



• U • C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Valentina da Silva Santos

A Fraude Contra a Segurança Social e os Crimes Tributários,
em Especial o Problema do Concurso de Crimes

Social Security Fraud and Tax Crimes, in Special The Problem of
Tender of Crime

Dissertação de Mestrado na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Criminais

apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Orientador: Mestre Susana Aires de Sousa

Coimbra, 2017

AGRADECIMENTO

Não existem momentos “perfeitos”, mas posso afirmar que este desafio se veio impor num episódio menos calmante da minha vida. Porém, tudo foi possível, graças:

ao apoio incansável do meu querido Pai,

à fortaleza que é a minha querida Mãe,

e à paciência admirável do meu namorado.

Um particular agradecimento à minha amável e sempre paciente orientadora, Sra. Dra. Susana Aires de Sousa.

A todos, o meu sincero obrigada.

RESUMO

O presente trabalho centra-se no âmbito do Direito Penal Tributário, e dedica-se à análise de dois crimes tributários em especial, os crimes de “Fraude contra a Segurança Social” e a “Burla Tributária”, previstos nos artigos 106º e 87º do RGIT, respetivamente.

As práticas fraudulentas atentatórias do sistema social assumem-se cada vez mais recorrentes e alarmantes, justificando a sua perseguição criminal e o emprego de esforços na consciencialização da sociedade para evitar comportamentos desviantes.

Por seu turno, a burla tributária é uma criação recente que veio assentar alguns problemas que se impunham entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Tributário, tratando-se de um crime criado na esteira da burla do CP prevista no artigo 217º, que apesar das inúmeras similitudes típicas, apresenta, naturalmente especificidades que a autonomizam.

Entre os dois tipos legais existe uma fronteira que parece, à partida, ténue, pelo que, se coloca entre os dois crimes, o problema do concurso de crimes.

PALAVRAS-CHAVE: fraude contra a Segurança Social, fraude fiscal, fraude qualificada, Imposto, burla tributária, burla qualificada, burla comum, concurso, crime, RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias, RJFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras, crimes tributários.

ABSTRACT

This paper focuses on the scope of the criminal law of taxation, and is dedicated to the analysis of two tax crimes in particular, crimes of “social security fraud” and “Deception” tax, provided for in articles 106 and 87 of the RGIT, respectively. The fraudulent practices damaging the social system are becoming more and more applicants and alarming, justifying their prosecution and employment efforts in the awareness of society to prevent delinquency. For its part, the tax scam is a recent creation that came to become some problems that i was bound between criminal law and the Criminal Law Tax, since it is a crime created in the wake of the deception of CP provided for in Article 217, that in spite of the numerous similarities, presents, of course specifics that empower. Between the two crimes, the problem of the contest of crimes.

KEYWORDS:

Social Security fraud, tax evasion, fraud voting, tax, tax fraud, deceit, deception, tender, crime, RGIT – General Scheme of tax offenses, RJIFNA – Legal Regime of tax offenses not customs authorities, tax crimes.

ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CC - Código Civil

CP – Código Penal

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Valor Acrescentado

P. – Página

P. e p. – Previsto e punido.

Págs. – Páginas

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

SS – Segurança Social

Índice

AGRADECIMENTO	1
RESUMO	2
ABSTRACT	3
ABREVIATURAS	4
1. Introdução	8
3. Dignidade Penal das Infrações Tributárias	14
4. Evolução legislativa das Infrações Tributárias	17
4.1. Legislação em vigor: RGIT	18
5. Crimes contra a Segurança Social	20
6. Instituto da Segurança Social	22
6.1. Âmbito de aplicação da Segurança Social	25
6.2. Restituição por Recebimento Indevido de Prestações	26
7. Fraude contra a Segurança Social	27
7.1. Bem-Jurídico	28
7.2. Autoria	33
7.3. Conduta típica	34
7.4. Execução vinculada	38
7.5. Elemento subjetivo	38
7.6. Visando a não liquidação de prestação	39
7.7. Crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente	40
7.8. Crime de perigo concreto	41
7.9. Vantagem patrimonial	42
7.10. Tentativa	43
7.11. Sanções	44
7.12. Suspensão e Dispensa de Pena	46

8. Fraude qualificada	48
9. Unidade e pluralidade de crimes	53
9.1. Relação de especialidade entre o Direito Penal Comum e os regimes especiais das infrações	53
9.2. O concurso de crimes	56
9.3. Concurso aparente, impróprio ou impuro e concurso efetivo, próprio ou puro	62
9.4. Relações de hierarquia entre normas	65
a) Relação de especialidade.....	66
b) Relação de subsidiariedade	67
c) Relação de Consunção	68
9.5. Regras de punição do Concurso.....	69
9.6. Conceitos de não empobrecimento e de enriquecimento do agente.....	72
10. Burla do Código Penal e Burla Tributária	73
11. Crime de Burla Tributária	77
11.1. Bem Jurídico.....	78
11.2. Autoria	79
11.3. Crime de dano	80
11.4. Crime de resultado.....	81
11.5. Execução vinculada	81
11.6. Enriquecimento ilegítimo	85
11.7. Prejuízo do Estado	86
11.8. Crime de relação ou de participação da vítima.....	86
11.9. Burla Tributária – Comissão por omissão.....	89
11.10. Tentativa	92
11.11. Elemento subjetivo	93
12. Fraude contra Segurança Social versus Burla Tributária	95
12.1. “Enriquecimento” e “não empobrecimento”.....	97

12.2. Impostos Sobre o Rendimento e IVA	99
13. Relação de concurso entre a Fraude contra a Segurança Social e a Burla Tributária....	102
13. Conclusão.....	105
14. Bibliografia	109

1. Introdução

O estudo que ora se apresenta integra-se no âmbito do Direito Penal Secundário, mais concretamente no Direito Penal Tributário.

O Direito Penal Tributário é historicamente marcado por avultadas incongruências normativas e jurisprudenciais e, pela falta de coerência sistémica na regulação das infrações tributárias. Durante muito tempo, inexistiu uma regulação corporizada onde se fizessem constar as principais infrações tributárias, que se iam dispersando pelas várias leis penais. A criação do Regime Geral das Infrações Fiscais Não Aduaneiras significou a primeira “codificação” do direito penal tributário português e a consagração expressa da autonomia deste ramo do Direito em relação ao direito penal clássico ou de justiça. Com o novo regime, surgiram grandes expectativas que em pouco tempo se frustraram, como denota o pouco tempo de vigência deste diploma jurídico.

Não obstante, pertinentes avanços foram realizados, e numa das suas alterações, procedeu-se à introdução de um importante capítulo - que entretanto se trasladou para o novo regime, o Regime Geral das Infrações Tributárias – o capítulo referente aos crimes contra a Segurança Social. Também a criminalização destas condutas observou um caminho atribulado pois, muitas eram as dúvidas suscitadas quanto à pertinência do recurso aos princípios últimos do Direito Penal.

O estudo que ora se apresenta gravitará em torno de dois tipos legais pertencentes ao novo regime das infrações tributárias, o RGIT, designadamente à sua Parte III, referente aos Crimes Tributários em Especial. Em primeiro plano, abordaremos o crime de fraude contra a SS que consta do Título I sobre os Crimes Tributários e no Capítulo IV, com a epígrafe “Crimes contra a segurança social”. O segundo preceito que nos propomos analisar é a burla tributária, que por sua vez, está integrada também no Título I, mas no Capítulo I referente aos “Crimes Tributários Comuns”. Este crime foi criado pelo legislador de 2001 e integrado no RGIT, pelo que é um crime bastante recente.

Neste caminho que queremos traçar, não podemos deixar de perscrutar, ainda que mais brevemente, outros tipos legais penais. Designadamente, cumprirá estudar a forma agravada do crime de fraude contra a SS, consagrada no artigo 104º, ter presente o artigo

103º relativo à fraude fiscal simples e analisar comparativamente, a burla do Código Penal, enquanto crime homólogo da burla tributária, à imagem do qual foi criado.

Por outro lado, da análise destes preceitos penais, surge inevitavelmente conexcionada a problemática do “Concurso de Crimes”, um dos temas mais complexo e rico em divergência doutrinal e jurisprudencial que como afirmam FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, *“Longe de ser um problema novo e apenas conhecido dos tempos mais recentes, ele tem pelo contrário acompanhado invariavelmente a evolução do direito penal português”*.¹

Tradicionalmente o problema do concurso colocava-se entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Fiscal, porém, esta problemática resulta hoje mais estável - uma vez que o legislador consagrou no artigo 13º do RJIFNA (Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras – DL 394/93 de 24 de novembro), que depois se fez constar no artigo 10º do RGIT - o princípio geral da especialidade e da consunção das sanções de direito penal pelas sanções de direito fiscal, levando a que – no entendimento de FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, se estabelecesse, mais do que um concurso entre normas, *“um regime de concurso de ordenamentos jurídicos: o Direito Penal comum e o Direito Penal Tributário”*.²

O problema foi particularmente suscitado no passado, no âmbito dos crimes de burla comum (art. 217º CP), de falsificação de documentos (art. 256º CP) e de fraude fiscal (art. 103º), tendo em conta a tendência a que se assistia da utilização de faturas falsas para conseguir obter benefícios ilegítimos.

Questão mais complexa e que nos propomos a responder com o presente estudo é suscitada no âmbito do mesmo ordenamento jurídico, designadamente no âmbito do Direito Penal Tributário, tendo como referentes os crimes de fraude contra a SS e de burla tributária, como avançámos supra.

No que concerne a estes crimes assumem especial relevância os conceitos de “enriquecimento” e de “não empobrecimento”, que entendemos poderem ser a chave para

¹ FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «*O Crime de Fraude Fiscal (...)*», p. 73.

² DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «*O Crime de Fraude Fiscal (...)*», págs. 58 e 59.

chegar à solução de saber, se existe concurso propriamente dito entre a fraude contra a SS e a burla tributária. Por sua vez, estes conceitos são particularmente pertinentes a propósito dos reembolsos indevidos, no que respeita aos Impostos Sobre o Rendimento e o IVA.

Após, expormos de forma muito sintética sobre que incidirá o presente estudo, importa justificar aquilo que nos motivou a desenvolver este tema em concreto.

Decidimos estudar o crime de “Fraude Contra a Segurança Social”, antes de mais, por reconhecermos a importância dos interesses tutelados pelo Instituto da Segurança Social e em segundo lugar, por acharmos que muito se fala de fraude ao nível do RGIT, mas pouco se fala da Fraude contra a Segurança Social - talvez estejamos a suportar uma perceção errada da realidade - mas a verdade é que nos parece, quase um crime esquecido, muito embora, a sua conduta típica seja bastante preenchida atualmente.

Em segundo lugar, optámos por incidir o nosso estudo sobre o crime de burla tributária, por nos despertar interesse a sua criação e a sua estrutura típica. Como é bom de ver, não poderíamos deixar de estabelecer a relação de proximidade entre este tipo legal e o da fraude contra a SS, pelo que, abarcando os dois crimes surge a problemática do “Concurso de Crimes”, enquanto temática estimulante e rica, difícil de estabilizar.

O escopo fulcral do nosso estudo será, portanto, o de comparar as estruturas típicas dos crimes em causa e perceber se entre eles existe uma relação de concurso aparente ou antes, uma relação de concurso efetivo.

Obviamente, não empreenderemos um estudo exaustivo e suficiente deste tema, até porque a economia do presente trabalho o não permite, porém, pretendemos disponibilizar ao leitor, uma visão geral e sintética das relações de concurso, tendo como pano de fundo os referidos crimes de fraude contra a Segurança Social e de burla tributária.

Neste desiderato, desejamos, a final, ser felizes no alcance dos objetivos a que nos propusemos dar resposta.

2. Legitimidade da tributação

O Estado português enquanto Estado Social de Direito está incumbido pela própria Constituição, da missão de criação de uma política de redistribuição da riqueza.³ O artigo 103º da CRP estabelece como finalidade do sistema fiscal uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Também o artigo subsequente faz menção a que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; por sua vez o número 3 deste artigo 104º declara que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

No cumprimento dessa tarefa, o Estado faz-se valer de certos meios. A arrecadação de receitas é um dos meios privilegiados na prossecução dos seus objetivos revelando-se cada vez mais essencial para o funcionamento da sociedade.

