriedade) surge a categoria dos bens jurídico-penais instrumentais. De acordo com Almeida Costa, nessa concepção, os valores instrumentais associados aos bens jurídicos fundamentais ganham importância criminal, irradiando sua relevância sobre si mesmos. Isso pode ser entendido como uma espécie de técnica de proteção antecipada dos valores-fins essenciais.

Assim, no âmbito do domínio económico, encontram-se bens jurídicos instrumentais. Sendo o Estado responsável em garantir a existência em contextos de dignidade, surge uma forte valência ética ao imposto enquanto meio de financiamento necessário para assegurar tais garantias, justificando assim sua dignidade penal: “a penetração da racionalidade fiscal pelos valores de legalidade e igualdade, imposta por exigências do étimo do Estado de direito, que faz com que as obrigações fiscais ganhem a essência dos imperativos éticos”.<sup>129</sup>

Diante desse carácter ético e essencial, o perigo passa a ser o elemento fundamentador e constitutivo do próprio bem jurídico, ou seja, tornando-os numa espécie de bens jurídicos-criminais independentes. Contudo, assim como na teoria monista, são apontadas diversas objecções na concepção dos bens jurídicos penais instrumentais. A tal propósito destacamos:

---

<sup>127</sup> Faz todo o sentido distinguir, assim, dentro da categoria dos bens universais ou supra-individuais, os bens jurídico-pessoais difusos e os bens jurídicos colectivos: os primeiros são bens da sociedade civil; os segundos são bens do Estado»464. É a ausência de referente pessoal dos bens jurídicos colectivos que impediria, nesta concepção, a sua tutela penal. bens universais ou supra-individuais, os bens jurídico-pessoais difusos e os bens jurídicos colectivos: os primeiros são bens da sociedade civil; os segundos são bens do Estado»464. É a ausência de referente pessoal dos bens jurídicos colectivos que impediria, nesta concepção, a sua tutela penal. DE SOUSA, *op. Cit.*, p.241.

<sup>128</sup> NOGUEIRA, Laura Alier Valentim et al. **A (in) determinação do bem jurídico protegido nos crimes contra animais de companhia**. 2019. Tese de Doutorado. [Em linha]. Disponível em: <<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28987/1/Vers%C3%A3o%20final%C3%ADssima.pdf>>. Acesso: 30 de jun. 2023, p.10.

<sup>129</sup> ARAÚJO, *op. Cit.*, p. 25.

“Ambas as teorias expostas conduzem os bens jurídicos de “referente pessoal” ou “instrumentais” a um nível inferior e hierarquicamente subordinado aos bens jurídicos individuais, sendo a sua violação tratada como menos gravosa”.<sup>130</sup> Poder-se-á ainda questionar o sentido neste discurso quando estamos a falar de valores que são tão importantes diante da necessária contenção dos mega-riscos que ameaçam a sociedade atual.<sup>131</sup>

## 2.7 Teoria dos bens jurídicos coletivos

O bem jurídico no direito penal fiscal assume características próprias de supra-individualidade ou coletividade em relação ao direito penal nuclear (afastando-se da tutela direta dos indivíduos concretos) e tais características irão refletir no direito penal tributário: “Estes interesses coletivos, uma vez que apresentam uma natureza complexa e difusa, são mais vulneráveis e mais dificilmente identificáveis que os interesses individuais, o que suscita a dúvida se estamos perante verdadeiros bens jurídicos.”<sup>132</sup>

Para além das características relativas ao bem jurídico que define-se no direito penal comum, há grande controvérsia sobre a relevância penal e o reconhecimento dos bens jurídicos coletivos<sup>133</sup>, uma vez que nos crimes tributários tem-se a conduta criminosa como ofensa à comunidade geral. Acresce ainda a tudo isto que, com a globalização a facilitar as atividades económicas – e também as atividades criminosas – com o avanço tecnológico que possibilita um ciberespaço capaz de transcender as fronteiras, o tradicional bem jurídico, de cunho liberal, não parece responder às actuais necessidades de tutela dos bens jurídicos coletivos, sendo necessária sua adequação.<sup>134</sup> Ademais, se levarmos em consideração que a falta de projecção

---

<sup>130</sup> NOGUEIRA, *op. Cit.*, p. 57.

<sup>131</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>132</sup> SALGUEIRO, Orlando Miguel Lourenço. **Os fins das sanções das infrações tributárias: enquadramento com o sistema sancionatório geral**. 2019. Tese de Doutoramento. [Em linha]. Disponível em: <[https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38244/1/ulfd138185\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38244/1/ulfd138185_tese.pdf)> Acesso: 02 de fev. 2022. p.74.

<sup>133</sup> “Klaus Tiedemann, contribuiu de forma dominante para evidenciar os bens jurídicos supra-individuais, sociais ou colectivos para o direito penal económico, contudo deve dizer-se que após estas considerações pouco se avançou na determinação dos bens jurídicos colectivos ou supra-individuais”. SOARES, Sofia Isabel Ferreira. **Simulação e Fraude Fiscal no Direito Tributário Português**. Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.uportu.pt/>>. Acesso em: 22/03/2021. p.22.

<sup>134</sup> “E’ a vida, e não o direito, que produz o interesse; mas só a protecção jurídica converte o interesse em bem jurídico”. (LISZT, *op. Cit.*, p.94)

de proteção relativamente às gerações futuras também é um regresso à proteção de interesses individuais.<sup>135</sup>

Atenta a reacção dos preceitos constitucionais, coloca-se então a questão a saber se o bem jurídico perderia seu carácter pessoal, concreto e indivisível: O bem jurídico deve estar claramente definido na norma incriminadora, assegurando-se que o tipo penal proteja autónoma e especificamente os bens jurídicos enunciados nos termos ali referidos.<sup>136</sup> Daí que a doutrina tenha concluído que a antecipação da tutela penal para situações prévias e distantes da lesão, poderia dar lugar a uma “actuarial justice” que busca nada mais que regular certos grupos como parte de uma estratégia de gestão dos riscos, ao invés de se atuar sobre o comportamento de pessoas individuais.<sup>137</sup>

### **3. Capítulo III – O ilícito fiscal**

#### **3.1 A ilicitude Fiscal**

Tendo em conta quanto vimos de dizer, nem todo ilícito fiscal será tutelado pelo direito fiscal penal, visto que a criminalização de determinadas condutas não chocam com o sentimento de justiça impendente sobre a sociedade<sup>138</sup>. Impõe-se sublinhar quão importante se afigura a distinção das infracções fiscais administrativas e crimes fiscais. Daí que, numa vertente assumidamente teórica, a doutrina anglo-saxónica realiza a distinção das condutas de “tax avoidance” e “tax evasion”, com o fim de alcançar apenas aquelas que visam evitar a ocorrência de fato que possa resultar no preenchimento da previsão de uma norma de incidência. Afinal, a escolha fiscal do contribuinte advém do seu direito de liberdade de atuação, prevista no artigo 27.º, n.º 1, segundo o qual “Todos têm direito à liberdade e à segurança”; para além, na iniciativa

---

<sup>135</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 223.

<sup>136</sup> SILVA, *op. Cit*, p.31.

<sup>137</sup> NOGUEIRA, *op. Cit*, p. 9.

<sup>138</sup> MARQUES, Sara Raquel Pereira. **A Fraude Fiscal e a Simulação**. 2009, [Em linha]. Disponível: <[https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a\\_fraude\\_fiscal\\_e\\_a\\_simulacao\\_o\\_-\\_s/1](https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_fraude_fiscal_e_a_simulacao_o_-_s/1) >. Acesso em 07 de mar. de 2021, p. 5.

privada, prevista pelo artigo 61.º; no direito a liberdade de iniciativa e de organização empresarial, na alínea c) artigo 80.º e o incentivo à atividade empresarial, previsto pelo art. 86.º, todos da CRP<sup>139</sup>.

Tal como já anteriormente debatido, no planeamento fiscal *intra legem*, também conhecida como escolha fiscal dentro da lei, elisão fiscal ou “tax avoidance”, o contribuinte realiza operações contabilísticas, legalmente admissíveis, que lhes são mais favoráveis<sup>140</sup>. Por outro lado, na “tax evasion”, verificamos a conduta de evasão fiscal contra *legem*, onde o contribuinte engana, directa e intencionalmente, o Fisco, desrespeitando os preceitos legais<sup>141</sup>.

Certo é, também, que tais práticas colocam em causa a estrutura do Estado Moderno de Direito. Tal como decorre dos modelos sociais ou fiscais de Estado, o imposto é, indiscutivelmente, principal instrumento de política económica e social, de modo que evasão e a fraude fiscais constituem um dos mais graves problemas da ordem tributária, daí que a doutrina tenha concluído pelo fundamento ético do imposto e da sua importância para o actual Estado Social de Direito, legitimando a criminalização de certas condutas: “Praticando atos que visam a evasão e a fraude fiscal, os contribuintes violam, deliberadamente, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da solidariedade social e da solidariedade fiscal”.<sup>142</sup>

Todavia, atenta a reacção dos preceitos constitucionais (como subsidiariedade e necessidade das criminalizações) e a proclamada descriminalização das bagatelas penais, parece-nos importante tentar compreender as condutas que o legislador irá manter no campo contra-ordenacional e aquelas que integram o caminho da legitimação da tutela penal, no que se refere às infracções tributárias de fraude e simulação fiscais.

### **3.2 A Ilícitude fiscal de natureza contraordenacional ou criminal: Os crimes fiscais no R.G.I.T.;**

---

<sup>139</sup> SOUSA, *op. Cit*, p. 42.

<sup>140</sup> MARQUES, 2009, p. 5

<sup>141</sup> MARQUES, *op. Cit*, p. 5

<sup>142</sup> *Ibid.*, p. 2.

Comportamentos subsumíveis a situações de evasão fiscal, podem redundar tanto na aplicação de sanções de natureza preventiva (como é o caso do vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações, por o contribuinte não cumprir uma delas) como em sanções de natureza reconstitutiva, (execução fiscal, artigos 148.º e ss. do CPPT) ou ainda, sanções de natureza compulsória (juros fiscais de mora previstos no art. 44.º da LGT) e de natureza compensatória (juros fiscais compensatórios). E, ainda, natureza punitiva quando o comportamento do contribuinte for típico, ilícito, culposo e punível<sup>143</sup>;

Os chamados ilícitos fiscais penais resultam da prática de infracções fiscais em sentido estrito, passíveis de sanções punitivas que podem ter natureza contraordenacional ou criminal. As punições podem resultar em aplicação de coimas, ou penas de prisão, a depender da menor ou maior gravidade do delito<sup>144</sup>.

Impõe-se sublinhar quão importante se afigura a distinção entre o ilícito de mera ordenação social face ao ilícito criminal, já que a *ratio* destes limites quantitativos de punibilidade é limitar a intervenção penal só aos fatos ilícitos patrimonialmente mais significativos. Isto porque, nas situações concretas da vida, o critério de distinção baseado puramente na relevância ou irrelevância ética das condutas oferece dificuldades. Desta forma, conforme aponta Figueiredo Dias<sup>145</sup>, o legislador deverá operar a distinção entre crimes e contraordenações através de critérios formais, afastando-se quanto possível dos critérios doutrinários. Assim, a quem defenda que a definição de quais são os comportamentos dos contribuintes passíveis de procedimento criminal é uma questão de política criminal, que compete aos governos decidir.<sup>146</sup>

Segundo, Germano Marques da Silva, o legislador do R.G.I.T. seguiu, em geral, o critério doutrinário da distinção entre crimes e contraordenações, mas procede em muitos casos à distinção entre crimes e contraordenações na base de um critério puramente quantitativo<sup>147</sup>:

---

<sup>143</sup> SOARES, *op. Cit.*, p. 47.

<sup>144</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 43.

<sup>145</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 43.

<sup>146</sup> SOARES, *op. Cit.*, p. 47.

<sup>147</sup>“(…) Tratando-se de quantias de vulto – mais de 7000 contos -, a aplicação directa de uma pena de multa, que se traduz monetariamente numa reduzida parcela em relação ao montante devido ao Estado, pode contribuir para um amolecimento da consciência colectiva do dever de cumprimento das obrigações fiscais. III – Razões de prevenção geral justificam, nestes casos, a opção feita pela pena de prisão, substituída por multa”. ACSTJ de 21 de abril de 2004 - proc. n.º 259/04, 3.ª Secção, publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 80, Abril de 2004.

“E assim que relativamente a todos os crimes em que é elemento do tipo um limiar quantitativo, as condutas que, enquanto dolosas, constituem crimes e se negligentes são qualificadas como contraordenações.”<sup>148</sup>

A atividade do Estado, nomeadamente a atividade social, pressupõe a existência de recursos referidos a um bem final como dinheiro, sendo evidente que a violação de deveres fundamentais - como o dever de pagar impostos - que já singelamente descrevemos, colocam em crise a tutela de alguns bens jurídicos essenciais para a realização do bem comum e a estabilização contrafática das expectativas comunitárias. Por seu turno, a gravidade objetiva e subjetiva de algumas infracções fiscais justificam o alargamento da tutela penal, uma vez que a sociedade reclama tratamento severo contra todas as formas de conduta ofensivas dos deveres de informação e verdade, em especial, daqueles suscetíveis de causar lesão ao património público.

Como é expressamente referido, o R.G.I.T. é composto por 3 “partes”, estando a 3ª parte reservada às “infracções tributárias em especial”. Essa “Parte III” subdivide-se em “Título I” (reservado aos crimes tributários) e “Título II” (contraordenações tributárias). Por seu turno, o “Título I” discrimina a diversidade do que sejam “crimes tributários”: assim, temos “crimes tributários comuns” (Capítulo I), “crimes aduaneiros” (Capítulo II), “crimes fiscais” (Capítulo III) e “crimes contra a segurança social” (Capítulo IV). Ou seja, por exigências de prevenção geral e para proteção dos bens jurídicos e do respeito pelas normas é que o R.G.I.T. estabelece quatro categorias de crimes tributários: os crimes tributários comuns, crimes tributários aduaneiros, crimes tributários fiscais e crimes tributários contra a Segurança Social<sup>149</sup>.

Na categoria de crimes tributários comuns, destacam do referido diploma legal: burla tributária (art. 87.º), frustração de créditos (art. 88.º), associação criminosa (art. 89.º), desobediência qualificada (art. 90.º) e a violação de segredo (art. 91.º). Já os crimes aduaneiros são: contrabando (art. 92.º), contrabando de circulação (art. 93.º), contrabando de mercadorias de circulação condicionada (art. 94.º), fraude no transporte de mercadorias em regime de suspensão (art. 95.º), introdução fraudulenta no consumo (art. 96.º), violação de garantias

---

<sup>148</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 43.

<sup>149</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo 44/03**. 0IDGRD.C2, Processo n.º 44/03.0IDGRD.C2 de 12/03/2014, em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

aduanейras (art. 98.º), quebra de marcas e selos (art. 99.º), receptação de mercadorias objeto de crime aduaneyro (art. 100.º) e crimes de contrabando previstos em disposições especiais (art. 102.º). Os crimes fiscais são: fraude (art. 103.º), fraude qualificada (art. 104.º) e abuso de confiança (art. 105.º). Os crimes contra a Segurança Social são: fraude contra a Segurança Social (art. 106.º) e abuso de confiança contra a Segurança Social (art. 107.º)<sup>150</sup>.

Em sede de delimitação dos contornos do presente estudo, resta apenas debruçar-nos sobre os crimes de fraude fiscal e a simulação fiscal do art. 103.º e s.s, visto que tais comportamentos integram a situações de evasão fiscal, como diante analisaremos de espaço.

### **3.3 Evolução do RJIFNA para o R.G.I.T.;**

A história legislativa dos crimes de fraude fiscal na legislação portuguesa, especialmente na Revisão do Regime Geral das Infrações Tributárias (R.G.I.T.), ao longo dos últimos anos, tem sido marcada por uma série de mudanças e aprimoramentos com o objetivo de combater a evasão fiscal e garantir a justiça fiscal no país. Desde a redação originária da Constituição da República Portuguesa o art. 106.º dispunha que o sistema fiscal seria estruturado por lei com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado<sup>151</sup>.

Com a entrada em vigor da Constituição da República Portuguesa de 1976, ocorre o fortalecimento das necessárias funções sociais do Estado, a ser financiadas pelo sistema fiscal, donde a evasão e a fraude fiscal integram os comportamentos gravemente lesivos de bens jurídicos importantes.

Atenta a reação dos preceitos constitucionais, após o 25 de Abril, as infracções fiscais começaram a ser punidas pelo Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho. O Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, instituiu o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) que sistematicamente procurou regular os ilícitos penais não aduaneyros<sup>152</sup>.

---

<sup>150</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 44.

<sup>151</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 21.

<sup>152</sup> E SOUSA, 2010, p. 35.

O RJIFNA previa substancialmente quatro tipos de crimes fiscais: a fraude fiscal (art. 23.º), o abuso de confiança fiscal (art. 24.º), a frustração de créditos fiscais (art. 25.º) e a violação do segredo fiscal (art. 27.º). Com o Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de junho, este diploma passou a incluir os crimes contra a Segurança Social<sup>153</sup>. Todavia, não apresentava qualquer distinção entre crimes tributários comuns e crimes fiscais e a matéria suscita dúvidas: tal permitia, embora ocasionalmente, que fosse utilizado pela jurisprudência como argumento para a não punição dos crimes comuns, que visassem lesar os interesses da Fazenda Nacional, quando não estivessem expressamente tipificados como crimes fiscais.<sup>154</sup>

Todavia, não apresentava qualquer distinção entre crimes tributários comuns e crimes fiscais e a matéria suscita dúvidas: tal permitia, embora ocasionalmente, que fosse utilizado pela jurisprudência como argumento para a não punição dos crimes comuns, que visassem lesar os interesses da Fazenda Nacional, quando não estivessem expressamente tipificados como crimes fiscais.<sup>155</sup>

Desta forma, o Regime Jurídico das Infrações Aduaneiras (doravante RJIFA), foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de outubro, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de dezembro. Contudo, alguns questionamentos continuaram: Havia então divergências de relevo entre a legislação aplicável aos ilícitos aduaneiros e aos ilícitos não aduaneiros em matérias como do concurso de infracções, da responsabilidade em nome de outrem, da actuação em nome de outrem, da responsabilidade civil pelas multas e coimas e da prescrição.

A tal propósito foi aprovado pelo art. 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, o Regime Geral de Infracções Tributárias que, para além de reunir num só diploma a disciplina das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras, também foi responsável pela aproximação tanto quanto possível à Parte Geral do Código Penal e no que respeita à responsabilidade das pessoas coletivas e dos seus gestores à matriz estabelecida pelos arts. 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro, orientação que vinha já do RJIFNA<sup>156</sup>.

---

<sup>153</sup> São os seguintes os diplomas que regulamentam as infracções não criminais contra a Segurança Social: Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro; DL n.º 64/89, de 25 de Fevereiro; DL n.º 356/89, de 17 de Outubro; DL n.º 244/95, de 14 de Setembro; DL n.º 328/93, de 25 de Setembro e DL n.º 119/99, de 14 de Abril.

<sup>154</sup> SOARES, Sofia Isabel Ferreira, **A ilicitude Fiscal de Natureza Criminal**, 2012 p. 76

<sup>155</sup> SOARES, Sofia Isabel Ferreira, *A ilicitude Fiscal de Natureza Criminal*, 2012 p. 76

<sup>156</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 23.

### 3.4 Enquadramento Legal do Crime de Fraude Fiscal;

O artigo 103.<sup>157</sup> abre o Capítulo III do R.G.I.T. (Crimes Fiscais), tratando um dos crimes fiscais com maior presença nos nossos tribunais, o crime de fraude fiscal<sup>158</sup>. Todavia, a contextualização histórica da fraude demonstra que a fraude fiscal possui referências históricas de há milhares de anos em todas as culturas e civilizações, insurgindo-se ora como elementos estruturantes do sistema, ora como “comportamentos desviantes”<sup>159</sup>. Mas é a partir dos anos oitenta do século passado que se assiste a uma intensificação da conduta, sobretudo pela progressiva descoesão social, intensificação das desigualdades sociais e pelo desprezo progressivo dos valores coletivos, resultados da forma do funcionamento do capitalismo mundial e da globalização. Acresce ainda a tudo isto que a intensificação do mercado a nível internacional e uma leitura economicista que passa a dominar o discurso económico, político e ideológico, a sociedade vê nas “vantagens” da economia informal, uma forma de libertação dos negócios em relação ao Estado<sup>160</sup>: “Na década de 80 deu-se a perceção generalizada da existência de um conjunto de atividades que passam à margem dos registos e do controlo oficiais e institucionais, legalmente constituídos”.<sup>161</sup>

Existem diversas definições para a fraude, na maioria associadas à obtenção do lucro através do logro e, quase sempre, porque envolve vantagens para uns e danos materiais para outros, tem uma dimensão económica. A definição dada pelo IIA (*Institute for Internal Auditors*) apresenta-se como: “Qualquer ato ilegal caracterizado por um engano intencional, ocultação ou violação de confiança”.<sup>162</sup>

---

<sup>157</sup> Contém as alterações dos seguintes diplomas: Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, Lei n.º 64-A/2008, de 31/12. Consultar versões anteriores deste artigo: 1ª versão: Lei n.º 15/2001, de 05/06. 2ª versão: Lei n.º 60-A/2005, de 30/12. 3ª versão: Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

<sup>158</sup> E SOUSA, *op. Cit.*, p. 35.

<sup>159</sup> As imputações de diversas fraudes fiscais e contábeis, falsidade de registo, branqueamento de capitais e abuso de confiança correspondem no Brasil, em tese, aos crimes de sonegação fiscal, sonegação previdenciária, falsidade ideológica, lavagem de dinheiro, bem como delito falimentar.

<sup>160</sup> DE FARIA COSTA, José; GODINHO, Inês Fernandes; DE SOUSA, Susana Aires (Ed.). **Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu**.

<sup>161</sup> POÇO, Maria de Lurdes Cruz. **Perceção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**. 2013. Tese de Doutoramento. [Em linha]. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/62708074.pdf>>. Acesso em: 10 nov. de 2021. p.16.

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 14.

No RJIFNA, a fraude fiscal, abrangia todas as condutas ilegítimas que tivessem em vista a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias<sup>163</sup>. Já o RGIT veio dividir a fraude fiscal em fraude fiscal simples, regulada no art. 103.º, e na fraude fiscal qualificada, regulada no art. 104.º.

Tendo em conta quanto vimos de dizer, o nosso objetivo consiste no que respeita à análise do crime previsto no art. 103º, a fraude fiscal, e a simulação prevista na alínea c do mesmo artigo e diploma legal. Impõe-se sublinhar quão importante advertência terminológica apontada por Germano Marques da Silva, visto que é comum verificarmos a generalidade dos crimes tributários e mais frequentemente os crimes de natureza fiscal, como é o caso do crime pressuposto do branqueamento, p.p. pelo art. 368º A do Código Penal e do art. 91º do R.G.I.T..

### **3.5 As condutas típicas do crime de Fraude Fiscal: O tipo objetivo e subjetivo de ilícito**

O crime de fraude fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º do R.G.I.T., capítulo III – Crimes fiscais, com a seguinte formulação: “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.”<sup>164</sup>

A referida legislação ainda esclarece, que, a fraude fiscal pode ter lugar por uma de três vias:

a) Ocultação ou alteração de fatos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

---

<sup>163</sup> SOARES, 2012 p. 75

<sup>164</sup> No Brasil, similar são os crimes: i) falsidades material e ideológica (CP, arts. 297 e 299); II) uso de documento falso (CP, art. 304); III) formação de quadrilha (CP, art. 288); IV) lavagem de bens e valores (Lei nº 9.613/1998, art. 1º, inciso VII; § 1º, inciso I e § 2º, inciso II); e v) sonegação fiscal (Lei nº 8.137/1990, art. 1º, I e II).

b) Ocultação de fatos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Coloca-se antes de mais a questão que para haver fraude fiscal, tem que existir preenchimento do tipo objetiva e do tipo subjetivo do correspondente crime de “fraude” previsto e punido no RGIT. Na verdade, é o corpo do n.º 1 do art. 103.º que contém o elemento normativo bem como o elemento subjetivo do tipo de ilícito<sup>165</sup>. O tipo objetivo, portanto, consiste nas condutas descritas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, art. 103.º, quando suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias e quando a vantagem patrimonial delas resultante for igual ou superior a € 15 000.<sup>166</sup>

Aprofundando a análise do núcleo do tipo, Silva Dias, no que se refere à expressão “que visem” parece-nos concluir que se operou uma mudança no sentido de uma verdadeira objetivação do tipo de ilícito da fraude fiscal, ao referir-se não ao agente, como ocorria na redacção anterior, mas à conduta<sup>167</sup>. Noutro plano, questão que se levanta no âmbito dos crimes de fraude fiscal é que o elemento objetiva do tipo, previstos nas alíneas do n.º 1 do art. 103.º do RGIT, ficaria aquém do elemento subjetivo que consubstanciaria na intenção do agente em obter uma vantagem patrimonial à custa do património fiscal.<sup>168</sup> Tenhamos em atenção a importância do debate, pois a resposta para a questão poderá determinar se estamos diante de um crime de dolo específico ou genérico.

Para Germano Marques da Silva, (no que respeita à expressão-condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação [...]) a letra de lei suscita dúvidas: há de plano, dificuldades (tanto na doutrina quanto na jurisprudência) na interpretação do tipo do art. 103.º. Para que se possa delimitar com segurança se estamos diante de dolo específico, ou seja, a intenção do agente de causar diminuição das receitas tributárias (elemento subjetivo do tipo), ou se basta que as condutas sejam concretamente adequadas a causar essa diminuição das

---

<sup>165</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo 44/03. 01DGRD.C2** (12/03/2014) em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>166</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 25.

<sup>167</sup> COSTA, *op. Cit*, p. 101.

<sup>168</sup> SILVA, *op. Cit*, p.142.

receitas, independentemente da intenção do agente de causar diminuição das receitas tributárias: “A expressão da lei não é feliz. Não fora de exigir a intenção de causar dano e bastaria que a expressão fosse simplesmente “as condutas ilegítimas tipificadas no presente e R artigo referentes à não liquidação, entrega ou pagamento suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias”. Pode, porém, considerar-se que visar é sinónimo de “referir-se a” e assim sendo não seria necessária a intenção de causar diminuição das receitas tributárias.”<sup>169</sup>

Considerando as críticas que foram sendo traçadas, a jurisprudência portuguesa tem se posicionado no sentido de que a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo, bastando-se apenas que as condutas sejam preordenadas à obtenção da vantagem<sup>170</sup>. Inclino-me, pois, para considerar que o tipo do art. 103.º exige dolo específico, não se bastando com que as condutas sejam dolosas e adequadas a causar diminuição das receitas tributárias; para além, exige-se que o fato seja praticado com a intenção de causar diminuição das receitas tributárias<sup>171</sup>. O tipo objetivo de ilícito preenche-se, pois, com a adoção de condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, tendo o legislador concretizado esses comportamentos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.103.º.<sup>172</sup>

Daí resulta desde logo que o fato constitutivo da fraude fiscal deve visar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção das receitas tributárias, desde que adequado a produzir a diminuição das receitas tributárias.

---

<sup>169</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 223.

<sup>170</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo 105/11**. 2IDCBR.C1 de 02/10/2013, Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>171</sup> No Brasil: a sistemática de imputação penal por crimes de sonegação contra a Previdência Social deve se sujeitar à mesma lógica aplicada àqueles contra a ordem tributária em sentido estrito. (...) Enquanto pendente a constituição definitiva de crédito previdenciário, que possui natureza tributária, não há como se imputar a alguém a prática de sonegação de contribuição previdenciária, simplesmente por persistir a dúvida quanto ao fato de essa contribuição ser devida ou não. [Inq 3.102, voto do rel. min. Gilmar Mendes, P, j. 25-4-2013, DJE 184 de 19-9-2013.] BRASIL - STF, Inquérito 3.102 Minas Gerais de 02/10/2013, Plenário. Relator: Min. Gilmar Mendes. [Em linha]. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4543869>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>172</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo 105/11**. 2IDCBR.C1 de 02/10/2013, Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

Há entendimento no sentido de que, não importa que a diminuição visada, se verifique, para que ocorra a consumação do crime, bastando que a conduta deva ser suscetível de causar diminuição das receitas tributárias. Neste aspecto, o crime de fraude fiscal é um crime de perigo na perspectiva do bem jurídico e de mera atividade na perspectiva da conduta, pois: “que embora a conduta deva ser suscetível de causar diminuição das receitas tributárias, não importa que essa diminuição se verifique para a consumação do crime, mas é necessário que se seja apta a causá-la crime de perigo abstrato concreto ou crime de aptidão)”<sup>173</sup>. No mesmo sentido, Silva Dias, para que o tipo de fraude esteja consumado, conclui que não ser necessário a ocorrência efetiva de uma diminuição de receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal, bastando assim, a comprovação de que as condutas comportam um risco típico, uma possibilidade seria da produção de tais eventos, ainda que não efetivada concretamente, daí a expressão “suscetíveis de causar”, utilizada pelo legislador.<sup>174</sup>

O Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra 105/11.2IDCBR.C1 estabeleceu que o crime de fraude fiscal é um crime de perigo em que o bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social e é um crime de “resultado cortado”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo. Basta apenas que as condutas sejam preordenadas à obtenção de tal vantagem<sup>175</sup>. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que (...) os crimes tributários são de natureza material, uma vez que sua

---

<sup>173</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 225.