Como refere VAZ ANTUNES, *“Entre o contribuinte e a Fazenda Nacional cria-se uma relação de confiança fundada na lei e a violação desta Relação pelo contribuinte é passível de censura ético-jurídica”*⁴. Isto é assim porque, a tributação que é efetuada pela Administração da Segurança Social, assenta num poder que o Estado incorpora que, por sua vez, lhe é conferido pelo contribuinte. Este poder fundamenta-se na concretização de vantagens e benefícios a favor da Comunidade⁵ e que deve estar estritamente vinculado aos fins específicos da Administração, ou seja, não sancionatórios nem confiscatórios.

³ *“A redistribuição da riqueza é também uma forma do Estado controlar a economia e o comportamento dos contribuintes. As taxas de imposto progressivas (nos impostos sobre o rendimento e a despesa) e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, têm sido consideradas como a melhor forma de conseguir a almejada repartição da riqueza”*. ANTUNES, Francisco Vaz *«A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português»* p. 64.

⁴ ANTUNES, Francisco Vaz *«A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português»* p. 62. No mesmo sentido, SILVA, Germano Marques da, *«Imposto, ética...»* p.68 a 70, Para *“que cada um possa gozar do que lhe pertence como ser social tem também o dever jurídico e moral de contribuir, segundo as suas possibilidades, para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, condição da realização das tarefas que ao Estado incumbe”*.

⁵ *“(...)a intervenção do Direito Penal no âmbito tributário não pressupõe necessariamente a existência de uma consciência coletiva sólida relativamente às questões da fiscalidade; antes, o próprio Direito Penal pode ser um instrumento válido para a evolução e consolidação de uma tal consciência”*. DIAS, Augusto Silva, *«O Novo Direito Penal Fiscal»* in Revista FISCO nº 22, Ano 2, Julho 90, p. 19-20.

Citando PAULO MARQUES “*Existe uma relação umbilical entre o tributo e o princípio da dignidade da pessoa humana (...)*”,⁶ o que traduz a ideia de que a realização deste princípio implica o cumprimento das obrigações tributárias adscritas a cada um dos cidadãos. Assim, o simples facto de se viver em sociedade implica, por um lado, a aquisição de direitos e por outro, a assunção de deveres aos quais o cidadão não deve furtar-se pois, nas palavras sábias de TEIXEIRA DOS SANTOS, “*nem o mais rico dos indivíduos pode afirmar que pode prescindir da atuação do Estado*”, na medida em que dele beneficia direta ou indiretamente.⁷

Acontece que, tradicionalmente, o direito tributário era eticamente indiferente, o Estado tinha como preocupação a pura arrecadação de receitas recorrendo por vezes a sistemas tributários pouco justos dominados pela ideia de intimidação, contribuindo para a inexistência de representação nas pessoas, da utilidade dessa tributação e das contrapartidas visadas. Modernamente, porém, de uma maneira geral, assiste-se a um esforço dos vários ordenamentos jurídicos em criar consciências alertas à importância de prosseguir uma conduta cumpridora. O que se pretende é que as condutas lesivas do sistema tributário passem de eticamente indiferentes a eticamente relevantes.

São muitos os esforços que têm sido empregues no sentido da consciencialização dos cidadãos, mas ainda insuficientes. Estamos longe de ter um sentimento globalizado de pertença ao sistema tributário e da consequente necessidade de assegurar o seu regular funcionamento.

Por conseguinte, não obstante a referida relação legitimadora existente entre o Estado e o contribuinte, a verdade é que existe uma “aversão óssea dos povos latinos a qualquer modelo de tributação”⁸, existe uma tendência inata ao homem para impedir que o seu próprio património seja lesado, e por acréscimo de várias outras razões que exporemos adiante, os contribuintes furtam-se não raras vezes, ao cumprimento das suas obrigações tributárias e levam a cabo condutas ilícitas para alcançar benefícios indevidos. O escopo fundamental destes comportamentos é o aumento do rendimento disponível, acabando porém, por prejudicar a economia nacional e os demais cidadãos.

⁶ MARQUES, Paulo, «O elogio (...)», p. 22.

⁷ SANTOS, André Teixeira dos, «*O Crime (...)*», p. 90-91.

⁸ DIAS, Augusto, Silva, «*O Direito Penal (...)*», p. 20.

As causas que podem estar na origem dos comportamentos evasivos e fraudulentos - que não são mais do que uma violação dos princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da solidariedade social e da concorrência leal - são as seguintes:

- Elevada carga tributária existente;
- Perceção por parte dos contribuintes de que a despesa do Estado não beneficia todos de igual modo;
- Complexidade da lei tributária, provocando o afastamento das pessoas da sua compreensão e potenciando o incumprimento⁹;
- Falta de consciência social quanto à relação existente entre os sacrifícios empregues nas contribuições à SS e a aplicação das receitas daí advenientes, o que em grande parte se deve à inexistência de uma política de esclarecimento dos cidadãos quanto ao destino das receitas da SS;
- Escassez de meios humanos e logísticos da administração da SS para fiscalizar todos os contribuintes;
- Existência na sociedade de um sentimento de impunidade no que respeita a práticas ilícitas contra a SS e até uma espécie de valorização do contribuinte que demonstra habilidade para se furtar ao cumprimento das suas obrigações ou consegue obter benefícios indevidos.

Os comportamentos tributários evasivos e fraudulentos prejudicam essencialmente a sociedade,¹⁰ obstaculizam a criação do Estado Social de Direito e acentuam o défice e

⁹ São diferentes os regimes legais, fiscal e da Segurança Social; por outro lado é notória a falta de ligação entre a administração fiscal e o Instituto da Segurança Social. Tais circunstâncias contribuem para que o contribuinte não perceceione facilmente o sistema tributário e se furte ao seu cumprimento escrupuloso.

¹⁰ O facto de haver muitos contribuintes que falham com as suas obrigações tributárias contribui para que se crie um ciclo vicioso e se agudize o estado de incumprimento. Ora, os contribuintes ao se furtarem ao cumprimento do dever de contribuir com a Administração da SS levam a que, haja uma diminuição das receitas públicas. Perante isto, o Estado sente necessidade de tributar ainda mais os contribuintes cumpridores. Os rendimentos e patrimónios dos particulares veem-se constantemente ameaçados, o que pode desencadear outros comportamentos evasivos e fraudulentos, também, por parte dos contribuintes cumpridores.

dívida pública, fomentando o desenvolvimento da denominada economia paralela que coloca em causa o funcionamento do sistema tributário.

Citando MARTÍNEZ PEREZ, a propósito da fraude fiscal, pensamento que adaptamos à fraude contra a SS “(...) *na atualidade, a fraude fiscal está generalizada chegando a resultar preocupante face aos inestimáveis prejuízos materiais que ocasiona mesmo em países com tradições de repressão fiscal como sucede nos Países da Europa Ocidental e mesmo nos EUA*”.¹¹

3. Dignidade Penal das Infrações Tributárias

Nesta conjuntura, foi surgindo a interrogação da oportunidade/legitimidade do recurso aos princípios e meios sancionatórios do Direito penal, em relação às infrações mais graves contra a Segurança Social.

Como ensina o Mestre FIGUEIREDO DIAS, “(...) os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais e à ordenação social, política e económica. Sendo por esta via – e só por ela em definitivo – que os bens jurídicos se “transformam” em bens jurídicos dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico- penal, numa palavra, em bens jurídico-penais”¹².

¹¹ MARTÍNEZ PEREZ, Carlos, «*El Delito Fiscal*», Editorial Moncorvo SA 1982, p.113 apud NUNO DE SÁ GOMES, «*Evasão Fiscal (...)*» p. 40.

¹² DIAS, Jorge Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa «*O Crime de Fraude ...*», p. 418; Com outras palavras: “(...) *En sectores como el relativo a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, la concreta delimitación del bien jurídico protegido reclama, en buena medida, la contemplación del referido concepto como un posterius, a inferir del próprio contenido típico de los preceptos legales (...)*” MORALES PRATS, Fermín, «*Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político criminales*” Ver.Técnico Laboral (1986) p. 987 apud SANTOS, André Teixeira dos, «*O Crime de Fraude Fiscal*», p. 68.

A propósito da relevância dos bens jurídicos, MIR PUIG, Santiago, “*Os bens jurídicos, para merecerem a proteção penal, têm de caracterizar-se como fundamentais para a vida social*”, «*Bien jurídico y bien jurídico como limites del “Ius puniendi”*» in *Estudios Penales y Criminológicos*, XIV, Santiago de Compostela, 1990, p. 209 apud CAMARGO, António Luís Chaves, «*Crimes Económicos e Imputação Objetiva*» p. 266.

O Direito Penal é um direito de ultima ratio, um direito ao qual devemos recorrer em última instância, por ser o mais ofensivo dos direitos fundamentais¹³ do ser humano. Dever-se-á recorrer ao Direito Penal – fazendo apelação ao princípio da subsidiariedade que aqui vigora - quando a tutela jurídica dos bens jurídicos, não consiga ser assegurada por outra via com a mesma ou melhor eficácia. Por outro lado, e como determina o princípio da intervenção mínima, a intervenção do Direito Penal apenas se justifica, em caso de graves ataques a bens jurídicos relevantes¹⁴ para a Comunidade.

A mesma conclusão se retira da própria Constituição que consagrou expressamente - a partir da revisão constitucional de 1982, no seu artigo 18º número 2, o princípio da proporcionalidade, ¹⁵segundo o qual, as restrições legais aos direitos, liberdades e garantias, nos casos expressamente previstos na Constituição, têm de limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Por outro lado, o fundamento de que somente as infrações tradicionalmente contidas nos códigos penais contêm a censurabilidade necessária à sua criminalização, não deve proceder, uma vez que, o direito penal não tutela valores imutáveis. O exemplo concreto disso é resistirem no nosso Código Penal incriminações onde o merecimento de tutela penal já se dissipou (certos crimes sexuais, por exemplo). Por outro lado vão

¹³ “A dignidade humana tem íntima relação com a finalidade garantista do Direito Penal Típico de um Estado Democrático de Direito” (...). Existe assim um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar e somente excepcionalmente limitar”. GAGLIARDI, Pedro Luiz Ricardo, «A Instância Administrativa e os Crimes Tributários» p.545.

¹⁴ “(...) a referida legitimidade da criminalização só se alcança se os meios de natureza penal utilizados são aptos a tutelar, de modo eficaz, os bens ou valores que importa garantir”, RODRIGUES, Anabela Miranda, «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal», p. 481-89 in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, VOL. II, Coimbra Editora, 1999.

¹⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 59/85, a propósito do princípio da proporcionalidade no seu subprincípio da necessidade “(...) sendo certo que por serem as sanções penais aquelas que, em geral, maiores sacrifícios impõem aos direitos fundamentais, devem ser evitadas, na existência e na medida, sempre que não seja certa a sua necessidade”, p. 43 e Acórdão 99/2002, acórdão mais recente, “O recurso a meios penais está, pois, constitucionalmente sujeito a limitações consideráveis. Consistindo as penas, em geral, na privação ou sacrifício de determinados direitos, as medidas penais só são constitucionalmente admissíveis quando sejam necessárias, adequadas e proporcionadas à proteção de determinado direito ou interesse constitucionalmente protegido (...), e só serão constitucionalmente exigíveis quando se trate de proteger um direito ou bem constitucional de primeira importância e essa proteção não possa ser suficiente e adequadamente garantida de outro modo”, p. 43, 44, in Acórdãos do Tribunal Constitucional, 5º vol., p. 689 e ss apud ANTUNES, Maria João, «Direito Penal Fiscal – «Algumas Questões da Jurisprudência Constitucional», p.43.

surgindo outras infrações que reclamam uma necessária tutela penal, pelos interesses sociais que colocam em causa, como será o caso das infrações mais graves contra a Segurança Social que sobressaem, crescentemente, na sociedade.

Citando CHAVES CAMARGO, “ (...) na sociedade atual, os avanços científicos e tecnológicos, exigem uma intervenção do Direito Penal, mas, paralelamente, há necessidade de limitar-se esta intervenção, sob pena de tornar-se simbólica a norma penal, e resultar numa total ineficácia da Lei penal”¹⁶.

Neste sentido, não obstante os princípios assinalados, entendemos que as infrações mais graves contra a Segurança Social, devem beneficiar de regulação jurídico-penal, tendo em conta os valores ético-sociais fundamentais da ordem social que estão em causa, em especial, os valores de solidariedade social. Esta criminalização é fundamental para operar uma consciencialização da sociedade, em relação à importância de não se levarem a cabo condutas lesivas do sistema tributário; e é essencial para que se aumente a eficácia das normas tributárias e diminua a taxa de criminalidade, contribuindo para uma mais justa distribuição dos rendimentos.

De qualquer forma, está hoje assente no n.º 2 do artigo 2.º do RGIT que “as infrações tributárias se dividem em crimes e contraordenações” o que significa o inegável reconhecimento da dignidade penal de algumas condutas violadoras da lei tributária. Discussão que só terminou na transição da década de 90, com o RJIFA e o RJIFNA.

Concluindo, citamos MARIA JOÃO ANTUNES “A solução de punir criminalmente as infrações às normas reguladoras dos regimes de segurança social revela a importância atribuída à defesa dos interesses públicos subjacentes à legislação em causa, em consonância aliás com a incumbência atribuída ao Estado, pelo artigo 63.º n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, de “organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social”¹⁷”.

¹⁶ CAMARGO, António Luís Chaves, «*Crimes Económicos e Imputação Objetiva*» p. 267.

¹⁷ Acórdão n.º516/2000 *apud* ANTUNES, Maria João, «Direito Penal Fiscal – «Algumas Questões da Jurisprudência Constitucional», p. 789, in *Direito Penal, Fundamentos Dogmáticos e Político- Criminais, Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld*, Coimbra Editora.

4. Evolução legislativa das Infrações Tributárias

A criminalização de comportamentos violadores de disposições tributárias enquanto incriminações autonomamente consideradas em relação ao direito comum é uma realidade com pouco mais de um século e meio¹⁸.

A história do regime jurídico das infrações tributárias é marcada pela incoerência, dispersão e falta de clareza das suas normas legais. Até à entrada em vigor do D-Lei n.º 619/76 de 27 de julho, que veio proceder a uma unificação das infrações tributárias, estas encontravam-se dispersas nos vários capítulos especiais sobre penalidades.

A Lei 89/89 de 11 de Setembro¹⁹ concedeu uma autorização legislativa ao Governo relativamente a infrações fiscais, pelo que surgiu assim, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais (RJIFA) - aprovado pelo D-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, que reuniu várias contraordenações e crimes aduaneiros.

Posteriormente foi criado o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) aprovado pelo D-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro - que substituiu o D-Lei 619/76 - e se traduziu na criação de um corpo normativo orientado para a proteção de interesses e valores do Fisco, imbuído do objetivo de sistematização e harmonização num único diploma jurídico, dos crimes e das contraordenações fiscais. Ou seja, passou a criminalizar as condutas mais graves e a punir como contraordenações, as condutas menos graves contra os interesses e valores do Fisco.

O RJIFNA veio a sofrer duas alterações: a primeira por via do D-Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro, que procedeu a alguns reajustamentos quer ao nível dos crimes, quer no que respeita, às contraordenações fiscais. Este decreto-lei veio também a sofrer uma alteração - que ao nosso estudo se revela fundamental - por via do D-Lei n.º 140/95 de 14 de Junho, no exercício da autorização legislativa concedida pelo artigo 58.º da lei n.º 39-B/94 de 27 de dezembro (lei do orçamento).

¹⁸A lei 12 de 13 de dezembro de 1844 publicada no DG, n.º 295 significa uma afirmação fundamental do princípio da especialidade das sanções fiscais. Atualmente, o RGIT consagra no seu artigo 10.º, a especialidade das normas tributárias relativamente aos tipos penais comuns. Essa especialidade resulta ainda visível de algumas das normas do RGIT: o n.º4 do art.87.º, o n.º 3 do art. 104.º e o n.º3 do art. 106.º.

¹⁹ A Lei 89/89 de 11 de Setembro autorizou o Governo a legislar em matéria de infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras.

A segunda alteração operou por meio do D-Lei 127-B/97 de 20/12 que voltou a criminalizar a evasão fiscal ilegítima e a fraude fiscal e acrescentou outros tipos autónomos de contraordenações.

A verdade é que, não obstante, a criação destes dois diplomas, o RJIFA e o RJIFNA, a legislação aplicável aos ilícitos aduaneiros e não aduaneiros padecia de muitas divergências flagrantes em matérias como, o concurso de infrações, a responsabilidade em nome de outrem, a atuação em nome de outrem, a prescrição²⁰ e a responsabilidade pelas multas e coimas.²¹

4.1. Legislação em vigor: RGIT

O RGIT²², Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei nº15/2001 de 5 de junho, é o diploma jurídico que atualmente regula a maior parte das infrações tributárias e que representou uma reformulação da organização judiciária tributária, operando uma unificação das infrações tributárias e uma simplificação processual com necessárias consequências para os contribuintes.

O RGIT revogou a seguinte legislação:

- RJIFNA- O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras passou a estar revogado a partir do dia 5 de julho de 2001, data da entrada em vigor do RGIT, com

²⁰ “O nº1 do artigo 15º do RJIFNA estabelecia em cinco anos o prazo de prescrição do procedimento criminal, enquanto que, por ausência de disposição especial no RJIFA, aos crimes fiscais aduaneiros aplicavam-se os prazos previstos no Código Penal”, SOUSA, Luís dos Milagres e, «Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado», p. 36, nota 65.

²¹ Para melhores esclarecimentos ver: MARQUES DA SILVA, Germano e MARQUES DA SILVA, Isabel, «Fraude aduaneira cometida antes da entrada em vigor do Regime Geral das Infrações Tributárias: burla ou descaminho», Direito e Justiça, vol.XVIII, tomo1, 2004, p.72/74; MARQUES DA SILVA, Isabel, «Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes», Lisboa UCE, 2000, p.78, 142,174 e 188 *apud* SOUSA, Luís dos Milagres e, «Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado», p. 36.

²² O RGIT “Trata-se de um diploma ambivalente, de natureza substantiva ao tipificar as infrações tributárias de natureza criminal e contraordenacional, mas igualmente também de natureza adjetiva ao estabelecer o respetivo regime processual”. PAIVA, Carlos, «Das Infrações Fiscais à sua persecução Processual», Almedina, 2012, p. 86

exceção do disposto no artigo 58º (sobre a divisão do produto das coimas) que se mantém em vigor relativamente às demais entidades autuantes, participantes e denunciantes (art. 2º b) da Lei nº 15/2001, de 5 de junho;

- LGT – O Título V “Das infrações Fiscais” da Lei Geral Tributária fora totalmente revogado a partir da referida data.
- CPT – Foram também revogados alguns dos artigos do Código de Processo Tributário (aprovado pelo D-Lei nº154/91 de 23 de abril): os artigos 25º a 30º, 35º, 36º, 49º nºs 1 e 2, e artigos 180º a 232º.

Nesta linha, MARQUES DA SILVA, “Quando fui convidado a elaborar o anteprojeto do(s) diploma(s) sobre as infrações tributárias, que veio a ser convertido pela Lei nº 15/2001 de 5 de junho, no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), não estava ainda politicamente assente que o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA) e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) deveria ser fundidos num só diploma. (...) Entendi ser conveniente, e pus como condição, a única, a unificação dos dois regimes de infrações (aduanas e não aduanas), mais a legislação avulsa sobre impostos especiais sobre o consumo, num diploma só. Veio a crescer, no final dos trabalhos, o regime dos crimes contra a segurança social, como aconteceu com o RJIFNA”²³.

À semelhança do RJIFNA, o RGIT está dividido em três partes: uma I Parte, de natureza geral, uma II Parte dedicada às questões de natureza adjetiva e uma III Parte onde constam os tipos de ilícito criminal e os de mera ordenação-social.

Do lado substantivo, o RGIT²⁴ integra os crimes tributários comuns previstos nos artigos 87º a 91º ²⁵, os crimes aduanas, plasmados nos artigos 92º a 102º²⁶, os crimes

²³ SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o Regime Geral das Infrações Tributárias», p. 59 e 60.

²⁴ O RGIT não resistiu incólume muito tempo, pouco tempo depois, foi alvo de uma Declaração de Retificação nº 15/2001 publicada no Diário da República de 4 de Agosto de 2001. Sofreu depois disso, várias alterações por diplomas legislativos, grande parte deles, Leis de Orçamento do Estado.

²⁵ São eles: a burla tributária; a frustração de créditos; a associação criminosa; a desobediência qualificada e a violação do segredo – arts. 87º a 91º do RGIT.

fiscais tipificados nos artigos 103º a 105º ²⁷, os crimes contra a segurança social estipulados nos artigos 106º e 107º ²⁸, as contraordenações aduaneiras ²⁹ e as contraordenações fiscais. ³⁰

No que respeita à parte processual do RGIT, está consagrado o direito adjetivo correspondente ao processo de contraordenação tributária e ao processo penal tributário, assim como, um processo de inquérito autónomo.

Para além do regime constante no RGIT, dispõe o artigo 3º do RGIT que se aplicam subsidiariamente aos crimes e contraordenações fiscais, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal, do Código Civil, do Código de Procedimento e Processo Tributário, o Regime Geral das Contraordenações, assim como toda a respetiva legislação complementar.

5. Crimes contra a Segurança Social

A criminalização de condutas atentatórias da Segurança Social é relativamente recente³¹, no nosso ordenamento jurídico. Foi por via do Decreto-Lei 140/95 de 14 de

²⁶ São eles: o contrabando: o contrabando de circulação, o contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, a fraude no transporte, de mercadorias de regime suspensivo, a introdução fraudulenta no consumo, a violação das garantias aduaneiras, a quebra de marcas e selos a receção de mercadorias objeto de crime aduaneiro, o auxílio material – arts. 92º a 102º RGIT.

²⁷ São eles: a fraude; a fraude qualificada; o abuso de confiança – art. 103º a 105º do RGIT.

²⁸ São eles: a fraude contra a segurança social; o abuso de confiança contra a segurança social – arts. 106º e 107º do RGIT.

²⁹ São eles: o descaminho; a introdução irregular no consumo; a recusa de entrega; exibição ou apresentação de documentos e mercadorias; a violação do dever de cooperação, a aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira – arts. 108º a 112º do RGIT.

³⁰ São eles: a recusa da entrega; exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes; a falta de entrega da prestação tributária; a violação do segredo fiscal; a falta ou atraso de declarações; a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes; as omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes; a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes; a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução; a falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração; a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas, a falta de designação de representantes, o pagamento indevido de rendimentos; o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários; a inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes; a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação, a impressão de documentos por tipografias não autorizadas – arts. 113º a 127º do RGIT. *Apud* ANTUNES, Francisco Vaz, «*A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*», p. 140, nota 135.

junho, que alterou o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), que passaram a estar tuteladas penalmente, as práticas lesivas dos interesses jurídicos da Segurança Social.

Através desta alteração passaram a criminalizar-se algumas das condutas mais graves contra os valores e interesses da Segurança Social. O RJIFNA passou a integrar um novo capítulo sob a epígrafe «Dos crimes contra a Segurança Social».

Também o RGIT, não inovou nesta questão e consagrou no seu corpo legislativo, os crimes contra a Segurança Social.

Todavia, contrariando o escopo sistemático e organizativo que esteve na origem da criação do RGIT, apenas o regime respeitante aos crimes contra a SS está consagrado neste texto legal. O regime correspondente às contraordenações contra a Segurança Social³² está previsto em legislação especial, como esclarece o nº2 do artigo 1º do RGIT, ou seja, os ilícitos de mera ordenação social ficaram excluídos do âmbito de aplicação deste diploma legal, o que não pode deixar de merecer as nossas críticas.

Os crimes contra a segurança social são:

- a) A fraude simples e fraude qualificada – artigo 106º n.ºs 1 e 3 do RGIT, respetivamente;
- b) O abuso de confiança simples e qualificado – artigo 107º do RGIT.