<sup>174</sup> No Brasil, a *Súmula Vinculante* 24 determina que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo, sendo o mesmo de ordem material, ou seja, de resultado. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. BRASIL - STF, Processo n.º Habeas Corpus 81.611-8. Distrito Federal de 10/12/2003, Relator: Min. Sepúlveda Pertence. [Em linha]. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>175</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo 105/11**. 2IDCBR.C1 de 02/10/2013, Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo<sup>176</sup>.

Aqui importa apenas brevemente referir que há quem defenda que o crime de fraude, é na verdade, um crime de aptidão<sup>177</sup>, pois é justamente a aptidão das condutas, “susceptíveis de causarem”, o elemento típico deste crime<sup>178</sup>. Portanto, pertenceriam a uma classe intermediária entre os crimes de perigo abstrato e os crimes de perigo concreto<sup>179</sup>, munidos de autonomia típica. Se assim o é, o crime de fraude fiscal não irá requerer a verificação de perigo concreto, dado que tal perigo é simplesmente a razão motivadora ponderada pelo legislador no momento de decidir pela criminalização do comportamento<sup>180</sup>. Assim, a lei prevê numa séria probabilidade, o carácter perigoso das condutas que acarretarão a diminuição das receitas fiscais, em que pese o julgador não ter de averiguar, a posteriori, se efetivamente a receita fiscal sofreu algum risco de dano. Há apenas que se verificar se no momento da prática, existia alguma aptidão da conduta de lesar o fisco<sup>181</sup>. Contudo, o legislador aparta da tipicidade as condutas de ocultação, alteração de dados ou valores ou de celebração de negócios simulados que não possuam qualquer intervenção no cálculo do imposto, ou que não possuam valores relevantes para o Estado<sup>182</sup>.

---

<sup>176</sup> BRASIL - STF, Medida Cautelar Na Reclamação 31.194. Rio Grande do Sul de 29/11/2018, Relator: Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO. Brasília. [Em linha]. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339158098&ext=.pdf> >. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>177</sup> Neste sentido, COSTA, Miguel João de Almeida, “*A Fraude Fiscal como...*”, *ob. cit.*, pp. 217. Da mesma forma, SOUSA, Susana Aires de “*Os crimes fiscais...*”, *ob. cit.*, p. 73.

<sup>178</sup> “(...) a caracterização e qualificação desta norma incriminadora de perigo, não se revela simples. Uma vez que o perigo não integra um elemento do tipo, como acontece nos crimes de perigo concreto, também não se pode afirmar que o perigo esteja presente simplesmente enquanto motivo da proibição, como deveria acontecer se se tratasse de um crime de perigo abstracto”. COSTA, *op. Cit.*, p. 103.

<sup>179</sup> Pontua Perez: “Não obstante, dentro da categoria dos crimes de perigo abstrato, é preciso incluir, segundo a opinião dominante, uma classe intermediária entre os crimes de perigo abstrato e os crimes de perigo concreto. Refiro-me aos denominados “crimes de aptidão” para a produção de um dano, também chamados de crimes de “perigo abstrato-concreto” (Schröder), crimes de “perigo potencial” (Keller) ou como tem sido feito em nossa doutrina, (Torío) crimes “de perigo hipotético”, delitos cuja utilização é cada vez mais frequente no Direito Penal económico e empresarial.” PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. **Os Crimes De Perigo No Direito Penal Económico E Empresarial**, p. 31.

<sup>180</sup> “Nesta qualificação o perigo converte-se em parte integrante do tipo, não sendo apenas um mero originador de abstrato. incriminação, tal como sucede nos crimes de perigo. Porém, a realização típica desta categoria de crimes, não exige a produção efetiva de um resultado de perigo concreto ex post, tal como nos crimes de perigo concreto; aqui o fundamento do ilícito é a aptidão da jurídico. conduta, verificável ex ante, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico”. SOUSA, *op. Cit.*, p. 73.

<sup>181</sup> Conforme Susana Maria Aires de Sousa: “A aptidão da conduta para diminuir as receitas tributárias constitui, assim, quanto a nós, um elemento típico essencial da Fraude fiscal”. DE SOUSA, *op. Cit.*, p. 83.

<sup>182</sup> SOUSA, *op. Cit.*, p. 73.

Há, finalmente, que reconhecer o tipo objetivo de ilícito preenche-se, pois, com a adoção de condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, tendo o legislador concretizado esses comportamentos nas alíneas a), b) e c), do n.º 1, do art. 103.º. E destas condutas se pode retirar o tipo subjetivo<sup>183</sup>. Concluindo, ainda que, quando o n.º 2 do art. 103.º se reporta aos “factos previstos nos números anteriores”, só pode estar a contemplar o corpo do n.º 1 e suas diversas alíneas, *in totum*, pois só nesse conjunto se mostram reunidos os elementos do crime (o corpo do n.º 1 com o elemento normativo e o elemento subjetivo; as suas diversas alíneas com os elementos objetivas)<sup>184</sup>.

### 3.6 As condutas típicas do crime de Fraude Fiscal

Como já anteriormente dito, a conduta do agente há de visar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias. Tal como decorre daquele preceito, a conduta do agente há de ser abrangida por alguma das alíneas do n.º 1, contudo, o crime consuma-se apenas com a declaração apresentada ou omitida<sup>185</sup>.

---

<sup>183</sup>PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, **Processo n.º 105/11.2IDCBR.C1** de 02/10/2013, Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>184</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. **Processo n.º 44/03. 0IDGRD.C2.** (12/03/2014), em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>185</sup>“(…) VI. O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado de duas formas distintas: (i) pelo emitente das faturas que as entrega a outrem; (ii) por aquele a quem as faturas falsas são entregues e que, por seu turno, as inclui na sua conta-corrente para efeitos de IVA. VII. Num e noutro caso o crime consuma-se em momentos diferentes: aquele que emite uma fatura falsa e a entrega a um terceiro, com a finalidade de este se aproveitar dela para cometer o crime de fraude fiscal, vê o seu crime consumado quando entrega a fatura; aquele que recebe a fatura falsa (isto é, sem que tenha havido qualquer transação) só comete o crime quando incluir a falsa operação numa declaração fiscal”. PORTUGAL - **Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra n.º 44/03. 0IDGRD.C2** de 12/03/2014, em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov.

Desta forma, as condutas tipificadas no art. 103.º do RGIT podem assim revestir a forma de ação ou de omissão. No modo ativo, a conduta corresponderá a alteração de fatos ou valores que devam constar da escrita contabilística ou de declarações apresentadas a administração tributária, ou ainda, através da celebração de contrato simulado. Por seu turno, a fraude por omissão tem lugar quando a agente oculta fatos ou valores que devam constar da contabilidade ou de declarações tributárias, (nos termos da alínea a)); ou ainda, quando o agente não declara fatos ou valores com relevância tributária (conforme alínea b)). Desta feita, o elemento do tipo “ocultação” na modalidade estabelecida pela alínea b) do n.º 1 do art. 103.º, pressupõe um crime de omissão pura ou própria, visto que o tipo objetiva de ilícito se esgota na não realização de uma ação imposta pela lei: o agente é, por direta imposição legal, garante do cumprimento de um dever jurídico de declarar os rendimentos a administração tributária<sup>186</sup>.

Questão que se levanta no âmbito das condutas típicas do crime de fraude fiscal é se condutas descritas nas alíneas a), b) e c), do n.º 1, do art. 103.º, são meramente exemplificativas ou taxativas. No rol exemplificativo o legislador deixa a lista de condutas em aberto, sendo é passível de interpretação pelo julgador que poderá conceder para além do que está ali previsto, analisando cada caso em concreto<sup>187</sup>. Noutra ponta, o rol taxativo (também denominado de rol exaustivo) estabelece uma lista determinada, não aberta para outras interpretações. Poderia argumentar-se que a expressão “fraude fiscal pode ter lugar”, o legislador teria optado por um elenco exemplificativo. Mas somos de crer que o rol é taxativo, conforme aponta Germano Marques da Silva: “Consideramos que a enumeração é taxativa, em razão da referência à tipificação das condutas constante do corpo do n.º 1 do artigo, pois não vislumbramos outras condutas suscetíveis de induzir em erro a Administração Tributária com o resultado que o contribuinte almeja.”<sup>188</sup>

---

<sup>186</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa. **Processo nº 1/05**. 2JFLSB.L1-3. (18/07/2013), em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>187</sup> “Na opinião de Nuno Pombo não existem quaisquer dúvidas, quanto à natureza meramente exemplificativa, do elenco do número 1 do artigo 103.º do RGIT, uma vez que o legislador utiliza a expressão “ou outras vantagens patrimoniais”. COSTA, op. Cit, p. 107.

<sup>188</sup> SILVA, op. Cit, p.226.

E, neste sentido, ainda, o Acórdão Ac. TRE de 8-01-2013 esclarece que, se este regime penal especial não pune determinada conduta, é ilegal e inconstitucional a procura de norma incriminadora no Código Penal, que aparentemente o prossiga<sup>189</sup>.

A fraude fiscal tem apenas lugar através da realização das condutas previstas nas alíneas a), b) e c), do art. 103.º do RGIT. É dizer, o crime de fraude fiscal só pode ser cometido através de ocultação ou alteração de fatos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, da ocultação de fatos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária ou da celebração de negócio simulado<sup>190</sup>.

### 3.7 As condutas típicas em especial

Tal como já anteriormente debatido, a conduta do agente há de visar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias. Daí resulta desde logo que a conduta do agente há de ser abrangida por alguma das alíneas do n.º 1, mas o crime consuma-se sempre e apenas com a apresentada ou omitida declaração obtenção<sup>191</sup>.

Germano Marques da Silva aponta que, desde que a lei passou a exigir a declaração do contribuinte para efeito de “liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais” (n.º 3 do art. 103 do R.G.I.T) poderia parecer que seria desnecessária a tipificação das condutas descritas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.

---

<sup>189</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Évora. **Processo n.º 113/10**. (08/01/2013), Relator: João Gomes de Sousa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e7ca2a9a920a8a3580257de10056fa58?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>190</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Processo n.º 105/11.2IDCBR.C1. (02/10/2013), Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>191</sup> SILVA, *op. Cit*, p.15.

O n.º 3 do art. 103.º dispõe que é em função de “cada declaração a apresentar à Administração Tributária” que se determina a vantagem patrimonial, pelo que a referida declaração deve ser considerada como elemento da conduta típica a verificar-se sempre, e os outros atos componentes da conduta de que resultará a viciação fraudulenta da declaração são quaisquer dos indicados nas alíneas do n.º 1. Deste modo, o crime de fraude fiscal afasta-se dos crimes de resultado e aproxima-se dos crimes de pura atividade, mas de forma vinculada, sendo seu elemento essencial (a declaração) para a consumação do crime, mas aquelas condutas são atos de execução do crime e por isso que a sua tipificação é relevante em matéria de tentativa<sup>192</sup>.

Como referimos já, as condutas tipificadas no artigo 103.º do RGIT se concretizam através da ação ou omissão. No que respeita à concretização da conduta por ação, esta é prevista na alínea a) e manifesta-se através da alteração de fatos, que devam constar dos livros de contabilidade ou de escrituração, ou das declarações apresentadas<sup>193</sup>. Nas palavras Germano Marques da Silva, ocultar é esconder, encobrir fatos ou valores que devam constar dos livros da contabilidade ou das declarações apresentadas ou prestadas. Assim, a contabilidade não corresponde à realidade dos fatos ou valores e o mesmo sucede com as declarações apresentadas ou prestadas. O contribuinte se vale de documentos enganosos, que não correspondem à verdade violando assim, o dever de cooperação e de verdade do cidadão fiscal: Não se trata da simples omissão de contabilidade ou de apresentação ou prestação de declarações, pois esta omissão é sancionada como contraordenação, mas de dolosa contabilização ou prestação de declarações não verdadeiras<sup>194</sup>.

Porém, tenhamos em atenção que só pode ser autor de um crime de fraude fiscal na modalidade de “ocultação” a que se refere a alínea a), aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração. Ou seja, apenas e só, no que concerne à sua situação patrimonial, aos seus rendimentos, à sua situação profissional e pessoal. Por seu turno, o agente é, por direta imposição legal, garante do cumprimento do dever jurídico de declarar os rendimentos à administração tributária. Daí que tais deveres já não existem no que respeita à

---

<sup>192</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>193</sup> “A ocultação de factos a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art. 103.º não constitui uma conduta omissa, mas uma ação. Já a conduta típica na alínea b) n.º 1 constitui uma omissão”. SILVA, op. Cit, p. 232.

<sup>194</sup> SILVA, op. Cit, p. 229.

situação patrimonial de terceiros<sup>195</sup>. A tal propósito podemos mesmo distinguir o dever de declarar com verdade infringido por meio da ocultação, do dever de impedir um erro, pois enquanto o primeiro é efetivamente um meio idóneo para induzir outrem em engano, o segundo consiste apenas no aproveitamento do autoengano de outrem<sup>196</sup>.

Já na alínea b), prevê-se a omissão integral (de falta de declaração), sendo este seu principal diferencial em relação à anterior. Aqui temos, pois, uma “ocultação de fatos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Fiscal”. Tal previsão não constava da versão originária do RJIFNA, tendo sido acrescentado neste diploma em 1993, pelo Decreto-Lei número 394/93, de 24 de novembro, a alínea b) do número 2, do artigo 23.<sup>o197</sup>.

Luís dos Milagres e Sousa atenta que nem todas as faltas de declarações são susceptíveis de dar origem ao crime de fraude fiscal. Por exemplo, “a não entrega da declaração do início de atividade, não visa, à partida, a não liquidação de impostos e, depois, não faz parte dos meios de fiscalização, determinação, avaliação e controlo da matéria colectável. Não é, assim, um fato punível como fraude fiscal”<sup>198</sup>. Contudo, será punível a não entrega das declarações que deveriam ser posteriormente entregues, se esta prática for susceptível de causar diminuição das receitas tributárias. Para o autor, não é relevante a natureza da obrigação, ou do dever a que a declaração respeita, mas sobretudo a idoneidade da conduta para diminuir as

---

<sup>195</sup> (...) XIX-Também só pode ser autor de um crime de fraude fiscal na modalidade de “ocultação” a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 103.º do RGIT aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração. XX- Cada cidadão tem deveres de colaboração, verdade e transparência na sua relação fiscal com o Estado, apenas e só, no que concerne à sua situação patrimonial, aos seus rendimentos, à sua situação profissional e pessoal, etc., etc. Mas tais deveres já não existem no que respeita à situação patrimonial de terceiros, aos rendimentos de terceiros, à situação profissional e pessoal de terceiros, etc., etc. Assim v.g. se C souber que D não vai declarar, em sede de declaração de I.R.S., todos os rendimentos auferidos durante o respetivo ano, C não tem qualquer dever de verdade e de transparência para com o Estado que o obrigue a denunciar aquele facto, ou, até, de se substituir ao contribuinte na sua declaração e declarar todos os rendimentos auferidos por D. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3. (18/07/2013), em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>196</sup> SOUSA, *op. Cit.*, p. 78.

<sup>197</sup> Artigo 23.º RJIFNA, na redação do Decreto-Lei número 394/93: 1 - Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. 2 - A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar 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 fiscal; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

<sup>198</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p. 53.

receitas tributárias<sup>199</sup>. Somos de crer, contudo, que a jurisprudência possui posicionamento diverso na medida em que autor do crime de fraude fiscal só pode ser o real e efetivo beneficiário daquela ocultação em que é ele que detém a efetiva disponibilidade e domínio sobre a declaração do valor em falta. Desta feita, na sua vertente omissiva, é autor da fraude aquele sobre quem recai um dever jurídico de ação (o específico dever de colaborar com a administração fiscal e de pagar os impostos devidos) e que, detendo a possibilidade fáctica de intervenção no acontecimento, não faz uso de tal possibilidade por representar e querer o fato como seu<sup>200</sup>. Neste prisma, é difícil concluir que a natureza da obrigação não constitua fato relevante.

Dá-se também esta conduta, aquando da celebração de um contrato simulado (alínea c), de modo que a lei atribui ao negócio simulado a possibilidade de ser um meio para o cometimento da fraude fiscal. Trataremos da simulação em espaço especial, mais adiante.

Antes de mais, importa insistir em que as particularidades das condutas típicas em especial do crime de fraude fiscal possuem importante significado na medida em que serão determinantes para o correto enquadramento do ilícito. Como exemplo, cita-se o parecer do MP no TRL de abril de 2014: Recurso Penal n.º 164/09.8IDLSB.L1 3.ª Secção VISTA, art.º 416.º do CPP, onde foram os recorrentes condenados pela prática de crimes de abuso de confiança

---

<sup>199</sup> *Ibid.*, p. 53.

<sup>200</sup> XV- O elemento do tipo "ocultação" na modalidade estabelecida pela alínea b) do n.º 1 do art. 103.º, pressupõe um crime de omissão pura ou própria, na medida em que o tipo objectivo de ilícito se esgota na não realização da acção imposta pela lei. XVI-Assim, a violação de uma imposição legal de atuar tem lugar por via da ocultação daqueles factos ou pela não declaração de determinados valores. Por conseguinte, o agente é, por direta imposição legal, garante do cumprimento do dever jurídico de declarar os rendimentos à administração tributária. XVII- Não pode ser autor do crime de fraude fiscal, previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T, aquele sobre quem não impende o dever de declarar, essencial à afirmação da autoria nos crimes de omissão pura como é o caso. Autor do crime de fraude fiscal só pode ser o real e efetivo beneficiário daquela ocultação na medida em que é ele que detém a efetiva disponibilidade e domínio sobre a declaração do valor em falta. Na sua vertente omissiva, é autor da fraude aquele sobre quem recai um dever jurídico de acção (o específico dever de colaborar com a administração fiscal e de pagar os impostos devidos) e que, detendo a possibilidade fáctica de intervenção no acontecimento, não faz uso de tal possibilidade por representar e querer o facto como seu. XVIII- Não é possível instrumentalizar a vontade de outrem, no caso de autoria mediata, ou determinar dolosamente outrem à prática do crime, na hipótese de instigação-autoria, por via de uma conduta omissiva. Com efeito, aquele sobre quem recai o dever de atuar não pode omitir através da atuação de outra pessoa, instrumentalizando-a ou determinando-a, porque na omissão, pela natureza das coisas, não há exercício de um domínio do facto mas antes exercício de um dever. Por esta razão se mostra difícil, senão impossível, a concretização de uma coautoria na omissão. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, **Processo n.º 1/05. 2JFLSB.L1-3**. (18/07/2013), em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

fiscal p. e p. pelo artigo 105.º, n.ºs 1 e 4, do RGIT, com referência aos artigos 6.º e 7.º, n.ºs 1 e 3, do mesmo diploma. No presente caso, os arguidos remeteram as declarações do IVA, mas não remeteram os respectivos meios de pagamento e não pagaram o IVA que cobraram e apuraram no 3.º trimestre de 2004, no montante de euros 8.771,3<sup>201</sup>.

O sujeito passivo de IVA tem direito às deduções previstas na lei e, em consequência, a prestação tributária devida é fixada no quantitativo que resulta da subtracção das importâncias deduzidas, ou seja, o saldo que resultar a favor da Administração tributária. Isto é, no que ao IVA se refere, o sujeito passivo tem a pagar o que não deduziu e não o que deduziu.

Todavia, no caso do IVA, o sujeito passivo da relação tributária tem a obrigação de proceder a liquidação (apuramento) e a entrega do montante do imposto exigível nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA e no prazo previsto no artigo 41.º do mesmo diploma. Neste caso, o sujeito passivo deve entregar à Administração fiscal o IVA que já recebeu de seus clientes, efetuadas as deduções legais. Noutras palavras, o que a se exige é que o sujeito passivo tenha recebido as importâncias faturadas a título de IVA<sup>202</sup>. Sendo certo que os arguidos receberam o IVA, procederam as operações de autoliquidação e entregaram as respectivas declarações (fatos positivos necessários ao preenchimento da previsão do tipo de ilícito), mas não entregaram as prestações tributárias a que estavam obrigados no prazo fixado (fato negativo integrante do tipo) consumou-se o crime, por ficção legal, no termo deste prazo<sup>203</sup>.

O parecer do MP concluiu que a sentença recorrida não ponderou devidamente estes aspectos e concluiu, incorretamente, como na acusação, pela prática de um crime da previsão do n.º 1 do art.105.º do RGIT, sem qualquer referência ao n.º 2 deste preceito. Todavia, sendo suprida a deficiente subsunção dos fatos à norma incriminadora, concluiu-se que arguidos se

---

<sup>201</sup> “No que se refere ao IVA, não pode falar-se em «prestação tributária deduzida nos termos da lei», como exige este preceito e sucede, designadamente, no IRS. O regime do IVA refere-se à «dedução», com sentido diverso, isto é, relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA (CIVA), e não ao imposto que tem a pagar”. Orientações do MP 1. Parecer do MP no TRL de Abril de 2014: Recurso Penal n.º 164/09.8IDLSB.L1 3.ª Secção VISTA. ART.º 416.º DO CPP. [Em linha]. Disponível em: < <https://www.ministeriopublico.pt/iframe/regime-geral-das-infracoes-tributarias>>. Acesso em: 10 jul. 2023.

<sup>202</sup> É o que resulta do citado n.º 2 do artigo 105.º do CIVA, parte final, que qualifica como crime, nos termos do n.º 1, a não entrega de prestação tributária que «tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja» (neste sentido pode ver-se Jorge de Sousa/Simas Santos, RGIT anotado, notas aos artigos 105.º e 114.º).

<sup>203</sup> Orientações do MP 1. Parecer do MP no TRL. **Recurso Penal n.º 164/09. 8IDLSB.L1 3.ª Secção VISTA. ART.º 416.º DO CPP1.** [Em linha]. Disponível em: < <https://www.ministeriopublico.pt/iframe/regime-geral-das-infracoes-tributarias>>. Acesso em: 10 jul. 2023.

constituíram autores de um crime de fraude fiscal p. e p. pelas disposições dos n.ºs 1 e 2 do R.G.I.T.<sup>204</sup>.

Outra questão que pode surgir diz respeito a cada declaração a apresentar à administração, quando uma única conduta revelar mais de um imposto. Como referimos já, há uma ligação direta entre a conduta, a vantagem patrimonial e cada declaração. A matéria suscita dúvidas quando se questiona ainda, se deve ser considerada declaração fiscal ou cada declaração per si. Um exemplo direto é o da compra e venda de imóveis, que são passíveis de IMT e Imposto do Selo<sup>205</sup>. Luís dos Milagres e Sousa questiona ainda: O que interessa é a vantagem que globalmente o agente visou beneficiar ilegítimamente, o montante que é apresentado em cada declaração fiscal ou aquele que é apresentado nas declarações para cada um dos impostos?<sup>206</sup>

Para tanto, tenha-se em conta que as condutas referidas no n.º 1 do art. 103.º se têm de conjugar com o disposto no n.º 3 do mesmo artigo. Significa dizer que aquelas condutas não são puníveis isoladamente, (constituindo cada uma um crime consumado), mas em razão de cada declaração que tenha aquelas condutas como suporte. Tanto que o crime não chega a consumir-se se a conduta for insuscetível de causar diminuição das receitas tributárias, ainda que perfeitamente enquadrada nas condutas descritas no tipo<sup>207</sup>. Daí que algumas doutrinas

---

<sup>204</sup> (...) “I. São pois elementos constitutivos do tipo deste crime [abuso de confiança fiscal]:[Tipo objectivo] - Que o agente, estando legalmente obrigado a entregar á 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 euros 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 á 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. V. Dúvidas não subsistem portanto, de que, agora e face á jurisprudência fixada [Acórdão Uniformizador n.º 8/2015], o fundamento jurídico que constitui a pedra angular do recurso interposto isto é, que o efectivo recebimento da prestação tributária deduzida não é elemento constitutivo do tipo de ilícito - deixou de ter «validade»”. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, **Processo n.º 92/09.7IDVIS.C2.** (14/10/2015), em conferência. Relator: Vasques Osório. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/9a9268a9b11bb4fd80257ee40045cd67?OpenDocument>>. Acesso em: 10 jul. 2023.

<sup>205</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 60.

<sup>206</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 61.

<sup>207</sup> (SILVA, 2018, p. 230)

apontam que pouco importa a natureza da obrigação: se principal ou acessória<sup>208</sup>, pois, mesmo quando estamos diante de um ato formal de preenchimento de declarações fiscais, é a conduta suscetível de causar diminuição das receitas tributárias o determinante para o conceito de “declaração”<sup>209</sup>.

Para Susana Aires de Sousa, o legislador não procurou limitar a relevância criminal, somente às declarações que concretizam a obrigação tributária principal, deve-se ter em conta que a intenção do legislador foi fazer recair o acento tónico na capacidade da conduta de diminuir as receitas tributárias<sup>210</sup>.

Paulo Marques, defende opinião diversa, considerando que relativamente ao mesmo contribuinte a vantagem patrimonial corresponde ao conjunto dos benefícios e não a cada um per si. Deste modo, não releva se a vantagem indevida se refere a um ou mais tributos. Considerando que para a consumação do crime de fraude fiscal é essencial<sup>211</sup> a declaração que

---

<sup>208</sup> Diz o art.º 31.º da LGT: “1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária. 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

<sup>209</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 61.

<sup>210</sup> COSTA, *op. Cit*, p. 109.

<sup>211</sup> “Na verdade, o crime de fraude fiscal tem duas vertentes: uma na perspectiva do emitente do documento que não representa efetivas transações; e outra na perspectiva do utilizador desse documento. E cada uma destas vertentes criminais tem pressupostos objetivos e subjetivos de natureza diferente, bem como condições objetivas e subjetivas de punibilidade igualmente distintas. Isto porque, no entendimento de alguma doutrina e jurisprudência, o crime de fraude fiscal na vertente do emitente consuma-se com a emissão do documento e entra no tráfico jurídico, e o crime de fraude fiscal na vertente do utilizador consuma-se com a contabilização, para uns, ou com a entrega da declaração onde teve em conta tal documento, para outros, o que releva para efeitos de contagem do prazo de prescrição. Embora não se olvide que outra jurisprudência há que entende que o prazo de prescrição conta-se a partir da emissão do documento simulado. Aqui chegados, importa concluir que não se verificando em relação ao arguido B... todos os pressupostos de facto e de direito que punem o crime de fraude fiscal, nomeadamente a falta da condição objetiva de punibilidade relacionada com o valor da vantagem patrimonial, vai o mesmo absolvido do crime de que vem pronunciado”. PORTUGAL - Acórdão do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, **Processo n. 210/10.2IDAVR.P1**. (09/05/2018), em conferência. Relatora: Maria Deolinda Dionísio. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/d10ba47824ba6cb480258297002d0d27?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

o contribuinte deve apresentar à Administração Tributária<sup>212</sup>, Germano Marques da Silva conclui que cada declaração corresponde a uma manifestação de vontade. Por isso que se o agente repete as condutas comete tantos crimes quantas as declarações que têm de apresentar, e apresenta ou omite, não relevando que tenha decidido de uma vez só cometer vários crimes: Por exemplo, o vendedor de imóveis decide que todas as vendas que fizer durante o ano serão escrituradas por valor inferior ao valor real para desse modo diminuir o IRC da empresa.<sup>213</sup>

Cremos ser acertado tal entendimento: cada declaração, ou omissão da declaração devida constitui elemento constitutivo do crime de fraude fiscal<sup>214</sup>. Não obstante, se o agente praticar várias das condutas tipificadas no supra<sup>215</sup>, mas deva proceder apenas a uma declaração (v.g., para efeitos do IRC ou do IRS) cometerá um só crime<sup>216</sup>.