5.1. Um olhar mais atento sobre o RGIT poderá levar-nos a questionar a razão de ser, do legislador aplicar o regime relativo às infrações tributárias, aos crimes contra a Segurança Social. A questão tem pertinência se atendermos ao facto das contribuições à Segurança Social não constituírem tributos. Aliás, quando falamos em tributos, referimo-nos a taxas ou impostos.

³¹ Em Espanha, à semelhança do sucedido no nosso país, a proteção jurídico/penal dos interesses patrimoniais da Segurança Social surgiu tardiamente com a Lei Orgânica 6/1995 de 29 de junho que criou um capítulo com a epígrafe «*Crimes contra a Fazenda Pública e contra a Segurança Social*», onde entre outros tipos legais, se previa a fraude à segurança social no artigo 349º.

³² Os diplomas que regulamentam as infrações não criminais contra a Segurança Social são os seguintes: D-Lei nº 433/82 de 27 de outubro; D-Lei 64/89 de 25 de fevereiro; D-lei nº 356/89 de 17 de outubro; D-Lei 244/95 de 14 de setembro; D-Lei nº 328/93 de 25 de setembro e D-Lei nº 119/99 de 14 de abril.

Ademais, financeiramente estão em causa cofres autónomos, administrações diferentes, temos por um lado, a administração da Segurança Social e por outro, a administração fiscal. Não obstante, hodiernamente, o orçamento da Segurança Social é deficitário, encontrando o seu equilíbrio com auxílio do Orçamento Geral do Estado.

Além disso, importa referir o facto da burla tributária consagrada neste regime, no artigo 87º, incluir no seu texto legal, não só, os crimes perpetrados contra a administração fiscal, mas também, os crimes contra a Segurança Social.

No fundo, esta solução justifica-se na medida em que, a final, perante o sucesso de uma fraude, o lesado é sempre o mesmo - o contribuinte, que deverá – pela frustração de receitas ocorrida – ter de suportar uma maior tributação ao seu património.

Ou seja, o RGIT procede a uma equiparação para efeitos sancionatórios, entre prestações tributárias e contribuições para a Segurança Social, intenção que consignou expressamente no seu artigo 1º, relativo ao âmbito de aplicação do RGIT³³.

6. Instituto da Segurança Social

Tradicionalmente falava-se em direito da previdência social, porém, hodiernamente, referimo-nos consensualmente ao direito da Segurança Social, designação com maior amplitude.

A expressão formal “segurança social” teve origem na lei da segurança social norte-americana, “ Social Security Act”, votada pelo congresso dos EUA em 14 de Agosto de 1935 (...), embora, já tivesse sido utilizada em outros momentos históricos sempre ligada a uma perspetiva de seguro social.

³³ Artigo 1º RGIT – Âmbito de aplicação: 1 – O Regime Geral das Infrações Tributárias aplica-se às infrações das normas reguladoras: a) Das prestações tributárias; b) Dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias; c) Dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras; d) Das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial.

Em outros ordenamentos jurídicos continua, no entanto, a usar-se uma fórmula ainda mais ampla como – direito da proteção social, ou ainda, a simples manutenção pela denominação de direito social.

A expressão vai apresentando várias configurações nos diferentes ordenamentos jurídicos, e mesmo no âmbito de cada um deles são por vezes, várias as dimensões em que se divide, como sucede no direito alemão em que se distingue uma dimensão ampla e uma dimensão restrita do direito social³⁴. Ou por exemplo no ordenamento jurídico francês, no qual, a segurança social consiste, somente, num dos veios do direito social francês, a par do direito do trabalho.

Relativamente ao facto do direito da segurança social ter uma natureza pública ou privada, o nosso sistema da Segurança Social apresenta um carácter essencialmente juspublicístico³⁵. Não obstante, assumimos um carácter misto.

O Instituto da Segurança Social encontra o seu fundamento num princípio estruturante do nosso ordenamento jurídico, o princípio da dignidade humana. O que está em causa é a preocupação que o Estado assumiu perante o cidadão, no intento de lhe proporcionar o mínimo de uma existência condigna.

É claro que, o Estado não pode assumir todas as responsabilidades em primeira linha, deverá intervir em segunda linha, ou seja subsidiariamente quando os seus contribuintes não consigam, por motivos ponderosos, fazer face à manutenção da sua dignidade humana. Não basta, portanto, aos contribuintes, invocarem a ajuda social, é preciso que ela se revele estritamente necessária.

³⁴ “Na primeira aceção, o direito social surge como compreendendo todos os domínios jurídicos “die sich durch eine gesteigerte Intensität ihres sozialpolitischen Gehalt auszeichnen”. Na aceção restrita, corresponde ao direito da segurança social”. LOUREIRO, João Carlos, «Proteger é preciso, viver também (...)», 262, citando SCHMIDT.

³⁵ Nas palavras de João Carlos Loureiro, “O carácter predominantemente público (...) manifesta-se fundamentalmente: a) em termos de organização: as instituições de segurança social são, maioritariamente, públicas; b) em termos funcionais, dado que esta esfera de realização do bem comum tem sido materialmente compreendida como sendo tarefa da administração, sem prejuízo do concurso de entidades do sector social e, crescentemente, privadas; c) em termos formais: nuclearmente, as atuações da segurança social são feitas sob a forma de ato administrativo; d) em termos jurisdicionais: as questões de direito da segurança social caem no domínio da jurisdição administrativa, seguindo as normas processuais administrativas (no caso, tributárias)”.

Neste sentido, assume pertinência invocar um acórdão do Tribunal Constitucional - um dos muitos que têm surgido no âmbito do direito da Segurança Social -, o Acórdão nº 525/01 (2001), cujo motivo do recurso foi a condenação sumária de um estudante de Veterinária que por não ter rendimentos para corresponder ao seu dever/direito de educar os filhos, invocava o direito à segurança social que lhe foi negado, por ter o autor capacidade para trabalhar.

No Douo acórdão, recorreu-se ao princípio da subsidiariedade que deve enformar a intervenção da Segurança Social, dizendo-se expressamente que, “o direito à segurança social que o recorrente invoca (art. 63º, nº 3 da Constituição) não pode significar a assunção, pelo Estado, dos deveres que incumbem aos pais de educarem e manterem os filhos, nem a correlativa desoneração dos pais de tais deveres”³⁶.

Esta subsidiariedade da intervenção da Segurança Social é evidente também relativamente ao seu fundamento enquanto defesa da dignidade humana, uma vez que esta é, antes de mais, regulada na Constituição que integra um direito à segurança social.

Por outro lado, apesar de não resultar expressamente da Constituição um dever de colaboração dos beneficiários das prestações sociais para com o Instituto da Segurança Social e demais instituições prestadoras, a verdade é que esse dever resulta necessariamente da relação que se estabelece entre prestador e beneficiário e portanto, como refere CASALTA NABAIS, “o fundamento constitucional do dever de contribuir para a segurança social é o mesmo fundamento dos impostos em geral, isto é, dos demais impostos”³⁷.

Em suma, o escopo da segurança social (como política de segurança social) é o de garantir aos indivíduos a satisfação de todas as necessidades que se lhe coloquem, de forma a integrá-los condignamente na sociedade, tendo como base uma perspetiva de prevenção de riscos por um lado, e de resolução de problemas, por outro.

³⁶ LOUREIRO, João Carlos, «Proteger é preciso, viver também (...)», p. 303.

³⁷ NABAIS, Casalta, citado por LOUREIRO, João Carlos, «Proteger é preciso (...)», p. 296.

6.1. Âmbito de aplicação da Segurança Social

Para que melhor possamos compreender o Instituto da Segurança Social, importa perceber qual o seu âmbito pessoal e material e posteriormente verificar algumas precisões do seu regime, pelo que começemos pelo âmbito pessoal da segurança social:

- Âmbito pessoal

O Instituto da Segurança Social aplica-se obrigatoriamente aos seguintes grupos de pessoas:

- a. Trabalhadores por conta de outrem ou equiparados
- b. Trabalhadores independentes, com algumas exceções.
- c. Membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas, com algumas exceções

Verificámos o âmbito pessoal obrigatório da segurança social, contudo, ela pode ainda enquadrar facultativamente, outras pessoas que reúnam determinadas características.

- Âmbito material

São as seguintes, as situações que integram o âmbito material da Segurança Social e que são portanto suscetíveis de ser garantidas por prestações sociais:

- 1) Incapacidade laboral: transitória ou invalidez
- 2) Morte
- 3) Velhice
- 4) Desemprego
- 5) Família.

Excluem-se, por sua vez, do seu âmbito material:

- Proteção na saúde e,

- Incapacidade laboral por acidente de trabalho.

6.2. Restituição por Recebimento Indevido de Prestações

Iremos analisar mais a frente, a possibilidade de serem rececionadas, indevidamente, prestações da Segurança Social. No nosso estudo em particular, referimo-nos às prestações da Segurança Social obtidas por meio de fraude ou burla que, a serem descobertas darão lugar à restituição do respetivo valor por parte dos beneficiários das mesmas.

Pelo que, cumpre perceber, o que se entende por recebimento indevido de prestações sociais. Assim, estão em causa prestações indevidas, quando:

- o Não sejam observadas as condições determinantes da sua atribuição;
- o Sejam concedidas em valor superior ao que resulta das regras de cálculo legalmente estabelecidas e na medida do excesso;
- o Sejam disponibilizadas depois de cessadas as respetivas condições de atribuição;
- o Seja recebida por terceiro sem legitimidade.

Quanto à exigência de restituição, é necessário fazer a ressalva de que, apesar de indevidas, nem todas as prestações são exigíveis, e portanto é necessário que as discriminemos.

São exigíveis:

- As prestações atribuídas há menos de um ano;
- As prestações atribuídas há mais de um ano cujo pagamento resulte de:
 - Erro de cálculo ou escrita;
 - Falta de informação devida por parte do beneficiário;
 - Atuação criminosa ou fraudulenta do beneficiário.

Por outro lado, não são exigíveis:

As prestações que foram atribuídas há mais de um ano que não resultem das causas supra mencionadas, devendo em todo o caso, cessar os pagamentos continuados.

Todas as prestações que tiverem sido atribuídas há mais de 5 anos consideram-se extintas por prescrição.

Existe ainda, responsabilidade solidária entre aqueles que rececionaram indevidamente as prestações e aqueles que para isso, tenham contribuído.

- A restituição pode ser efetuada das seguintes formas:

- 1) Restituição direta – caso em que será realizada no prazo de 30 dias a contar da interpelação do devedor, com a possibilidade deste requerer a restituição parcelada até 36 meses;

- 2) Compensação através de prestações a que o devedor tenha direito;

- 3) Regularização por encontro de contas;

- 4) Cobrança coerciva.

7. Fraude contra a Segurança Social

No nosso estudo dedicaremos a nossa atenção a um dos crimes contra a Segurança Social, tipificado no artigo 106º do RGIT - a Fraude contra a Segurança Social que, a par dos demais crimes contra este Instituto, é relativamente recente no ordenamento jurídico português, tendo sido inserido, como vimos, por meio do Decreto-Lei 140/95 de 14 de junho, que alterou o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras.

A Segurança Social assume uma importância fundamental num Estado Social como o nosso, a intervenção deste instituto que funciona ao serviço do Estado é crucial na área dos direitos económicos, sociais e culturais. O cidadão precisa do Estado para fazer face às

dificuldades da vida que se lhe coloquem. E esta dependência é uma realidade crescente e cada vez mais abrangente.

Contudo, há sempre que prever comportamentos desviantes, condutas que se levam a cabo de forma ilícita, no sentido de obter benefícios indevidos. É neste contexto que assume pertinência atentarmos às condutas fraudulentas contra a Segurança Social.

Uma adequada compreensão do tipo legal de crime em causa, implica que procedamos a uma análise pormenorizada dos seus elementos, objetivos e subjetivos, o que faremos de seguida, mas antes é preciso perceber qual o bem jurídico que está por detrás da incriminação sobre a qual nos debruçamos.

7.1. Bem-Jurídico

O conceito de bem-jurídico tem origem no Iluminismo e tem vindo a ser objeto de grandes discussões quanto ao seu alcance e respetivos contornos.

Trata-se de um conceito operativo que pretende auxiliar na delimitação dos contornos dos tipos penais, isto é, sugerindo aquilo que pode ser digno de merecer a proteção penal.