---

<sup>212</sup> “Crime de fraude fiscal. Co-autoria. Condição objectiva de punibilidade. O teor da declaração que serve de parâmetro à condição objectiva de punibilidade prevista no artº 103º nº2 RGIT tem de ser aferido, no tocante aos diversos emitentes dos documentos que a suportam, de harmonia com a caracterização da sua comparticipação criminosa, sendo a punibilidade estabelecida por referência a vantagem ilegítima para a qual contribuíram directamente ou aceitaram no âmbito de plano estabelecido entre si e o utilizador daqueles, não podendo aceitar-se a extensão da punibilidade com base na argumentação de que o agente contribuiu para que o valor previsto na lei fosse atingido quando a existência de outros perpetradores lhe era desconhecida”. PORTUGAL - Acórdão do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, **Processo n. 210/10**. 2IDAVR.P1. (09/05/2018), em conferência. Relatora: Maria Deolinda Dionísio. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/d10ba47824ba6cb480258297002d0d27?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>213</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 227.

<sup>214</sup> (...) V. No âmbito do crime de fraude fiscal, só há unidade de resolução criminosa quando o processo (ou o meio) de cometer o crime e as pessoas com as quais o crime é cometido (ainda que por largos período de tempo) sejam os mesmos. De outro modo, há pluralidade de crimes, pois há modos de execução perfeitamente autónomos. VI. O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado de duas formas distintas: (i) pelo emitente das faturas que as entrega a outrem; (ii) por aquele a quem as faturas falsas são entregues e que, por seu turno, as inclui na sua conta-corrente para efeitos de IVA. VII. Num e noutro caso o crime consuma-se em momentos diferentes: aquele que emite uma fatura falsa e a entrega a um terceiro, com a finalidade de este se aproveitar dela para cometer o crime de fraude fiscal, vê o seu crime consumado quando entrega a fatura; aquele que recebe a fatura falsa (isto é, sem que tenha havido qualquer transação) só comete o crime quando incluir a falsa operação numa declaração fiscal. ”. *Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça Secções Criminais*. De 06/10/2004. Proc. n.º 2012/04 - 3.ª Secção. Antunes Grancho (relator), [Em linha]. Disponível em: <<https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/criminal2004.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2022. p. 7.

<sup>215</sup> Tenha-se em atenção o art. 30.º do CP e o Direito Penal comum onde: “(...) II - A figura do crime continuado constitui uma excepção à regra do concurso no caso de pluralidade de infracções, quando concorrem determinados requisitos mitigadores da culpa, tais como plúrima realização do mesmo tipo de crime; homogeneidade da forma de execução; lesão do mesmo bem jurídico; unidade de resolução; situação exterior favorável.(...) IV - Em tais situações, como é entendimento uniforme, a multiplicidade de condutas violadoras do mesmo tipo legal, tomadas na mesma ocasião ou em ocasiões imediatamente sucessivas, em execução de um mesmo e único projecto criminoso corresponde à comissão de um só crime”. *Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça Secções Criminais*. Proc. n.º 2012/04 - 3.ª Secção. Antunes Grancho (relator), [Em linha]. Disponível em: <<https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/criminal2004.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2022. p. 7.

<sup>216</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 227.

### 3.8 O limiar quantitativo no crime de Fraude Fiscal

Como referido supra, para que ocorra o crime de fraude fiscal é necessário que a diminuição das receitas tributárias suscetível de ser causada pela conduta típica indevida não seja inferior a € 15 000<sup>217</sup>. Por seu turno, os fatos que consubstanciem vantagem ilegítima inferior a 15.000 euros não realizam, materialmente, nem o crime de fraude fiscal, simples ou agravado, nem a falsificação ou a burla do Código Penal<sup>218</sup>. Coloca-se então a questão se a natureza desse limite trata-se de um elemento do tipo ou de uma condição objetiva de punibilidade. O debate também é essencial para delimitar os contornos fronteiriços entre aquela norma e os ilícitos contraordenacionais previstos nos artigos 118.º e 119.º.<sup>219</sup>

Poderia argumentar-se o elemento literal, referente ao limiar quantitativo na fraude fiscal, é uma mera condição de punibilidade, principalmente ao se efetuar a comparação entre a disposição no n.º 1, do art. 103.º, do RGIT, com o exposto no número 1 do artigo 106.º, do RGIT, referente à fraude contra a Segurança Social “Constituem fraude contra a segurança social as condutas (...) com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem ilegítima de valor superior a €7500.”<sup>220</sup>

Contudo, tal como já anteriormente debatido, o que permite distinguir o “facto tributário” não penal do “facto tributário” para efeitos de ilícito penal é essencialmente o que se contém no corpo do n.º 1 do art. 103.º (elemento normativo e subjectivo). Deste modo, quando o n.º 2 do art. 103.º se reporta aos “fatos previstos nos números anteriores”, contempla

---

<sup>217</sup> art. 103º nº 2 do R.G.I.T.: “Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.”

<sup>218</sup> 7. Ac. TRE de 8-01-2013 : 1. O valor de 15.000 euros previsto no art. 103º nº 2 do RGIT integra o tipo de ilícito e estende-se ao tipo qualificado do art. 104º do RGIT, que não prevê um tipo autónomo mas um conjunto de circunstâncias qualificadoras do ilícito base. 2. A opção do legislador português foi a de criação de um regime penal fiscal extravagante, autónomo, completo e fechado, que centraliza e trata determinados ilícitos, excluindo a aplicação do direito penal de justiça quando estão em causa exclusivamente interesses do Estado. 3. E se este regime penal especial não pune determinada conduta, é ilegal e inconstitucional a procura de norma incriminadora no Código Penal, que aparentemente o prossiga. 4. Os factos que consubstanciem vantagem ilegítima inferior a 15.000 euros não realizam, materialmente, nem o crime de fraude fiscal, simples ou agravado, nem a falsificação ou a burla do Código Penal. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, **Processo n.º 113/10. 0TAVVCE1**. (08/01/2013), Relator: João Gomes de Sousa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e7ca2a9a920a8a3580257de10056fa58?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>219</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 305.

<sup>220</sup> COSTA, *op. Cit*, p.111.

o corpo do n.º 1 e suas diversas alíneas, *in totum*, de modo que, só nesse conjunto se mostram reunidos os elementos do crime.

Consequentemente, para Germano Marques da Silva, o limiar quantitativo do crime trata-se de um elemento do tipo, de modo que o valor tem de ser abrangido pelo dolo do agente.

A jurisprudência é no sentido de que, o valor de 15.000 euros previsto no n.º 2, do art. 103.º do RGIT, integra o tipo de ilícito e estende-se ao tipo qualificado do art. 104.º do RGIT<sup>221</sup>, que não prevê um tipo autónomo mas um conjunto de circunstâncias qualificadoras do ilícito base.<sup>222</sup> Neste sentido, por exemplo, se cada parcela da conduta a respeito ao IVA, visava a obtenção de vantagem patrimonial correspondente ao reembolso do imposto inferior a 15.000,00 euros, tem-se um bem jurídico-penalmente irrelevante, tendo sido tal conduta, despenalizada com a entrada em vigor do referido diploma legal<sup>223</sup>.

---

<sup>221</sup> “(...) I. Os crimes fundamentais contêm o tipo objectivo de ilícito na sua forma mais simples; constituem, por assim dizer, o mínimo denominador comum da forma delitiva; conformam o tipo-base cujos elementos vão pressupostos nos tipos qualificados e privilegiados. II. Nessa medida, o limite quantitativo do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, constituindo um elemento do tipo de ilícito do crime de fraude fiscal, é também aplicável á fraude qualificada tipificada no artigo 104.º do mesmo diploma”. PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, **Processo n.º 44/03**. 01DGRD.C2 . (12/03/2014), em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov.

<sup>222</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, **Processo n.º 113/10**. 0TAVVC.E1, (08/01/2013), Relator: João Gomes de Sousa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e7ca2a9a920a8a3580257de10056fa58?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

<sup>223</sup> . Ac. TRP de 9-04-2014 : I. Através da emissão de faturas falsas, o agente visa documentar operações económicas que não são verdadeiras, porque não existem ou pelo menos não existem nos exatos termos que aparentam. O objetivo que subjaz á emissão de faturas falsas radica frequentemente na documentação falsa de custos fiscais, assegurando, deste modo, a diminuição de lucros com con-sequências na determinação da matéria coletável (IRC) ou mesmo a obtenção ilícita de reembolsos fiscais (IVA). II. A falsidade fiscal e a simulação constituem realidades diferentes, uma vez que a primeira se reporta ao documento e a segunda ao conteúdo do negócio celebrado: no caso da falsidade existe uma divergência intencional entre a declaração e a realidade (falsidade intelectual) ou entre a declaração e o seu suporte escrito (falsidade material); na simulação verifica-se uma divergência intencional entre a vontade e a declaração negocial, sendo verdadeiro o documento que a incorpora. III. Apurada a utilização de documento falso para efeitos de determinação da matéria coletável ou de obtenção de reembolso fiscal, acompanhado da consciência e vontade da realização do tipo de ilícito, tanto basta para responsabilizar o utilizador pelo crime de fraude fiscal, verificados que se mostrem todos os restantes elementos objetivos do tipo. IV. O limite de 15.000,00 euros, limite negativo e quantitativo da incriminação, tem o seu espaço de aplicação tanto em sede do tipo base como do tipo qualificado de fraude fiscal [art. 103.º e 104.º do RGIT]. V. O princípio geral é o de que a lei que cria contraordenações só se aplica aos factos praticados depois da sua entrada em vigor [art. 3.º do RGCOC]. VI. Assim, se não existir uma norma geral que estabeleça o regime transitório das leis que convertem crimes em contraordenações, ou uma norma na própria lei que opere tal conversão, conclui-se que a lei nova é despenalizadora. VII. A parcela da conduta dos arguidos que respeita ao IVA, porque cada uma das declarações apresentadas que visavam a obtenção de vantagem patrimonial correspondente ao reembolso do imposto é inferior a 15.000,00 euros, tornou-se, com a entrada em vigor da nova redação do art. 103.º do RGIT, jurídico-penalmente irrelevante, tendo sido despenalizada.

A tal propósito, Luís dos Milagres e Sousa atenta sobre o problema dessa concepção, pois a atual estrutura destes crimes pode levar ao favorecimento de situações injustas: Por exemplo, quem, astuciosamente, efetuar regularmente fraudes abaixo do limite de punibilidade, que se pode afirmar não ser insignificante, só é punível através de contraordenações, enquanto quem cometer apenas uma infracção com o valor do limite de € 15.000 poderá ser processado criminalmente. Portanto, se cada declaração exibida contivesse em si mesma a pretensão de obter uma vantagem patrimonial inferior a 15.000€, independentemente do número de declarações a que um único procedimento dê lugar, poderia sustentar-se que não haveria crime. Para Nuno Pombo, estaríamos perante um regime invulgar e de injustificado formalismo, que estabeleceria uma disciplina sem critério e que não respeitaria o princípio da igualdade, pois trataria de forma diferente situações idênticas<sup>224</sup>.

Importa, finalmente, acentuar que todos os crimes tipificados no RGIT são crimes dolosos. Não há crimes tributários puníveis por negligência. Enquanto pressuposto do crime, tal dolo pode assumir as modalidades de dolo direto, necessário ou eventual (art. 14.º do CP), mas relativamente a alguns crimes a lei limita a espécie de dolo<sup>225</sup>.

### **3.9 Os agentes do crime: quanto à autoria**

Aprofundando a análise do art. 103.º, tem-se a discussão sobre os agentes ativos do crime. Questiona-se se o crime de fraude fiscal é um crime comum ou um crime próprio (específico). A distinção é relevante, nomeadamente no que se refere aos institutos da comparticipação e da atuação em nome de outrem.

---

<sup>224</sup> COSTA, *op. Cit.*, p.115.

<sup>225</sup> Conforme esclarece Germano Marques da Silva: “Relativamente a alguns dos crimes (v.g., art. 88.º - Frustração de créditos, art. 89.º - Associação criminosa, art. 96.º - Introdução fraudulenta no consumo, art. 100.º - Recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro, art. 101.0 - Auxílio material) a lei exige o dolo específico, ou seja, o tipo legal exige uma intenção específica na realização da conduta (delito de intenção).” SILVA, *op. Cit.*, p. 54.

Se apenas aquele que possui o dever e o poder de realizar a declaração poderá ser sujeito ativo do crime de fraude<sup>226</sup>, poder-se-á considerar que estamos mesmo diante de um crime próprio ou específico. É como entende Germano Marques da Silva, uma vez que na relação tributária o sujeito passivo só pode ser a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de fato ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsáveis<sup>227</sup>. Também só pode ser autor de um crime de fraude fiscal na modalidade de “ocultação” a que se refere a a alínea a), do n.º 1, do art. 103.º do RGIT aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração<sup>228</sup>. Portanto, para o autor, o crime de fraude fiscal é, pois, um crime específico ou próprio<sup>229</sup>.

A jurisprudência, contudo, é no sentido de que trata-se a crime comum, na medida em que pode ser praticado por qualquer pessoa: “o crime de fraude fiscal constitui um crime comum e não um crime próprio ou específico de sujeitos passivos de imposto, uma vez que da norma em análise não resulta nenhuma delimitação expressa em relação à autoria”.<sup>230</sup>

---

<sup>226</sup> Artigo 18.º Sujeitos 1 - O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante. 2 - Quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo. 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável. 4 - Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.

<sup>227</sup> Art. 18., n.º 3, da LGT

<sup>228</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, **Processo n.º 1/05**. 2JFLSB.L1-3. (18/07/2013), em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>229</sup> “No que respeita aos agentes, os crimes tributários ora são crimes comuns ora são crimes próprios. Frequentemente, a formulação dos tipos legais parece descrever um crime comum, mas a sua realização exige uma determinada qualificação do sujeito ativo, uma relação especial do sujeito com o bem jurídico tutelado, o que faz com que na verdade se trate de crimes próprios”(SILVA, 2018, p. 59).

<sup>230</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Processo n.º 105/11.2IDCBR.C1. (02/10/2013), Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

### 3.10 Fraude Fiscal Qualificada

Como referimos já, os crimes fundamentais contêm o tipo objetiva de ilícito na sua forma mais simples, constituem, assim, o mínimo denominador comum da forma delitiva, conformam o tipo-base cujos elementos vão pressupostos nos tipos qualificados e privilegiados. Para que se proceda a uma qualificação do crime de fraude fiscal é necessário que se verifique a acumulação de uma ou mais circunstâncias estabelecidas no número 1 do artigo 104.º, a saber:

- 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, exibir 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.