Para FIGUEIREIDO DIAS, o bem jurídico consiste “(n)a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo Estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”³⁸.

A teoria do bem jurídico tem uma dupla função: por um lado, limitar o *ius puniendi*, de modo a controlar a arbitrariedade do legislador – sendo auxiliado nesta tarefa por outros critérios de delimitação, como por exemplo os princípios da necessidade, da intervenção mínima e da subsidiariedade ou *ultima ratio* - e funciona como elemento de interpretação, na medida em que esclarece se está em causa a vulneração de valores aos

³⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo, «*Temas Básicos da Doutrina Penal*», Coimbra Editora, 2001, p. 43 *apud* RODRIGUES, Savio Guimarães, «*As fraudes Tributárias (...)*», p. 84

quais a sociedade atribua dignidade penal, merecedores de tutela jurídico-penal. Isto é relevante, uma vez que, para que uma determinada conduta consubstancie um crime, não basta que se viole uma norma legal, é imprescindível que sejam postos em perigo bens jurídicos relevantes para a comunidade³⁹.

Nas palavras de GUIMARÃES RODRIGUES, “ Sendo certo que o bem jurídico-penal constitui critério vinculante da atuação do legislador penal, é também certo que a dificuldade na determinação das suas qualidades legitimadoras vai aumentando à medida que nos afastamos do direito penal clássico, ou primário”⁴⁰.

No âmbito do Direito Penal Secundário no qual se insere o crime de fraude contra a Segurança Social, a determinação do bem jurídico, em regra, acontece depois da consideração da conduta proibida. Ou seja, funciona não como um *prius* – como sucede no Direito Penal Clássico, em que primeiro se identifica um certo bem-jurídico merecedor de tutela penal e depois se consagram as condutas proibidas – mas como “um *posterius* em relação à conformação legal-positiva da incriminação”⁴¹.

Esta especificidade do Direito Penal Secundário confere, como ressalta TEIXEIRA DOS SANTOS⁴², maior liberdade ao legislador na configuração da norma penal, uma vez que não parte de valores pré-existentes na consciência jurídica da comunidade.

³⁹ “*O bem-jurídico possibilita que se afira aquilo que torna a violação de um determinado comportamento merecedor de pena, a forma como é valorada a produção do resultado material que se quer evitar, e avaliar se aquilo que se pretende evitar com a incriminação é passível de ser tutelado pelo Direito Penal. Permite ainda criticar a moldura penal abstrata e o momento que o legislador escolheu para conferir proteção penal, além de permitir traçar vários graus de valoração do ilícito de modo a adequar a resposta penal, nomeadamente porque permite traçar uma diferença qualitativa entre desvalor de ação e desvalor de resultado*”. SANTOS, André Teixeira dos, «*O crime de Fraude Fiscal*», p. 65.

⁴⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães, «*As fraudes Tributárias (...)*», p. 84.

⁴¹ “ (...) *considero até duvidosa a constitucionalidade da construção de tipos penais em que o interesse protegido pelas normas penais não seja um “prius”, mas apenas um “posterius”, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais, concluindo-se, com certos autores, que os crimes fiscais têm natureza “artificial”*”. GOMES, Nuno de Sá, «*Evasão Fiscal (...)*», p. 130

⁴² SANTOS, André Teixeira dos, «*O crime de Fraude Fiscal*», p.69. Neste sentido também SILVA DIAS “*O legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação da convivência*”, in FISCO 22, p.29.

Contudo, há autores que atribuem um caráter de artificialidade a estas incriminações – nas palavras de SILVA DIAS“(…) o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um *prius*, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um *posterius*, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção de um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição. Com este sentido pode dizer-se que os crimes tributários têm natureza” artificial” - questionando mesmo a sua constitucionalidade por não assentarem o interesse protegido num *prius*, mas antes, num *posterius*⁴³.

Abstraindo-nos destas questões mais circunstanciais, importa delimitar o bem jurídico⁴⁴ protegido na incriminação sobre a qual nos debruçamos.

O bem-jurídico que está subjacente à fraude contra a Segurança Social é também alvo de grande dissidência entre a doutrina. São várias as posições quanto ao bem jurídico protegido. Porém, é possível identificar três grandes modelos abstratos e arquetípicos que refletem em geral as várias posições avançadas⁴⁵:

- O primeiro modelo atribui ao bem jurídico, natureza patrimonial, ou seja, está implícito o direito do Estado à obtenção integral e tempestiva das receitas tributárias, essenciais para o correto funcionamento do sistema da Segurança Social. Este modelo

⁴³ DIAS, Augusto, Silva «*O Novo Direito Penal Fiscal não Aduaneiro. Considerações dogmáticas e político-criminais*» in *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, vol. II (1999), p.263; GOMES, Nuno de Sá, «*Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*», Lisboa, Rei dos Livros (2000), p. 130 e ss.

⁴⁴ Na doutrina alemã o entendimento dominante quanto ao bem jurídico implícito nas infrações tributárias diz respeito ao interesse público em receber integral e tempestivamente as receitas tributárias, na medida em que as atuações fraudatórias representam um ataque aos interesses patrimoniais do Estado. Já em Espanha, parece ressaltar do próprio Código Penal espanhol de 1995 e também da Ley nº 230/1963 de 28 de dezembro, que o bem jurídico protegido é a Fazenda Pública, entendido como sistema dinâmico de angariação de receitas e execução de despesas.

⁴⁵ Em termos mais amplos podemos descortinar dois grandes tipos de modelos para a determinação do bem-jurídico tutelado na fraude contra a Segurança Social, **as teses funcionalistas** e as **teses patrimonialistas**. Dentro das primeiras encontramos as seguintes propostas: o bem jurídico enquanto função tributária, ou seja a função desempenhada pela Administração, de gestão das receitas fiscais referentes aos vários impostos e o conseqüente interesse da Administração na observância das normas tributárias; a fraude contra a Segurança Social como ofensa ao poder tributário do Estado, que consubstancia um poder reconhecido constitucionalmente; a incriminação como ofensa ao sistema económico em geral; por fim, a ofensa ao sistema da Segurança Social e ao seu correto funcionamento. Por outro lado, também se propugnam as teses patrimonialistas que concebem as contribuições à SS, como o preço necessário a pagar pelos contribuintes pelo facto de beneficiarem dos vários benefícios que o Estado lhes presta.

privilegia o desvalor do resultado. Como reflete LACERDA PINTO, este “modelo organiza a intervenção penal por referência a aspetos de natureza patrimonial e conduz á criação de crimes materiais (de perigo ou de lesão)”⁴⁶.

- O segundo modelo centra o bem jurídico protegido pela incriminação, nos deveres de colaboração (deveres de informação, transparência e verdade tributária) dos contribuintes para com a Administração; também neste modelo ressalta o desvalor da ação, assumindo a fraude contra a Segurança Social, uma natureza formal ou de desobediência. Mais uma vez, citando LACERDA PINTO, um modelo deste tipo “conduz o legislador a adotar infrações formais em que o núcleo da ilicitude se limita ao incumprimento do dever ou à desobediência do agente”⁴⁷;

- Uma terceira posição é a dos modelos mistos ou compromissórios que apresentam uma solução mais equilibrada, combinando elementos dos modelos anteriores; nestes modelos os interesses que subjazem à fraude contra a Segurança Social são tanto patrimoniais, como deveres de colaboração.

O modelo patrimonial de forma pura e rígida não é livre de algumas críticas que se centram essencialmente no carácter demasiadamente vasto e fragmentário do erário público a que se impõe uma concretização, que para a maioria da doutrina se concretiza no conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular.

O segundo modelo que faz corresponder, ao bem jurídico protegido, os deveres de colaboração dos contribuintes para com a Administração, parte de uma premissa incontestável, que é a de que o direito tributário moderno se baseia na colaboração entre o contribuinte e a administração tributária, ou seja, da configuração do cidadão enquanto “órgão auxiliar da administração”⁴⁸.

⁴⁶ PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, «Crimes Tributários», documento online: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf, p. 5.

⁴⁷ PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, «Crimes Tributários», documento online: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf, p. 5.

⁴⁸ EB. Schmidt citado por FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «*O Crime de Fraude (...)*», p. 84.

Na formulação de SILVA DIAS, o interesse protegido é “a pretensão do Estado à revelação dos factos fiscalmente relevantes, construindo-se a ilicitude na base da violação de deveres de colaboração com a administração financeira e, portanto, do desvalor de ação”⁴⁹.

Note-se porém que, como ressalta CASALTA NABAIS, “*os crimes tributários não devem assentar exclusiva ou de modo prevalecente nos deveres de colaboração dos contribuintes (e demais sujeitos passivos fiscais) com a administração tributária, representando a pretensão do Fisco a uma colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos tributários, cuja ilicitude se centra na violação dos deveres de informação e de verdade e se estrutura no desvalor da ação. Ou seja, os crimes tributários não devem ser concebidos como puros crimes de desobediência*”⁵⁰

Isto é, não devemos cair no erro de, confundir o meio por via do qual se viola o bem jurídico protegido, com a finalidade – o interesse tutelado, em si mesmo.

Por fim, o terceiro modelo que conjuga características dos dois modelos anteriores, parece-nos ter sido a opção do legislador. Por um lado é indubitável que, o Estado tem um interesse legítimo na receção efetiva das contribuições da SS, não fora o caso, do Sistema de Segurança Social depender deste meio de financiamento para levar a cabo as suas funções e objetivos; por outro lado, não negamos a necessidade da existência de uma cooperação exigente entre os contribuintes e a Administração da Segurança Social. Os dois modelos contêm elementos fundamentais para o funcionamento do Estado Social de Direito e da subsistência do Sistema Tributário.

Como escrevem FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE “*com não rara frequência, os legisladores tendem a privilegiar soluções compromissórias ou mistas, apostadas em assegurar proteção penal tanto aos valores da verdade-transparência como aos interesses patrimoniais-fiscais (...)*” a fraude contra a segurança social tem assim

⁴⁹ DIAS, Augusto Silva, «*O Novo Direito Penal (...)*», p. 29.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta, «*Direito Fiscal*», p. 436, Almedina, 2003 *apud* SOUSA, Luís dos Milagres e, «*Fraudes Tributárias (...)*», p. 90.

“um estatuto ambivalente: ela é, tipicamente um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal.”⁵¹

Não obstante, seria precipitado colocarmos em pé de igualdade, uns e outros elementos. Entendemos que, a dimensão patrimonial tem um peso maior nas decisões legislativas do legislador, facticidade que podemos perceber por via de três aspetos: o legislador recorre não raras vezes a cláusulas de valor patrimonial (€7,500 no artigo 106º e €15,000 no artigo 103º do RGIT, por exemplo) como limite negativo da intervenção do Direito Penal; por outro lado, a vantagem patrimonial obtida assume importância, na dicotomia entre infrações tributárias menos graves e as mais graves – que vão ser objeto de tutela jurídico - penal) e por último, mais uma vez, a dimensão patrimonial está presente no âmbito da dispensa e atenuação da pena que, estão ligadas à reposição da verdade material e à eliminação do dano material, que opera através do pagamento das quantias em dívida (ex. artigos 44º, 55º, 61º e 78º RGIT).

7.2. Autoria

Como enuncia a letra do artigo, podem ser autores do crime de fraude contra a Segurança Social, as entidades empregadoras, os trabalhadores independentes e os beneficiários. Ou seja, só pode ser cometida pelos sujeitos elencados no nº 1 deste artigo, pelo que, estamos perante um crime específico.⁵²

A categoria dos beneficiários foi introduzida na redação dada ao tipo legal no RGIT, assistindo-se assim a uma ampliação dos autores do tipo. Porém, revela-se necessário, proceder a uma interpretação restritiva do conceito de “beneficiário” sob pena de caber neste conceito, todo o cidadão nacional ou residente em Portugal. Entendemos

⁵¹ DIAS, Jorge de Figueiredo/ ANDRADE, Manuel da Costa, «*O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português*», p. 63-64 in Revista Brasileira de Ciências Criminais, Editora Revista dos Tribunais, ano 4, nº13, janeiro – março – 1996.