A este respeito é de se acrescentar uma questão, que suscita divergências a nível da jurisprudência, a de se saber se para que se consume o referido crime basta a verificação dos números 1 e 2 do artigo 104.º, não se exigindo um determinado valor de vantagem patrimonial, ou se à semelhança do artigo 103.º número 2, o limiar quantitativo integra um elemento do tipo. Como referido supra, o limite quantitativo do n.º 2 do artigo 103.º do R.G.I.T, constitui um elemento do tipo de ilícito do crime de fraude fiscal, sendo, portanto, aplicável também à fraude qualificada tipificada no artigo 104.º do mesmo diploma<sup>231</sup>.

Contudo, uma faixa minoritária da doutrina entende pela não aplicação do limiar quantitativo, em relação ao crime de fraude fiscal qualificada: os fundamentos desta posição têm-se baseado em primeiro lugar no fato do artigo 103.º, número 2, do RGIT tipificar que se

---

<sup>231</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, **Processo n.º 44/03**. 01DGRD.C2 (12/03/2014), em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov.

aplica relativamente aos fatos previstos nos números anteriores, o que parece demonstrar que o legislador não pretendeu abranger as circunstâncias previstas noutros artigos.

Somos de crer - conforme maioria da jurisprudência e da doutrina - que o limite quantitativo do artigo 103.º, número 2 é aplicável, pois que é elemento do crime do artigo 103.º e o artigo 104.º refere-se aos fatos previstos no artigo anterior. O elemento quantitativo é elemento do fato típico previsto no art. 103.º.<sup>232</sup>

Impõe-se sublinhar que nos casos de concurso de no(art.exemplo, falsificação documento e fraude fiscal qualificada), sendo estabelecidas as correlações abstratamente possíveis entre RGIT e Código Penal, a absolvição do crime de fraude fiscal qualificada, não impede a condenação pela prática de falsificação<sup>233</sup> (alínea a), n.º 1, do art. 256.º do Código Penal) uma vez que se encontrava em concurso legal (aparente ou impuro) ou mero concurso de normas com aquele, mercê da cessação do princípio da especialidade<sup>234</sup>.

### 3.11 Simulação

A alínea c), do n.º 1, do art. 103.º do RGIT, atribui ao negócio simulado a possibilidade de ser um meio para o cometimento da fraude fiscal:<sup>235</sup>

Neste ponto, trataremos essencialmente a simulação fiscal enquadrada no crime de fraude fiscal<sup>236</sup>: conceito, diferenças desde dois institutos, características e os vários elementos

---

<sup>232</sup> (SILVA, 2018, p. 235)

<sup>233</sup> No Brasil, observa-se o mesmo, conforme seguinte Ementa: CONTRABANDO. DIFERENÇA ENTRE FRAUDE PENAL E FRAUDE FISCAL. a absolvição no foro criminal não importa, necessariamente, na exclusão da responsabilidade de natureza fiscal. autonomia das esferas administrativa e fiscal e da criminal. recurso extraordinário não conhecido. BRASIL - **RE 62577 / SP** – (05/12/1968), em conferência. Relator: Min. Evandro Lins. [Em linha]. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur47250/false> >. Acesso em: 31 jul. 2023.

<sup>234</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, **Processo n.º 257/07**. 6IDPRT.P1 (06/02/2013), em conferência. Relator: Castela Rio. Porto. [Em linha]. Disponível em: < <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument> >. Acesso em: 10 nov. 2023

<sup>235</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 113.

<sup>236</sup> Artigo 103.º: Fraude: 1 - Constituem fraude fiscal, (...) 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: c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

que qualificam este tipo de ilícito para que se possa chegar à uma possível conclusão quanto a adequação da criminalização, posto que o crime de fraude fiscal, assim como este é, e deve ser, claramente distinguido e não mesclado com o conceito autónomo da simulação fiscal.<sup>237</sup>

Conforme consta no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 9/04/2014, a falsidade fiscal e a simulação constituem realidades diferentes, uma vez que a primeira se reporta ao documento e a segunda ao conteúdo do negócio celebrado: no caso da falsidade existe uma divergência intencional entre a declaração e a realidade (falsidade intelectual) ou entre a declaração e o seu suporte escrito (falsidade material); na simulação verifica-se uma divergência intencional entre a vontade e a declaração negocial, sendo verdadeiro o documento que a incorpora<sup>238</sup>.

Contudo, caracterização e qualificação desta norma incriminadora de perigo, não se revela simples. Convém esclarecer que o legislador importou o instituto da simulação do direito civil para o sistema fiscal, ainda que adaptado aos princípios do Direito Fiscal: “Aquando desta “importação”, sucede também a respetiva intervenção penal, passando a simulação a constar numa das alíneas previstas e punidas pelo crime de fraude fiscal, constante do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).”

Na legislação portuguesa, a simulação está prevista no artigo 39º da Lei Geral Tributária, dispondo que “Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”. Costuma distinguir-se, pois, a simulação em absoluta e relativa. Deste modo, a simulação será relativa se as partes celebraram um determinado negócio jurídico, tendo, no entanto, a intenção de celebrar outro, distinto do primeiro<sup>239</sup>, e, será absoluta nos casos em que as partes celebram um contrato jurídico quando, na verdade, não querem celebrar negócio.<sup>240</sup> Conforme esclarece Luís Milagres e Sousa, na simulação absoluta, só existe um negócio simulado, porque nunca houve intenção de se fazer algum negócio<sup>241</sup>.

---

<sup>237</sup> O anterior crime de fraude fiscal passa a dividir-se na fraude fiscal simples, regulada no art. 103.º, e na fraude fiscal qualificada, regulada no art. 104.º, ambos do RGIT.

<sup>238</sup> PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, **Processo n.º 31/06. 7IDVRL.P1.** (09/04/2014), 1ª secção. Relatora: Eduarda Lobo. Porto. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/58de270d520a3d9280257cca00466c68?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023

<sup>239</sup> Com efeito, a lei refere-se apenas à simulação relativa e não à simulação absoluta.

<sup>240</sup> E SOUSA, *op. Cit.*, p. 55.

<sup>241</sup> *Ibid.*

Não obstante, tem-se uma simulação quando “as partes, mediante acordo, de modo consciente e intencionado, projetam uma declaração negocial que não corresponde à sua vontade real e efetiva, com o objetivo último de prejudicar outrem (*animus nocendi*) ou, pelo menos, de enganar terceiros (*animus decipiendi*)”.<sup>242</sup>

Ainda neste sentido, o artigo 240.º do Código Civil português determina quanto à simulação que: “Se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado”. O n.º 2 do referido artigo ainda determina que o negócio simulado é nulo<sup>243</sup>. Como escreve Helena Moniz, “o que verdadeiramente se passa na simulação é o fato de o documento retratar fielmente a declaração produzida pela parte; porém, esta não reproduz a vontade real dos declarantes”.<sup>244</sup>

A simulação depende do preenchimento de três elementos estruturantes, a saber: a) Existência de um *pactum simulationis*, ou seja, de um acordo entre as partes de materialização da própria simulação; b) Marcado por uma divergência intencional entre a declaração negocial<sup>245</sup> (elemento objetivo) e a vontade real (oculta) das partes (elemento volitivo subjetivo); c) E com a finalidade de enganar terceiros.<sup>246</sup>

Porém, o simples fato de o negócio simulado ser nulo não significa que o negócio dissimulado seja considerado fato tributário, correspondente ao tipo legal de incidências. Faz-se necessário que o reconhecimento da simulação seja acompanhado da decisão declaratória da efetividade do objeto do negócio real e da sua correspondência a um certo tipo de incidência real.<sup>247</sup>

---

<sup>242</sup> FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves. **A simulação de negócios em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, 2017. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/50475>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2021. p.23

<sup>243</sup> “Partindo do primeiro requisito da simulação, o pacto simulatório, através do qual os simuladores acordam e delineiam toda a estratégia simulatória, permite distinguir a simulação da figura da reserva mental, art.º 244.º do CC. Nesta última o intuito do declarante é enganar o próprio declaratório, de forma unilateral, não existindo, portanto, acordo entre o declarante e o declaratório sobre a aparência criada, prejudicando a validade da declaração”. FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves. *A simulação de negócios em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado*. 2017. Tese de Doutorado.

<sup>244</sup> In *Faturas Falsas – Burla ou Simulação Fiscal*, Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Tomo XLIII, nº 247-249, Universidade do Minho. p. 325.

<sup>245</sup> A este respeito é de se acrescentar: “O valor declarado poderá ser superior ou inferior, consoante a finalidade e o tipo de imposto que se pretenda evadir. Todavia, há que considerar também uma simulação integral, como a que é feita quando se simula uma doação a terceiros, por exemplo a favor dos filhos”. DE SOUSA, *op. Cit*, p. 62.

<sup>246</sup> *Ibid.*, p. 24.

<sup>247</sup> MARQUES, *op. Cit*, p.13

Para além do mais, importa esclarecer quais as condutas que serão suscetíveis de integrarem uma situação de simulação fiscal, posto que nem todas as condutas simulatórias tributárias poderão, de uma forma quase que automática, serem também integradas no conceito penal, sem qualquer ponderação prévia: “A aplicação de uma sanção de natureza punitiva, neste caso, por fraude fiscal, terá de cumprir mais requisitos do que a única existência de uma conduta simulatória, sob pena de não estarem salvaguardados direitos e garantias constitucionalmente protegidos.”<sup>248</sup>

A este respeito é de se acrescentar ainda que a simulação é obrigatoriamente realizada por mais do que uma pessoa. Sendo a fraude fiscal um crime comum, Luís Milagres e Sousa conclui assim que todos os casos de simulação haja comparticipação, pois importa haver um acordo de vontades para que seja cometida a fraude.

---

<sup>248</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 130.

#### 4. Capítulo IV – Análise do bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal no art. 103.º n.1, c

##### 4.1 Bem jurídico: modelos típicos e adoção do legislador português

Como elemento teleológico dos crimes fiscais, aborda-se o bem jurídico protegido e aos valores que se pretendem defender. A matéria suscita dúvidas no direito penal secundário, principalmente quando dos crimes de fraude fiscal, visto que o conceito específico de bem jurídico não é matéria tão simples de se perfazer: “(...) ao contrário dos crimes clássicos o bem jurídico no direito penal secundário não tem contornos definidos, concretamente apreensível, que funcione como um *constituens*, ao invés, o objeto da proteção penal é um constituto, resultante de objetivas e estratégias de política criminal previamente traçados.”<sup>249</sup>

É frequente a invocação a propósito deste crime que a proteção de interesses de cunho marcadamente colectivo poderia colidir com o direito de necessidade, nos termos das alíneas b) e c) do 34.º do CP: sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado e razoabilidade de imposição ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado. A jurisprudência (com rara unanimidade) é no sentido de que o direito de necessidade é incompatível com os crimes tributários dos quais tutelam um bem jurídico sensivelmente superior, porque coletivo ou supraindividual ao protegido pelo direito de necessidade. Germano Marques da Silva ressalta ainda que não seria razoável impor o sacrifício daqueles interesses coletivos para satisfação de interesses particulares<sup>250</sup>.

A propósito, são essencialmente duas as correntes doutrinárias que percorrem o conceito de bem jurídico nos crimes tributários: as teorias patrimonialistas e as teorias funcionalistas.<sup>251</sup> Com efeito, torna-se necessário aprofundar no estudo acerca desses dois institutos e analisar como eles se manifestam no direito português.

---

<sup>249</sup> ARAÚJO, *op. Cit.*, p. 68.

<sup>250</sup> SILVA, *op. Cit.*, p.64.

<sup>251</sup> NETO, Souza Mello Neto. **A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>>. Acesso em: 15 fevereiro 2021. p. 1.

Nas concepções Patrimonialistas, o bem jurídico é o erário, ou seja, é o conjunto de bens pertencentes ao Estado, arrecadados pela atividade tributária. Aqueles que defendem esta teoria “identificam o bem jurídico protegido como o patrimônio público, ou seja, o próprio erário.”<sup>252</sup> É uma prestação patrimonial porque é avaliável em dinheiro, sendo o pagamento regra geral pecuniário (em dinheiro), embora em determinados casos possa ser feito em espécie, quando existe a entrega de bens móveis ou imóveis.<sup>253</sup>

Nos termos do n.º 1, do art.103.º da Constituição da República Portuguesa, a função do tributo é a obtenção de receitas destinadas à “...satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”. Sendo evidente que a constituição portuguesa também tem em conta as funções extrafiscais do tributo: “Se a fonte de legitimação do sistema fiscal é a Constituição, é também dela que decorre o dever de cumprir os deveres tributários fundamental, nomeadamente o dever de pagar impostos fundamentais”.<sup>254</sup>

É neste prisma que se baseia a teoria funcionalista que subdivide-se em várias categorias que comportam o crime tributário como ofensa à função tributária, ao poder tributário, ao sistema económico, ou ao sistema tributário. Portanto, para a vertente funcionalista, o crime tributário não atenta apenas contra o erário público, mas sim, muito mais gravoso, pois ofende um dever do contribuinte que deriva da função tributária do Estado: “o não cumprimento do dever de pagar tributo tem consequências para toda a economia e sociedade, não apenas para o erário público.”<sup>255</sup>

Daqui resulta a justificação para a tutela penal dos deveres tributários, punindo-se os atos mais graves desse dever, já que ocorre a violação do dever de solidariedade. O imposto não é mais um ato de sujeição ao poder do soberano mas sim, um atributo da cidadania: “o preço de pertencer a uma comunidade, à comunidade constituída em Estado de direito democrático, é manifestação do dever de solidariedade dos cidadãos para com a comunidade(...)”.<sup>256</sup>

Todavia, para Susana Maria Aires de Sousa<sup>257</sup>, a construção funcionalista possui um equívoco, pois tende a confundir a ratio legis da incriminação e o conceito de bem jurídico-

---

<sup>252</sup> *Ibid.*, p.5.

<sup>253</sup> ARAÚJO, *op. Cit*, p.15.

<sup>254</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 33.

<sup>255</sup> SALGUEIRO, *op. Cit*, p. 83.

<sup>256</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 33.