⁵² “*Entende-se como crime específico aquele em que só podem figurar como seus autores as pessoas pertencentes a um círculo definido por determinada qualificação ou atributo*”, SOUSA, Luís dos Milagres, «*Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*», p. 37, nota 70; No mesmo sentido, FIGUEIREDO DIAS, entende que os crimes específicos próprios ou puros revelam que um especial dever foi violado com a prática ilícita, o que muitas vezes sucede porque o agente do crime se encontra especialmente caracterizado no tipo legal.

que o legislador pretendeu com esta alteração, colocar sob alçada deste crime, as situações de recebimento indevido de prestações da Segurança Social.

Se compararmos este tipo incriminador com a fraude fiscal simples, prevista e punida no artigo 103º do RGIT, damos conta de que, este, contrariamente, consubstancia à primeira vista, um crime comum⁵³, na medida em que não anuncia nenhuma qualidade específica do agente. Parece contudo resultar do tipo, a necessária existência de uma relação jurídico - tributária, ou seja de um sujeito passivo, uma vez que, todas as condutas previstas para a realização do tipo devem estar designadas a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de benefícios fiscais injustificados.

Por conseguinte, não obstante, o crime poder ser praticado por qualquer pessoa, é necessária a intervenção de um sujeito com a qualidade de contribuinte, isto é, de sujeito passivo, o que leva alguns autores a qualificar o presente tipo como um crime específico, apesar do texto legal não se claro quanto a isso.⁵⁴

7.3. Conduta típica

O preceito em análise não redige no seu texto legal as modalidades de conduta suscetíveis de configurar a fraude contra a Segurança Social. A conduta típica pressuposta neste crime é conhecida por remissão para o artigo 103º⁵⁵, onde estão tipificadas as condutas que podem consubstanciar a fraude contra a Segurança Social.

⁵³ Para alguma doutrina, também a fraude fiscal simples é um crime específico próprio, pois também ele consubstancia uma violação de um dever especial. Neste sentido FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal», p. 141; Com entendimento oposto o Acórdão do TRC, processo nº 105/11.2IDCBR.C1 de 02-10-2013, publicado em <http://www.dgsi.pt>: “O crime de fraude fiscal é um crime comum, na medida em que pode ser praticado por qualquer pessoa (...) Entendemos que 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. Na verdade, e tal como entende Isabel Marques da Silva (in Regime Geral das Infrações Tributárias, cadernos do IDEFF, nº 5, 3ª edição, página 205, Almedina) afigura-se-nos que o crime de fraude fiscal pode ser cometido por qualquer pessoa”.

⁵⁴ Neste sentido FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal», 1975, p.141; SOUSA, Luís dos Milagres, «Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado» p.37.

⁵⁵ Artigo 103.º Fraude: 1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras

A conduta típica consiste, basicamente, na alteração de factos ou valores fiscalmente relevantes e em celebrar negócio jurídico simulado.

Assim sendo, a fraude à Segurança Social, como dispõe o artigo 103º (fraude fiscal), pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Conclui-se que, é possível cometer o crime de fraude contra a Segurança Social por ação (alínea a) e por omissão (alínea b)), e ainda por meio da simulação.

Na alínea a) elencam-se dois tipos de comportamentos, a ocultação e a alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração ou das

vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000. *(Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária. *(redação anterior)*

declarações apresentadas ou prestadas à Administração fiscal, que aqui adaptamos à Administração da Segurança Social.

Ocultar⁵⁶ significa, esconder, impedir o conhecimento de, sonegar informações, factos, dados, podendo estar em causa factos ou valores. Por outro lado, "alterar", significa modificar, perturbar, desfigurar um estado de coisas. *In casu*, pretende traduzir a ideia da não licitude do comportamentos de modificar, mudar, "*informações, coisas que foram feitas, ações realizadas, acontecimentos, bens haveres ou riqueza que devesse estar anotada nos livros de contabilidade ou escrituração*".⁵⁷

Na alínea b) faz-se novamente menção à conduta de ocultação por parte do contribuinte de factos ou valores que devam constar nas declarações apresentadas à Administração fiscal (Administração da Segurança Social). Á semelhança do que se assistiu na alínea a), o legislador pretendeu proibir a falsidade ideológica de declarações tributárias, de forma a evitar lacunas de punibilidade.

É possível inferir desta alínea que, existe um dever prévio à conduta típica, de apresentar uma declaração. E por conseguinte a ação estará realizada a partir do momento em que a declaração se fizer valer ante a Administração da Segurança Social.

Comparando as duas alíneas a) e b), verificamos que são semelhantes. Nas duas situações está em causa uma ocultação de factos ou valores que devam ser apresentados à Administração: na alínea a) o comportamento pode consubstanciar uma ocultação total mas exige que a declaração seja apresentada; por outro lado, na alínea b), a mera falta de apresentação da declaração constitui uma omissão.

Na alínea c) prevê-se expressamente a possibilidade de cometer a fraude contra a segurança social, por meio da simulação.

⁵⁶ A doutrina italiana divide o conceito de ocultação entre um sentido estrito e um sentido amplo. No primeiro caso, estão em causa as condutas de encobrimento fático de dados ou de informações de forma a impedir a comprovação pela administração, enquanto no segundo caso, acrescenta-se o encobrimento por meio de negócios jurídicos simulados. *Apud* DIAS, Augusto Silva, «*O novo Direito Penal Fiscal*» Revista Fisco nº22, p.31.

⁵⁷ SANTOS, André Teixeira dos, «*O Crime de Fraude Fiscal*», Coimbra Editora, 2009, p. 78.

Ao contrário do que sucede nas anteriores alíneas, esta alínea não retrata o incumprimento de um dever fiscal, antes respeita ao esconderijo da verdadeira situação tributária do contribuinte.

A simulação⁵⁸ consiste numa modalidade de divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o objetivo de enganar terceiros.⁵⁹

*“A simulação, que pode ser fraudulenta ou inocente, absoluta ou relativa, implica sempre a intenção de enganar terceiros. Com esta intenção pode ou não cumular-se a de prejudicar outrem (animus nocendi). Quando, além da intenção de enganar, haja a de prejudicar, a simulação diz-se fraudulenta. Se apenas existe animus decipiendi, a simulação é inocente”.*⁶⁰

Como acabámos de estudar, a simulação pode ser relativa ou absoluta. No primeiro caso, existe além do negócio simulado, um negócio dissimulado – aquele que realmente se pretende concretizar. Na segunda situação, não existe qualquer intenção de realizar um negócio, havendo lugar apenas ao negócio simulado.

No RGIT resulta claramente que, o negócio não necessita de ser totalmente simulado, podendo haver simulação quanto ao valor, natureza, interposição, omissão ou

⁵⁸ “O art. 240º, nº1, do C.Civil, define negócio simulado como aquele em que, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, há divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante. Doutro passo, refere, ainda, o art. 241º, nº1, que “quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado”. Desta noção tem a doutrina defendido a necessidade da verificação simultânea de três requisitos para que haja um negócio simulado: a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração, o acordo simulatório (pactum simulationis) e o intuito de enganar terceiros (que se não deve confundir com o intuito de prejudicar). Sendo que o ónus da prova de tais requisitos, porque constitutivos do respetivo direito, cabe, segundo as regras gerais nesta matéria, a quem invoca a simulação. (...) Em certos casos, o acordo simulatório dirige-se à celebração de um negócio e as partes não querem na realidade celebrar esse negócio, nem qualquer outro. É a simulação absoluta. Noutros casos, o negócio simulado encobre outro ato que se diz dissimulado (por exemplo, declara-se vender, mas a vontade real das partes é doar). É a simulação relativa”. Acórdão do STJ de 14-02-2008, Proc. nº 08B180.

⁵⁹ A simulação típica é um artifício fraudulento destinado a enganar e prejudicar o Estado na sua veste fiscal. De fora fica, desde logo, a chamada “simulação inocente”, cujo intuito é somente o de enganar terceiros”, Apud DIAS, Augusto Silva, «O novo Direito Penal Fiscal» Revista Fisco nº22, p.32.

⁶⁰ (...) Acórdão do STJ de 14-02-2008, Proc. nº 08B180.

substituição de pessoas. Embora, *in casu*, releve essencialmente, a simulação quanto ao valor, que está na base da intenção de diminuição da tributação fiscal.

Porém, estas condutas estão condicionadas por uma oração subordinada adjetiva restritiva presente no nº1 do artigo 106º “*que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social*” Ou seja, além da prática de alguma das condutas presentes nestas alíneas, é condição necessária que ela esteja direcionada para alcançar algum dos objetivos enunciados “*que visem a não liquidação, entrega(...)*”, sob pena de não se concretizar a fraude contra a Segurança Social.

7.4. Execução vinculada

A fraude contra a segurança social é um crime de execução vinculada⁶¹ na medida em que, obedecendo ao princípio da legalidade, só pode ser cometida através das formas previstas no artigo 103º nº1. Tal facto é facilmente deduzido da expressão utilizada pelo tipo: “A fraude fiscal pode ter lugar por...”, seguindo-se uma enunciação dividida em três alíneas, das condutas incriminadoras.

7.5. Elemento subjetivo

Estas modalidades de cometimento do crime têm ainda de ser articuladas com dois elementos subjetivos: o dolo e a ilicitude.

- Dolo

⁶¹ *O crime de fraude fiscal só pode ser cometido através de ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, da ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária ou da celebração de negócio simulado.* Acórdão do TRC, processo nº 105/11.2IDCBR.C1 de 02-10-2013, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

A fraude contra a Segurança Social - como acontece com a fraude fiscal simples - é um crime doloso.

Os crimes podem ser puníveis por dolo ou negligência, sendo que este último caso consubstancia uma situação excecional. Por assim ser, e por a lei ser omissa quanto à existência da fraude fiscal negligente, as fraudes fiscal e contra a segurança social são crimes dolosos. O que significa que o agente deverá, no preenchimento do elemento objetivo do tipo, agir de forma voluntária, livre e esclarecida, sob pena da sua conduta não preencher o tipo legal em causa.

Por outro lado, entende-se que por detrás da prática deste crime, existe um dolo especial ou específico. Ou seja, além da existência do dolo genérico, o agente revela uma vontade específica orientada para um objetivo especial. Citando RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO “ *O dolo específico é o de que tais agentes hajam em vista os factos típicos previstos (...), conquanto seja possível imputar-lhes a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima*”.⁶²

No âmbito da fraude fiscal esta questão também se coloca. Alguma doutrina tem vindo a entender que também no âmbito da fraude fiscal está subjacente a existência de um dolo específico,⁶³ ou seja, a intenção de produzir um resultado lesivo sobre o património fiscal. Porém, este entendimento não colhe unanimidade.

7.6. Visando a não liquidação de prestação

⁶² CATARINO, João Ricardo, VICTORINO, Nuno «*Infrações Tributárias: Anotações ao Regime Geral*», Coimbra Editora, 2012, p. 818-819.

⁶³ TEIXEIRA DOS SANTOS entende que a fraude fiscal simples não exige, uma específica intenção do agente, bastando-se com a mera existência de um dolo genérico que incida sobre a idoneidade da conduta para atingir um certo resultado danoso. SANTOS, André Teixeira dos, «*O crime de fraude fiscal*» p. 138.

Em sentido contrário vão FIGUEIREDO DIAS E COSTA ANDRADE, ao defenderem que também no âmbito da fraude fiscal, deve estar presente uma específica intenção do agente em produzir uma ofensa ao património fiscal. FIGUEIREDO DIAS «*Direito Penal: parte geral*» t 1, Coimbra: Coimbra Editora, 2004 p. 330 *apud* FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE «*O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações*» in *Direito Penal Económico Europeu: textos doutrinários*, vol. II, 1999, p. 432 e ss.

A lei ao recorrer à expressão “visem” põe a claro, a necessidade do elemento objetivo dever ser acompanhado da intenção⁶⁴ de obter a não liquidação, entrega ou pagamento de contribuições à segurança social. O crime de fraude contra a segurança social, contrariamente ao que sucede com a fraude fiscal, não exige que os atos ou omissões sejam suscetíveis de causar a diminuição das receitas. Ou seja, não é necessária a idoneidade da conduta para atingir o resultado, o crime basta-se com a intenção de atingir esse resultado.

7.7. Crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente

Por outro lado, à semelhança do que sucede com a fraude simples, não é necessário que esse resultado seja alcançado, o que significa que estamos perante um crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente,⁶⁵ onde existe a intenção livre e esclarecida de atingir um determinado resultado, se levam a cabo certos atos ou omissões nesse sentido, podendo contudo, ele verifica-se ou não. Ou seja, nas palavras de JESCHECK “o agente almeja um resultado que há-de ter presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar”.⁶⁶

⁶⁴ (...) o crime de fraude fiscal não fica perfeito apenas com a declaração falsa, exigindo-se uma intenção específica ou uma situação factual de perigo concreto” ACSTJ de 21/05/2003, publicado em <http://www.dgsi.pt>; Também no sistema penal fiscal francês se exige que da parte do agente, seja revelada uma intenção de cometer os comportamentos fraudulentos: “*désormais, les juridictions pénales ne devront plus se fonder sur une volonté de fraude probable, mais exiger une intention de fraude indiscutable*”, Mallet, M. Michel «*La répression pénale de la délinquance fiscale, thèse, Montpellier*», 1981,p.131 apud Malta, Pierre di, «*Droit fiscal penal*» p. 192.

⁶⁵ A fraude contra a Segurança Social é um “(...) crime de intenção, na modalidade de crime de resultado cortado, uma vez que o resultado externo que extravasa o tipo objetivo não depende de uma ulterior atuação do agente”, ALMEIDA, Carlos Rodrigues de, «*Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras*» in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ANO 9, Fasc.1º, p. 102.

⁶⁶ JESCHECK apud DIAS, Jorge de Figueiredo/ ANDRADE, Manuel da Costa, «*O Crime de Fraude (...)*»,p. 64. No mesmo sentido o Acórdão do TRC, processo nº 105/11.2IDCBR.C1 de 02-10-2013, publicado em <http://www.dgsi.pt>: “*O crime de fraude fiscal (...) 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*”.

7.8. Crime de perigo concreto

Este crime é também ele, um crime de perigo concreto⁶⁷, na medida em que o legislador antecipa a tutela penal ao bem jurídico antes de existir um qualquer dano, assentando apenas, na existência de um perigo, de uma “conduta perigosa” para o bem jurídico tutelado pela incriminação.

Nas palavras de MILAGRES E SOUSA “*Dir-se-ia que o resultado é antecipado para um momento anterior ao da ocorrência do dano, nomeadamente para um momento em que o erário, pela conduta do agente, é posto numa situação de insegurança, representando aquilo que se convencionou designar por uma “tutela avançada”*”.⁶⁸

Assim sendo, concluímos não estarmos perante um crime de dano, uma vez que a sua consumação se verifica, mesmo que não chegue a haver dano ou concessão de vantagem patrimonial indevida.⁶⁹

A propósito da referida consumação⁷⁰, a regra é a de que a mesma ocorre no momento da liquidação – no caso de esta ser realizada pela administração financeira – ou,

⁶⁷ “Assim, para que se consume o crime de fraude fiscal, não é necessária a efetiva ocorrência de diminuição das receitas tributárias ou obtenção indevida de benefício fiscal, bastando a comprovação de que as condutas comportam um risco típico, (...)”. ANDRADE, João da Costa, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 300. No caso da fraude contra a SS, não será portanto necessário que, se efetive a concessão, por parte da Administração da Segurança Social, de vantagem ilegítima de valor superior a €7500.

⁶⁸ SOUSA, Luís dos Milagres e Sousa, «*Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*», p. 44. No mesmo sentido ANTUNES, Francisco Vaz, “*O resultado é antecipado para o momento anterior ao do dano material, para o momento em que o património fiscal do Estado é colocado em risco, sendo certo que o resultado fica dependente tão-só de mero acaso*”, «*A Evasão fiscal e...*» p. 162; Também FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE, “ (...) o que mais avulta no desenho da incriminação é o facto de ela assegurar uma “tutela avançada” ao património público fiscal. Para maximizar e reforçar a proteção deste património, a lei portuguesa antecipa a intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento em que apenas se efetiva a lesão da verdade e transparência exigidas nas relações fisco-contribuinte”, «*O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português*», p. 73, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, Editora Revista dos Tribunais, ano 4, nº13, janeiro – março – 1996.

⁶⁹ Contrariamente, como sugere RICARDO GAGLIARDI, “(...) no crime material ou de resultado o tipo descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção de um dano efetivo”. «*A Instância Administrativa e os Crimes Tributários*» p. 539.

⁷⁰ A fraude contra a Segurança Social “(...) é de natureza material e de resultado, consumando-se não tanto com a atribuição formal da vantagem patrimonial, mas no momento em que este, ou uma sua parcela, deixa de ser entregue quando deveria ou seja materialmente entregue o subsídio, normalmente prestado à custa de dinheiros públicos”. CATARINO, João Ricardo, VICTORINO, Nuno «*Infrações Tributárias: Anotações ao Regime Geral*», Coimbra Editora, 2012, p. 818-819.

aquando a entrega pelo contribuinte da declaração nas Finanças – no caso de autoliquidação - perdendo o domínio do facto.

7.9. Vantagem patrimonial

A fraude contra a Segurança Social integra ainda como elemento objetivo,⁷¹a necessidade da vantagem patrimonial ilegítima⁷² que se pretende obter, ser de valor superior a 7.500 euros, não incluindo o valor igual a 7.500 euros.

Até ao referido limite, quaisquer condutas que, não obstante, integrem o elemento objetivo do tipo, não serão punidas ao abrigo deste preceito, ficando apenas suscetíveis de ser subsumidas numa contraordenação fiscal, no caso de estarem verificados os respetivos elementos objetivos e subjetivos.

Para a fraude fiscal simples, atualmente, o valor da vantagem patrimonial é de 15.000 euros, sendo puníveis as condutas que visem a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, de valor não inferior a 15.000 euros, o que significa que estão inclusas – ao contrário do que sucede com a fraude do artigo 106º- as de valor igual a 15.000 euros.

⁷¹ Na fraude contra a Segurança Social do artigo 106º, o limite da vantagem patrimonial é um elemento constitutivo do crime, ora veja-se: “*constituem fraude contra a Segurança Social as condutas (...) com intenção de obter (...) vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a €7.500*”. Já não é assim no caso da fraude fiscal simples prevista no artigo 103º do RGIT em que, a vantagem patrimonial constitui uma mera condição de punibilidade do crime como demonstra a letra da lei: “*não são puníveis os factos se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000*”.

Tal elemento objetivo revela uma opção clara do legislador em fazer depender de critérios de valor, a qualificação típica de certos ilícitos como crime ou contraordenação.

⁷² “*É ilegítima a vantagem patrimonial que não resulte da lei ou de contrato e consiste genericamente, na situação de vantagem suscetível de avaliação em que o agente se coloca mediante a prática do facto, que de outro modo não obteria, por não estar em posição para tanto, face ao direito instituído. A vantagem tanto pode constituir no não desembolso de encargos que seriam normalmente devidos como no recebimento de vantagens patrimoniais que, não fora a conduta fraudulenta, não seriam recebidas*”. CATARINO, João Ricardo/ VICTORINO, Nuno «*Infrações Tributárias: Anotações ao Regime Geral*», Coimbra Editora, 2012, p. 818-819; ANTUNES, Francisco Vaz, «*A Evasão Fiscal ...*» p. 163.

Também João da Costa Andrade se pronuncia pertinentemente sobre esta questão dizendo que, “*A “impaciência” do legislador, que, não esperando a lesão efetiva do património antecipa a tutela penal, configura o crime como um crime de resultado cortado ou, mais genericamente, de tendência interna transcendente verificando-se uma “incongruência” entre tipo objetivo e tipo subjetivo: são mais os elementos cuja verificação cumulativa o preenchimento do tipo subjetivo reclama, do que o preenchimento do tipo objetivo*”. «*Unidade e Pluralidade de crimes (...)*», p. 351.

Esta facticidade revela uma grande incongruência entre os tipos que se encontram ligados pela sua inegável similitude. Contudo, tal discrepância não parece agora tão flagrante se recordarmos que, antes de Janeiro de 2006, o valor da vantagem patrimonial era, para ambos os tipos, de 7.500 euros.⁷³

7.10. Tentativa

Lembrando as sábias palavras de EDUARDO CORREIA, “(...) a tentativa é um alargamento das formas de cometimento do crime”.⁷⁴

O regime geral do Código Penal aplica-se subsidiariamente, a todas as situações que não estejam expressamente reguladas na Lei Tributária, tal princípio resulta do próprio artigo 3º alínea a) do RGIT.

Concretamente, no que respeita à punibilidade da tentativa em matéria penal tributária, se não existirem normas no RGIT que a prevejam expressamente, dever-se-á recorrer ao regime geral consagrado nos artigos 22º, 23º e 73º do CP. O que significa que, na ausência de previsão do legislador, a punibilidade da tentativa verifica-se nos casos em que ao crime consumado respetivo corresponder pena superior a três anos de prisão, aplicando-se a pena correspondente a esse crime, especialmente atenuada nos termos do artigo 73º do CP.

No caso concreto, do crime de fraude contra a Segurança Social, a punibilidade da tentativa depende das circunstâncias concretas do caso. Se estivermos perante situações que integrem o nº 2 do artigo 106º, isto é, perante as condutas que preencham o tipo legal na sua forma simples, a tentativa não é punível, quer porque, a sua punibilidade não está

⁷³ “(...) a irracionalidade e desigualdade legislativa permaneceu, mas desta vez sob a batuta de uma outra forma de vida” entende BANDEIRA, Gonçalo S. de Melo, «A origem e o atual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito fiscal» p. 78.

⁷⁴ CORREIA, Eduardo, «Notas Críticas à Penalização de Atividades Económicas» in Revista de Legislação e de Jurisprudência nº3718-3729, ano 1984-1985, Coimbra Editora.

prevista, quer porque, ao crime consumado não corresponde pena de prisão superior a três anos, mas sim, pena de prisão inferior a três anos.

Porém, relativamente às situações que integrem o nº 3, do mesmo artigo referente à fraude qualificada, a tentativa é punível. (art.23º/1 CP), uma vez que, ao crime consumado corresponde pena de prisão superior a três anos, designadamente, a pena de prisão pode ir até 8 anos.

7.11. Sanções

Ao arrepio do regime sancionatório comum, a pena de multa começou por ser a sanção privilegiada no âmbito das infrações tributárias, *“sem prejuízo da aplicação, em alternativa, de pena privativa da liberdade, em caso de não pagamento daquela”* como dispunha o preâmbulo do D-Lei nº20-A/90 de 15 de Janeiro que aprovou o RJIFNA.

Muito embora, a letra da lei se refira à pena de prisão como pena alternativa, na verdade, ela ocupa antes, o lugar de pena subsidiária ou suplente, à qual se recorre apenas, quando a pena de multa aplicada não é cumprida.

Esta opção do legislador vai de encontro ao pensamento de EDUARDO CORREIA que defendia que, neste domínio, mais do que punir severamente, importa *“educar e levar os contribuintes a compreenderem as suas relações com o Estado, preparando o seu amor pela verdade e espontaneidade no cumprimento dos deveres fiscais.”*⁷⁵

Este regime não pode deixar de merecer a crítica de ter como consequência inevitável, a estigmatização dos crimes tributários enquanto autênticos “delitos de cavalheiros”, nas palavras de SILVA DIAS, *“Vinculando o juiz à aplicação imediata da pena de multa, a lei penal veicula esta imagem do crime fiscal como crime de pessoas respeitáveis, perfeitamente socializadas, em detrimento do referido objetivo dinamizador e propulsor de uma consciência fiscal. De resto, o regime da multa “obrigatória”*

⁷⁵ CORREIA, Eduardo, in FISCO 22, p. 26, Ano 2, Julho 90.

conjugada com a supletividade da pena de prisão, produz uma seleção dos “autênticos cavalheiros”, representando um fator de desigualdades”⁷⁶

Outras críticas se fizeram à pena de multa enquanto pena principal, desde logo se reconhece a ineficácia da pena de multa no âmbito da criminalidade económica, principalmente no contexto da criminalidade empresarial onde o cálculo custo-benefício pode levar a concluir pela vantagem na assunção do risco. Ademais, a pena de multa aplicada isoladamente ⁷⁷ possui um alcance modesto no que respeita às necessidades de prevenção geral.