<sup>257</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p.270.

penal: “o bem jurídico seria as funções do tributo e das normas tributárias em si, sem qualquer bem jurídico penal concretizado.”<sup>258</sup>

Conforme já singelamente descrevemos, para a corrente patrimonialista as receitas tributárias é que seriam o verdadeiro bem jurídico protegido dos crimes fiscais. Esta concepção patrimonialista está orientada em subdivisões: pontuada no princípio do benefício onde cada indivíduo deve ser tributado de acordo com os benefícios que colhe dos bens públicos, aqui as Infracções tributárias teriam por finalidade a proteção de créditos devidos ao Estado, como proteção patrimonial “individual” do Estado poder.<sup>259</sup> Uma construção deste tipo coloca o acento tónico no desvalor do resultado. Nas palavras de Susana Maria Aires de Sousa: “Um primeiro modelo confere ao bem jurídico uma natureza patrimonial, traduzida na obtenção integral e tempestiva das receitas fiscais provenientes de cada tipo de imposto. A infracção fiscal surge, neste modelo, predominantemente conformada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, concretizado no não pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido.”<sup>260</sup>

Deste modo, na teoria patrimonialista pura “o direito fiscal assumiria, assim, carácter de direito privado, enquadrando-se quase no direito das obrigações”.<sup>261</sup> Porém, se assim fosse, o legislador estaria a punir o indivíduo por conta de meros créditos do Estado, equiparando os tributos aos restantes créditos civis.<sup>262</sup>

Para além do mais, a prisão civil por dívidas não é admitida por ser ato contrário à noção de liberdade e dignidade humana, considerando-se que esta proibição é princípio decorrente da Constituição da República Portuguesa que em seu n.º 1, art. 27.º, prestigia o direito à liberdade e à segurança. Afinal, “privar um indivíduo da liberdade, só porque ele não dispõe de meios materiais para cumprir as suas obrigações contratuais contende com o respeito pela dignidade da pessoa humana”.<sup>263</sup>

---

<sup>258</sup> SALGUEIRO, *op. Cit*, p. 83.

<sup>259</sup> SALGUEIRO, *op. Cit*, 2019.

<sup>260</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p.75.

<sup>261</sup> *Ibid.*, p. 86

<sup>262</sup> SOUSA, 2010, p. 28.

<sup>263</sup> *Ibid.*

O artigo 11.º Do Pato Internacional dos Direitos Civis e Políticos, determina: “Ninguém será encarcerado pelo simples fato de não poder cumprir uma obrigação contratual”<sup>264</sup>. Por outro lado, o n.º 4, do art. 1.º do Protocolo n.º 4 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, estabelece: “Ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual.”<sup>265</sup>

A proteção das obrigações contratuais do cidadão deverá ser feita pelas sanções aplicáveis no âmbito do direito privado e não em matéria de direito penal, o que de fato fere os princípios da necessidade das restrições dos direitos fundamentais, nos termos do n.º 2, do art.18.º da Constituição da República Portuguesa, bem como ao princípio da culpa decorrente da dignidade da pessoa humana, nos termos do artigo 1º também da CRP.

Pelo exposto é que a concepção da teoria patrimonialista tem caminhado para uma nova vertente: “o crime fiscal lesa ou põe em perigo o erário público ou seja, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido”.<sup>266</sup>

A finalidade das sanções das Infracções tributárias sobre esta vertente, seria os crimes de dano infligidos contra o patrimônio público, ou “erário público”.

O problema dessa concepção é a apresentação de um bem jurídico de forma muito genérica. Para além do mais, comparado as vantagens retiradas por cada infrator, o desvalor deste bem jurídico (patrimônio do Estado) seria ínfimo. Devemos também considerar que os crimes de danos já estão previstos no Código Penal, o que por si já não justifica a proteção penal das ilicitudes tributárias.<sup>267</sup>

Nas palavras de Carina Alina Costa “não seriam tuteladas as ilicitudes que não retiram o patrimônio ao Estado mas que põem em causa na mesma o sistema tributário (desobediência, p. ex.).”<sup>268</sup>, ou seja: “(...) o critério patrimonial impõe limites à tipicidade penal, que se traduzirá em consequências pouco satisfatórias, do ponto de vista político-criminal, uma vez que, com este critério iria deixar-se de fora da proteção penal, as condutas faltosas desobedientes, ou sem qualquer intenção de enriquecimento.”<sup>269</sup>

---

<sup>264</sup> EUROPA. **Convenção Europeia dos Direitos Humanos**. Protocolo n.º 4, 1950. Disponível em: <[https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/convention\\_por.pdf](https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/convention_por.pdf)>. Acesso em: 03 de março de 2021.

<sup>265</sup> ONU. **Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e políticos**, 1966. Disponível em: <<http://www.cne.pt/content/onu-pacto-internacional-sobre-os-direitos-civis-e-politicos>>. Acesso em: 03 de março de 2021.

<sup>266</sup> SILVA, *op. Cit*, p. 57.

<sup>267</sup> SALGUEIRO, *op. Cit*, p. 88.

<sup>268</sup> *Ibid.*, p. 88.

<sup>269</sup> COSTA, *op. Cit*, p. 88.

Para Luís dos Milagres e Sousa, cabe ainda outra crítica: a amplitude de formação do próprio bem jurídico nas teorias patrimonialistas, afinal: “As operações financeiras do Estado, nomeadamente as do produto de operações relativas à dívida pública e operações com divisas ou metais preciosos, integram o erário.”<sup>270</sup>

Para Susana Aires Sousa, o bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais seria as receitas fiscais. Porém, Luís dos Milagres e Sousa discorda ao afirmar que: “limitar o bem jurídico às ofensas contra as receitas tributárias implicaria a exclusão da burla tributária do conjunto dos crimes tributários.”<sup>271</sup> Para o autor, porém, esta definição pode ser apropriada ao crime de fraude fiscal (crime objeto preponderante desta pesquisa).

No direito português ainda é possível verificar uma perspectiva mista, que adota uma solução intermédia, ou uma perspectiva “pluriofensiva” que se sustenta na proteção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal. Para Silva Dias, esta seria a opção do legislador português<sup>272</sup>. Há, por sua vez, quem defenda que o interesse é puramente patrimonial: “a posição que nos parece mais correcta, nos dias de hoje, é afirmar que nos crimes provenientes de infracções tributárias o bem jurídico penal é o património financeiro do Estado (...)”.<sup>273</sup>

No que respeita ao crime de fraude fiscal, a jurisprudência parece inclinar para uma teoria mista do bem jurídico, de modo a conjugar a proteção das duas ordens de valores: de um lado, o património, do outro o dever de verdade e transparência. Somos de crer que foi essa a solução do legislador português, que preferiu delinear a factualidade típica da infração seguindo as linhas deste compromissório modelo<sup>274</sup>. Sendo evidente o caminho evolutivo e progressivo dos crimes tributários, percebe-se que o crime de fraude fiscal pode ser construído ora como um crime de dano contra o património - e logo como uma infração cuja consumação requer a efetiva produção de um prejuízo patrimonial – ora como uma infração que se esgota na violação dos deveres de informação e de verdade que impendem sobre o sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>275</sup>

---

<sup>270</sup> SOUSA, 2020, p. 93.

<sup>271</sup> E SOUSA, *op. Cit.*, p. 94.

<sup>272</sup> ARAÚJO, *op. Cit.*, p. 88.

<sup>273</sup> SOUSA, 2010, p. 94.

<sup>274</sup> PORTUGAL - **Processo n.º 1/05**. 2JFLSB.L1-3. (18/07/2013), em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

<sup>275</sup> *Ibid.*

## 4.2 Análise Crítica: Nossa Opinião

A análise do bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal, conforme descrito na alínea c) do n.º 1 do art. 103.º do RGIT, revela a complexidade inerente à definição desse conceito no âmbito do direito penal tributário. Diferentemente dos crimes clássicos, onde o bem jurídico apresenta contornos claros e definidos, no direito penal secundário, especialmente em relação aos crimes tributários, o bem jurídico assume uma natureza mais abstrata e estratégica, resultante de políticas criminais previamente estabelecidas.

O debate doutrinário entre as teorias patrimonialistas e funcionalistas exemplifica a dificuldade em estabelecer um consenso sobre o que constitui o bem jurídico nesses crimes. As teorias patrimonialistas, que enxergam o erário como o principal bem jurídico protegido, apresentam limitações evidentes, ao reduzir o crime tributário a uma simples ofensa patrimonial contra o Estado, ignorando a dimensão mais ampla das consequências sociais e econômicas dessas infrações.

Por outro lado, a teoria funcionalista, ao considerar o crime tributário como uma ofensa à função tributária e ao dever de solidariedade do cidadão, oferece uma visão mais abrangente e condizente com a realidade social contemporânea. No entanto, essa abordagem não está isenta de críticas (como bem aponta Susana Maria Aires de Sousa) ao confundir a *ratio legis* da incriminação com o próprio conceito de bem jurídico penal.

A posição do legislador português, que parece adotar uma perspectiva mista ou pluriofensiva, reflete uma tentativa de harmonizar as duas abordagens, reconhecendo tanto a proteção do patrimônio público quanto a importância dos deveres de verdade e lealdade fiscal. Essa escolha demonstra um avanço no entendimento dos crimes tributários, ao reconhecer que a fraude fiscal pode constituir não apenas um crime de dano patrimonial, mas também uma infração que atenta contra a transparência e a integridade do sistema tributário.

Em última análise, a evolução da jurisprudência e da doutrina portuguesa sugere que o crime de fraude fiscal deve ser entendido de forma multidimensional, englobando tanto a proteção do patrimônio público quanto a preservação dos valores de verdade e lealdade que sustentam o contrato social entre o Estado e os cidadãos. Essa perspectiva mais holística não apenas reforça a legitimidade das sanções penais aplicáveis, mas também alinha a proteção jurídica com os princípios constitucionais de liberdade, dignidade e solidariedade.

## 5. CAPÍTULO V – CONCLUSÃO

As infrações tributárias possuem uma expressão quantitativa de relevo e constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva, de interesses da comunidade e pautada na repartição justa dos rendimentos e da riqueza, da igualdade e justiça social, assim como a diminuição das desigualdades<sup>276</sup>.

José de Campos Amorim ressalta que os Estados são forçados a modificar seus sistemas fiscais tradicionais para lidar com a evasão e evasão fiscais. Isso não ocorre apenas porque os próprios contribuintes participaram de esquemas abusivos de planejamento tributário e contornaram o pagamento de impostos, mas também porque alguns países adotaram medidas fiscais injustas para competir ou estabelecer um sistema tributário preferencial, o que constitui fator de distorção e injusto.<sup>277</sup>

A União Europeia possui o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, aprovado em 1 de dezembro de 1997 pelo Conselho da União Europeia e pelos Ministros das Finanças dos Estados membros. Este documento centra-se nas várias medidas tomadas pela Comissão para eliminar os diferentes níveis de tributação na Comunidade Europeia. O Conselho convida os Estados-membros a cooperarem plenamente na luta contra a evasão e a fraude fiscais, nomeadamente no âmbito do intercâmbio de informações entre os Estados-membros, nos termos das respectivas legislações nacionais.<sup>278</sup>

A tal propósito, Luís dos Milagres e Sousa atenta sobre a tendência quase que "natural" dos crimes tributários serem repetidos, causando assim, graves danos no sistema fiscal: “Excepção feita aos crimes de simulação com fins específicos, existe uma propensão dos agentes para os repetirem, tanto pela própria facilidade na replicação de situações, como pelo lapso de tempo que normalmente decorre entre o proveito do crime, a sua eventual detecção e o procedimento criminal”.<sup>279</sup>

---

<sup>276</sup> *Ibid.*, p.29.

<sup>277</sup> E SOUSA, *op. Cit*, p.2.

<sup>278</sup> União Europeia, **Código de Conduta, fiscalidade das Empresas**, Lisboa, CEF, 2000.

<sup>279</sup> E SOUSA, *op. Cit*, p. 105.

Os contribuintes costumam usar a simulação como um meio de distorcer o impacto económico por trás dos fatos jurídicos. Contudo, quando a simulação e a fraude atingem o seu objetivo, quem efetivamente é afetado, ao final, é toda a sociedade e o próprio contribuinte.

Noutro plano, há uma certa banalização social das condutas criminosas fraudulentas, muitas vezes justificada pela falta de condições financeiras individuais ou empresariais, ou até mesmo, pela falta de clareza do grandiloquo sistema de tributação: “Mas, como vimos extensamente, a multiplicidade fiscal, decerto labiríntica, a que chegamos hoje parece quase irreduzível, e o remédio é sofrê-la como fatalidade (...)”<sup>280</sup>

Acresce ainda a tudo isto que, o grau de censura social, apesar de ter vindo a aumentar ao longo do tempo, ainda é diminuto, principalmente quando comparados com outros crimes, ditos tradicionais<sup>281</sup>. Nas palavras de Susana Maria Aires de Sousa: “Do cumprimento destas funções decorre a mais-valia do conceito de bem jurídico na construção de um direito penal legitimado, reconhecido como valioso e fundamental à realização humana em sociedade”.<sup>282</sup>

A ilicitude no crime de fraude fiscal é constituída aqui pelo perigo que o ato representa para o bem jurídico receitas necessárias à prossecução dos seus fins sociais, daí que a doutrina tenha concluído pela elevação de algumas infracções fiscais à categoria de ilícitos penais tipificados.

Importa insistir em que as particularidades do bem jurídico nos crimes fiscais não nos parece abalar as características essenciais que deve se submeter para ser considerado digno da tutela penal. Tenhamos em atenção que a deficiência no sistema tributário é uma problemática presente em inúmeros países, mas esta deficiência não presta como ofensa a ultima ratio do direito penal. Como bem destaca Germano Marques da Silva: “O sistema tributário português é reconhecidamente deficiente (...) mas suas deficiências e até a sua eventual injustiça pontual não o torna democraticamente ilegítimo (...). Enquanto estiver em vigor é nosso dever obedecer-lhes porque a lei legitimamente aprovada e devidamente promulgada é a expressão temporal do ideal de justiça e condição de liberdade.”<sup>283</sup>

---

<sup>280</sup> ALMEIDA, Aníbal. **Teoria pura da imposição**. 2001. [Em linha]. Disponível em: < [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24786/1/BoletimXLIV\\_Artigo2.pdf?ln=pt-pt](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24786/1/BoletimXLIV_Artigo2.pdf?ln=pt-pt) >. Acesso: 31 de jul. 2023.

<sup>281</sup> Nas palavras de Luís dos Milagres e Sousa: “Este cenário vai se tornando comum, até porque é do conhecimento público que o pagamento das prestações em dívida e dos acréscimos legais faz com que o processo possa ser arquivado ao longo das suas diversas fases processuais e são raras, e eventualmente desconhecidas situações, em que tenha sido atribuída uma pena efectiva privação da liberdade aos contribuintes que até mesmo após a sentença, tenham pago as prestações em dívida e os acréscimos legais.” E SOUSA, *op. Cit.*, p. 108.

<sup>282</sup> DE SOUSA, *op. Cit.*, p.205.

<sup>283</sup> SILVA, *op. Cit.*, p. 37.

Em sede de delimitação dos contornos da figura destas incriminações à luz da categoria de bem jurídico-penal, conclui-se pela autonomia de um bem jurídico de natureza patrimonial e coletiva, em que pese coincidente com o conjunto de receitas fiscais de que o Estado é titular<sup>284</sup>, donde a necessidade da incriminação está evidenciada.

Não obstante, conforme ensina Susana Maria Aires de Sousa<sup>285</sup>, alguns requeitos deverão estar presentes para o preenchimento do tipo legal previsto na alínea c), n.º 1 do artigo 103º do RGIT:

1. **Efetiva Conduta Simulatória:** A ação deve ser deliberadamente falsa. Para que uma ação seja considerada uma simulação, deve haver uma intenção deliberada de criar uma aparência falsa de uma situação jurídica ou factual. Em termos fiscais, isso pode incluir a apresentação de documentos falsos, a criação de empresas fictícias, ou a realização de transações simuladas que não correspondem à realidade<sup>286</sup>.

2. **Aptidão para Diminuir as Receitas Tributárias:** Deve ter o potencial de reduzir os impostos devidos. A conduta deve ser tal que, se bem-sucedida, tem a capacidade de reduzir as receitas fiscais devidas ao Estado. Isto significa que a ação simulada deve impactar diretamente a base tributável, resultando numa menor arrecadação de impostos.<sup>287</sup>

3. **Vantagem Superior a 15.000 Euros:** O montante da vantagem obtida ilegalmente deve ser significativo, ou seja, acima do limite estipulado pela lei. Este valor mínimo estipulado é um limiar que distingue entre infrações menores, que podem ser tratadas como contraordenações, e infrações mais graves, consideradas crimes fiscais.

A existência destes critérios é importante para diferenciar entre erros ou pequenas infrações fiscais e comportamentos fraudulentos que causam um impacto significativo nas receitas tributárias do Estado. A legislação visa, portanto, punir severamente as ações que, não só prejudicam a arrecadação fiscal, mas que também são realizadas com uma intenção deliberada de defraudar o sistema tributário.

---

<sup>284</sup> DE SOUSA, *op. Cit*, p. 44.

<sup>285</sup> Sousa, Daniela Filipa Ferraz. Análise do artigo 103º, n.º 1, alínea c) do regime geral das infrações tributárias: a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante. Coimbra. 2020. [Em linha]. Disponível em <<https://hdl.handle.net/10316/92689>>. Acesso em: 29 jul. 2024. p. 130.

<sup>286</sup> Exemplo: Declarar a compra de bens que na verdade nunca foram adquiridos, ou inflacionar os custos de determinados serviços para reduzir artificialmente o lucro tributável.

<sup>287</sup> Exemplo: Falsificar despesas para deduzir valores indevidos e, assim, reduzir o montante do imposto a pagar.

Por seu turno, o perfeito enquadramento da conduta ao tipo penal, não ocorre de forma automática. É necessária uma avaliação cuidadosa e ponderada antes de se classificar uma conduta como crime de fraude fiscal: *“Muito embora em ambas as normas estudadas, fiscal e penal, possam estar em causa as receitas fiscais, é a gravidade do ataque que terá de justificar, perentoriamente, a intervenção penal”*.<sup>288</sup>

Há, finalmente, que reconhecer que, muito embora em ambas as normas estudadas, fiscal e penal, possam estar em causa as receitas fiscais, é a gravidade do ataque que terá de justificar, perentoriamente, a intervenção penal; uma avaliação cuidadosa e ponderada antes de se classificar uma conduta como crime de fraude fiscal. A intervenção penal só deve ocorrer em casos de condutas particularmente graves, que justifiquem uma resposta criminal devido ao seu impacto significativo: *“A aplicação de uma sanção de natureza punitiva, neste caso, por fraude fiscal, terá de cumprir mais requisitos do que a única existência de uma conduta simulatória, sob pena de não estarem salvaguardados direitos e garantias constitucionalmente protegidos”*.<sup>289</sup>

---

<sup>288</sup> Sousa, Daniela Filipa Ferraz. Análise do artigo 103º, n.º 1, alínea c) do regime geral das infrações tributárias: a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante. Coimbra. 2020. [Em linha]. Disponível em <<https://hdl.handle.net/10316/92689>>. Acesso em: 29 jul. 2024. p. 130.

<sup>289</sup> SOUSA, op. Cit, p. 130.

## 6. Referências Bibliográficas

### Doutrina

ALMEIDA, Aníbal. **Teoria pura da imposição**. 2001. [Em linha]. Disponível em: [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24786/1/BoletimXLIV\\_Artigo2.pdf?ln=pt-pt](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/24786/1/BoletimXLIV_Artigo2.pdf?ln=pt-pt). Acesso em: 31 jul. 2023.

ARAÚJO, Almeida Araújo. **No percurso do discurso legitimador do Direito Penal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010. Disponível em: [https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub\\_geral.pub\\_view?pi\\_pub\\_base\\_id=24896](https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24896). Acesso em: 14 mar. 2021.

COSTA, Carina Alina. **Crime de fraude fiscal e as suas consequências para o bem jurídico e as funções sociais do Estado**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses). 2015. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/28937>. Acesso em: 3 fev. 2021.

FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves. **A simulação de negócios em sede de imposto sobre o valor acrescentado**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal). Universidade do Minho, 2017. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/50475>. Acesso em: 20 fev. 2021.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2011. Disponível em: <https://uenp.edu.br/pos-direito-teses-dissertacoes-defendidas/direito-dissertacoes/11014-ricardo-utrabo-pereira/file>. Acesso em: 20 fev. 2021.

GODOI, Marciano *et al.* **Tributo e solidariedade social: solidariedade social e tributação**. São Paulo: Ed. Dialética, 2005. ISBN 8575001361.

LISZT, F. V. **Tratado de direito penal alemão**. Tradução de José Hygino Duarte Pereira. Brasília: fac-sim, 2006, p. 94.

LOPES, Lorena Duarte. **Colisão de direitos fundamentais: visão do Supremo Tribunal Federal**. Âmbito Jurídico, 2012. [Em linha]. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/colisao-de-direitos-fundamentais-visao-do-supremo-tribunal-federal/amp/>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MARQUES, Sara Raquel Pereira. **A fraude fiscal e a simulação**. Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, 2012. Disponível em: <https://www.cije.up.pt/download-file/160>. Acesso em: 20 fev. 2021.

MASI, C. V. **A funcionalização do Direito Penal a partir de critérios de política criminal**. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 23, 2015. [Em linha]. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/noticias/exibir/6254/>. Acesso em: 30 jun. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 9724011151.

NETO, Benedicto de Souza Mello. **A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito**. [Em linha]. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>. Acesso em: 15 fev. 2021.

NOGUEIRA, Laura Alier Valentim *et al.* **A (in)determinação do bem jurídico protegido nos crimes contra animais de companhia**. Tese (Doutorado). Universidade Católica Portuguesa, 2019. [Em linha]. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28987/1/Vers%C3%A3o%20final%C3%ADssima.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2023.

PÉREZ, Carlos Martínez-Buján. **Os crimes de perigo no direito penal econômico e empresarial**. Expediente, 2013. ISSN 2175-5280.

ROXIN, C. **Estudos de direito penal**. Tradução de Luis Greco. [S.l.]: Renovar, 2006. ISBN 8571475288.

SILVA, Germano Marques da. **Direito penal tributário**. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018. ISBN 9789725405871.

SOUSA, Luis dos Milagres e. **Fraudes tributárias e o crime tributário continuado**. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 9789724036700.

SOUSA, Susana Maria Aires de. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. [S.l.]: Almedina, 2021. ISBN 9789724090177.

POÇO, M. D. L. C. **Perceção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial), 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/14577>. Acesso em: 24 mar. 2021.

SALGUEIRO, Orlando Miguel Lourenço. **Os fins das sanções das infrações tributárias: enquadramento com o sistema sancionatório geral**. Tese (Doutorado), 2019. [Em linha]. Disponível em: [https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38244/1/ulfd138185\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38244/1/ulfd138185_tese.pdf). Acesso em: 2 fev. 2022.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. **Elementos para uma teoria dos deveres fundamentais: uma perspectiva jurídica**. Ministério Público de São Paulo, 2017. [Em linha]. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RDConsInter\\_n.95.06.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RDConsInter_n.95.06.PDF). Acesso em: fev. 2021.

SOARES, Sofia Isabel Ferreira. **Simulação e fraude fiscal no Direito Tributário Português**. Curso de Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias, 2012. Disponível em: <http://repositorio.uportu.pt/>. Acesso em: 22 mar. 2021.

SOUSA, Daniela Filipa Ferraz. **Análise do art. 103.º, n.º 1, alínea c) do regime geral das infrações tributárias: a simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante.** Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2020. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/92689>. Acesso em: 15 fev. 2021.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. **Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a tributação.** Revista Jurídica Tributária, s.l., 2008. [Em linha]. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/2/artigos/12.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2021.

## **Legislação**

BRASIL. Código Penal. Diário da República, n.º 63/1995, Série I-A de 1995-03-15, 1995. Disponível em: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/107981223/201708230100/indice>. Acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro De 1966. Código Tributário Nacional. [Em linha]. Brasília. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 02 fev. 2021.

EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos Humanos. Protocolo n.º 4, 1950. Disponível em: [https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/convention\\_por.pdf](https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/convention_por.pdf). Acesso em: 3 mar. 2021.

EUROPA. União Europeia, Código de Conduta, Fiscalidade das Empresas. Conselho Europeu, 2000. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A41998X0106>. Acesso em: 23 mar. 2021.

ONU. Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos. 1966. Disponível em: <http://www.cne.pt/content/onu-pacto-internacional-sobre-os-direitos-civis-e-politicos>. Acesso em: 3 mar. 2021.

PORTUGAL. Código Penal Português. Diário da República, n.º 63/1995, Série I-A de 1995-03-15, 1995. Disponível em: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/107981223/201708230100/indice>. Acesso em: 24 mar. 2021.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10, 1976. Disponível em: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>. Acesso em: 24/03/2021.

PORTUGAL. Regime Geral das Infrações Tributárias. Procuradoria Distrital Geral de Lisboa, 2001. Disponível em: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=259&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis). Acesso em: 24 mar. 2021.

Ministério das Finanças. Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Diário da República n.º 291/1998, Série I-A. Aprova a Lei Geral Tributária. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775>. Acesso em: 9 dez. 2024.

## **Jurisprudência**

BRASIL. Medida Cautelar na Reclamação 31.194. Rio Grande do Sul de 29/11/2018. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília. [Em linha]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339158098&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 377/2015, Processo n.º 658/2015, 2015, Plenário, Juiz Relator: Conselheira Maria Lúcia Amaral. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150377.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021. p. 12.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra , Processo n.º 44/03.0IDGRD.C2 de 12/03/2014, em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 257/07.6IDPRT.P1 de 06/02/2013, em conferência. Relator: Castela Rio. Porto. [Em linha]. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 634/93, Processo n.º 94/92, Plenário, Relator: Conselheiro Luís Nunes de Almeida. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930634.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 377/2015, Processo n.º 658/2015, 2015, Plenário, Juiz Relator: Conselheira Maria Lúcia Amaral. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150377.html>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 179/2012, Processo n.º 182/12 de 2012-04-19, Plenário, Relator: Conselheiro Rui Manuel Moura Ramos. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-tribunal-constitucional/179-2012-552810>> Acesso: 25 de março de 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3. de 18/07/2013, em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra , Processo n.º 44/03.0IDGRD.C2 de 12/03/2014, em conferência. Relator: ISABEL SILVA. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra , Processo n.º 105/11.2IDCBR.C1 de 02/10/2013, Relator: Jorge Dias. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 113/10.0TAVVC.E1 de 08/01/2013, Relator: João Gomes de Sousa. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e7ca2a9a920a8a3580257de10056fa58?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Processo n.º 92/09.7IDVIS.C2 . de 14/10/2015, em conferência. Relator: Vasques Osório. Coimbra. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/9a9268a9b11bb4fd80257ee40045cd67?OpenDocument>>. Acesso em: 10 jul. 2023.

PORTUGAL - Acórdão do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n. 210/10.2IDAVR.P1. de 09/05/2018, em conferência. Relatora: Maria Deolinda Dionísio. [Em linha]. Disponível em: <

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/d10ba47824ba6cb480258297002d0d27?OpenDocument> >. Acesso em: 10 nov. 2022.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 113/10.0TAVVC.E1 de 08/01/2013, Relator: João Gomes de Sousa. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/e7ca2a9a920a8a3580257de10056fa58?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. de 2021.

PORTUGAL - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 31/06.7IDVRL.P1 de 09/04/2014, 1ª secção. Relatora: Eduarda Lobo. Porto. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/58de270d520a3d9280257cca00466c68?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

PORTUGAL - Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3. de 18/07/2013, em conferência. Relator: Rui Gonçalves. Lisboa. [Em linha]. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

STF. Medida Cautelar na Reclamação 31.194. Rio Grande do Sul, de 29/11/2018. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília. [Em linha]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339158098&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2021.

TJDFT. Apelação Cível n. 20160110534334APC. Relator: Sérgio Rocha. Data de julgamento: 24/02/2021. 6ª Turma Cível. Data de publicação: Publicado no PJe: 11/03/2021. Disponível em: <https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos3>. Acesso em: 15 mar. 2021.

TJDFT. Apelação Cível n. 20160110534334APC. Relator: Sérgio Rocha. Data de julgamento: 24/02/2021. 6ª Turma Cível. Data de publicação: Publicado no PJe: 11/03/2021. Disponível em: <https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos3>. Acesso em: 15 mar. 2021.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Acórdão n.º 548/2001/T. Const. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339158098&ext=.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2021.