Mais tarde, porém, o RJIFNA viria a sofrer a sua primeira alteração onde foi aditado o artigo 7º-A que previa como reação penal principal, já não a pena de multa, mas a pena de prisão para ilícitos mais graves, fixando como moldura penal mais grave, a pena de prisão de um a cinco anos. Independentemente da primazia da pena privativa da liberdade, o juiz continuou a poder aplicar a pena de multa quando ela se mostrasse adequada à satisfação das necessidades de prevenção e repressão das práticas criminosas.

Desta forma, a fraude contra a Segurança Social é punida com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias (texto do nº1 do artigo 103º) no que respeita às pessoas singulares sendo o limite mínimo da pena de prisão de um mês (art. 41º/1 do CP) e o da pena de multa de 10 dias (art.12º/1 RGIT);

Para as pessoas coletivas ou entidade equiparada⁷⁸, o limite mínimo da pena de multa é de 20 dias (12º/3) e o máximo de 720 dias (art.7º RGIT). ⁷⁹Sendo entendimento

⁷⁶ DIAS, Augusto Silva, «*O Novo Direito (...)*», p. 27.

⁷⁷ Um caminho a seguir, entende SILVA DIAS, poderá ser o recurso à atuação *sharp-short-shock*, ou seja penas curtas de prisão que poderão ter um efeito mais preventivo e dissuasor em relação aos delinquentes do que o recurso à pena de multa por si só. *In concreto*, os limites abstratos das penas de multa consagradas no tipo, relativamente às pessoas singulares obtêm-se por remissão expressa para os artigos 103º e 104º do RGIT. Por outro lado, a responsabilidade criminal referente às pessoas coletivas, sociedades - ainda que irregularmente constituídas - e outras entidades fiscalmente equiparadas, é calculada nos termos do artigo 7º do RGIT, sendo os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos criminais elevados para o dobro como dispõe o nº3 do artigo 12º do RGIT.

⁷⁸ O D-Lei 28/84 de 20 de janeiro (Infrações Antieconómicas e Contra a Saúde Pública) “*que constitui como que a matriz da punição das pessoas coletivas, não estabelece para elas penalidade autónoma nem procede a qualquer equivalência entre as penas de prisão aplicáveis às pessoas coletivas. O*

dominante da doutrina, que as pessoas coletivas respondem cumulativamente com os titulares dos órgãos da administração ou seus representantes.⁸⁰

7.12. Suspensão e Dispensa de Pena

Importa ainda verificar a propósito das penas que, o legislador prevê a possibilidade de suspender ou dispensar a pena,⁸¹ respectivamente nos artigos 14º e 22º do RGIT.

O juiz pode decidir aplicar a suspensão da execução da pena, condicionando o agente ao pagamento da prestação tributária e acréscimos legais do montante dos benefícios indevidamente obtidos no prazo máximo de cinco anos e se assim decidir, ao pagamento de quantia em valor máximo correspondente ao da pena de multa.

RGIT resolve, no seu âmbito, a lacuna existente no Decreto-Lei n.º 28/84”. SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o Regime...», p. 63.

⁷⁹ Estabelece o artigo 15º do RGIT que, cada dia de multa corresponde a uma quantia entre 1 e 500 euros no caso das pessoas singulares e, tratando-se de pessoas coletivas ou entidade equiparada entre 5 e 5.000 euros, como consta também no artigo 7º/4 do D-Lei 28/84.

⁸⁰ Relativamente à punição de pessoas coletivas e entidades equiparadas, “Com a pessoa coletiva podem ser punidos, cumulativamente, os agentes individuais da infração (art.7,n.º3, do RGIT), sendo-lhes aplicável prisão ou multa dentro dos limites previstos neste art. 106º”. SOUSA, Jorge Lopes de/ SANTOS, Manuel Simas, «RGIT ANOTADO», 2008, Áreas Editora.

⁸¹ Artigo 14º RGIT: *Suspensão da execução da pena de prisão*

1 - A suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. 2 - Na falta do pagamento das quantias referidas no número anterior, o tribunal pode: a) Exigir garantias de cumprimento; b) Prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; c) Revogar a suspensão da pena de prisão.

E artigo 22º RGIT: *Dispensa e atenuação especial da pena*

1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se: (*Redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*) a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; (*Redação dada pela Declaração de Retificação n.º 11/2012, de 24 de Fevereiro*) c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção. 2 - A pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

Porém, se o agente faltar ao pagamento estipulado, o tribunal pode exigir garantias de cumprimento, prorrogar o período de suspensão ou ainda proceder à revogação da referida suspensão.

O legislador prevê por outro lado, a possibilidade - no caso da pena de prisão ser igual ou inferior a 2 anos - do Tribunal proceder à dispensa de pena se, o agente repuser a verdade material sobre a situação tributária, nos casos em que: a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; que a prestação tributária e os acréscimos legais tenham sido pagos ou no caso de benefícios indevidamente obtidos, estes tiverem sido restituídos, até à dedução da acusação e, não se opuserem razões de prevenção à dispensa de pena.

Não se aplicando o instituto da dispensa de pena, pode esta última ser ainda, especialmente atenuada se, até ao final do prazo fixado ou da decisão final, o agente proceder ao pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais.

A intenção do legislador foi a de reaver o máximo de receitas possíveis. Por outro lado, releva antes de mais, a proteção preventiva dos bens jurídicos, mais do que uma necessidade de aplicar penas. Talvez num futuro, esperemos próximo, se suba mais um degrau nesse objetivo e, se premeie a reposição da verdade tributária. Citando o Mestre EDUARDO CORREIA, “ (...) *nesta matéria, mais do que punir, interessa educar e levar os contribuintes a compreenderem as suas relações com o Estado, preparando o seu amor pela verdade e espontaneidade no cumprimento dos deveres fiscais*”.⁸²

A este propósito já se discute muito em outros países, como a Alemanha e a Espanha, acerca da relevância jurídica a atribuir à regularização voluntária da situação tributária pelo próprio contribuinte. Ou seja, a possibilidade de excluir a pena respeitante aos delitos tributários quando o agente, voluntariamente, proceda à regularização da sua situação tributária, independentemente da infração se ter consumado, desde que cumpridos determinados requisitos. Tanto na Alemanha como na Espanha, esta possibilidade está

⁸² CORREIA, Eduardo, in Revista de Legislação e Jurisprudência nº 354, p. 322 *apud* GOMES, Nuno de Sá, «*Evasão Fiscal (...)*», p. 115.

expressamente consagrada no §371 (*Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*) e no artigo 305º, nº4 do Código Penal espanhol, respetivamente.

Quanto à aspiração de Portugal vir a seguir o exemplo dos ordenamentos alemão e espanhol, entende SUSANA AIRES DE SOUSA que “*tal solução louvar-se-ia quer nas finalidades reconhecidas à pena, quer na função do direito penal enquanto tutela subsidiária de bens jurídicos: neste caso, e de modo análogo às situações de desistência de tentativa, a atuação positiva daquele que regulariza a sua situação tributária não só mostra a sua intenção de regressar à juridicidade, como diminui a carência de tutela penal do ponto de vista da proteção do bem jurídico protegido pelos delitos fiscais, que consiste, segundo cremos, na tutela das receitas fiscais do Estado*”.⁸³

Em conclusão, muito embora em Portugal não tenhamos – atualmente - nenhum preceito correspondente ao §371 alemão ou ao 305º/4 espanhol, podemos afirmar que o legislador português introduziu afloramentos desta ideia em algumas normas legais. Referimo-nos, aos já aludidos artigos 14º e 22º do RGIT relativos à suspensão e atenuação da pena no primeiro caso e à dispensa de pena no segundo caso. Porém, tais afloramentos também são visíveis ao nível das normas processuais, designadamente nos artigos 43º e 44º.

8. Fraude qualificada

O texto legal do preceito referente à fraude contra a Segurança Social remete no seu número 3 para um outro preceito, o artigo 104º⁸⁴ que prevê as circunstâncias agravantes da

⁸³ SOUSA, Susana Aires de, «*Os Crimes Fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças*», p. 1135, in *Direito Penal, Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais*, Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld, Coimbra Editora.

⁸⁴ *Artigo 104º (Fraude qualificada)*

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

fraude fiscal e da fraude contra a Segurança Social: “3 - *É igualmente aplicável às condutas previstas no n.º 1 deste artigo o disposto no artigo 104.º*”

-
- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
 - b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
 - c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
 - d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
 - e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
 - f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
 - g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 * - A mesma pena é aplicável quando:

- a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou
- b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000.

** (Redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. *(Redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber. *(Anterior n.º 3; redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

Como resulta da letra da lei, comete fraude tributária qualificada, aquele que realizar pelo menos duas das condutas agravantes previstas no artigo 104º: o conluio do agente com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; o agente ser funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; o agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; e, por último, o conluio do agente com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais; ou – e neste caso o legislador prevê uma outra forma de qualificação, bastando-se com a verificação singular desta circunstância - utilizar faturas ou documentos equivalentes, por operações inexistente ou por valores diferentes ou ainda fazendo intervir pessoas ou entidades distintas da operação subjacente.

A técnica qualificadora usada pelo legislador no número 2 do artigo 104º, tem subjacente a ideia de que estão em causa condutas, á partida, mais graves e censuráveis do ponto de vista da culpa, como por exemplo a chamada “fraude carrocel”. Ademais, o crime de fraude fiscal praticado por meio de faturas falsas é provavelmente a modalidade de fraude mais praticada pelos contribuintes.

O legislador recorreu aqui a uma enumeração taxativa e objetiva,⁸⁵ ao contrário do que sucedeu no ordenamento jurídico alemão, em que o legislador recorreu à técnica – algumas vezes por nós utilizada – dos exemplos-padrão. Porém, estamos com SILVA DIAS quando diz que parece mais proveitosa a técnica dos exemplos-padrão, na medida em que *“De um lado a técnica dos exemplos-padrão abre a tipicidade a outras circunstâncias que estrutural e valorativamente se identificam com as enunciadas. Do*

⁸⁵ As circunstâncias previstas nas alíneas a) a e), correspondem integralmente às alíneas b) a f) do nº 3 da antiga fraude fiscal prevista no artigo 23º do RJFNA. Foram acrescentadas em 2001, duas alíneas, designadamente, as alíneas f) (sobre a utilização de interpostas pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável) e g) (referente ao conluio do agente com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais). Porém, assiste-se a uma diferença crucial: a norma do RJFNA, ao contrário da natureza qualificadora que a norma hoje assume - limitava-se a concretizar a indeterminação dos conceitos jurídicos de ocultação ou alteração de facto ou de valores, pelo que descrevia a título exemplificativo as circunstâncias que definiam a ocorrência das condutas ilegítimas.

*outro permite um afastamento do efeito agravante quando da ponderação das coordenadas do caso não resulta uma culpa especialmente censurável”.*⁸⁶

A pena, porém, é a mesma em ambas as situações qualificadoras, pelo que, o agente será punido com prisão de 1 a 5 anos no caso de pessoa singular e, com multa de 240 a 1200 dias se, se tratar de pessoa coletiva.

Outra questão que se coloca e que tem gerado alguma controvérsia na doutrina e na jurisprudência, é a questão de se dever ou não exigir para a fraude fiscal qualificada, (aplicando aqui o mesmo raciocínio relativamente à fraude contra a Segurança Social qualificada -, além da cumulação de duas circunstâncias agravantes, um limite mínimo para a vantagem patrimonial obtida, como de resto já sucede com a fraude contra a Segurança Social simples, ao estabelecer um limite mínimo de 7,500 € (Artigo 106º nº1).

A doutrina majoritária tem-se pronunciado no sentido afirmativo, de que aquele limite deve ser estendido ao artigo 104º, na medida em que a exigência de um limite mínimo de vantagem patrimonial ilegítima, é um elemento constitutivo do crime, concretizando o próprio conceito de fraude contra a Segurança Social.

ISABEL MARQUES DA SILVA, considera que *“embora o art. 104º seja “estranhamente mudo” sobre este aspeto”*, o regime constante do nº 2 do artigo 103º - e aqui aplicando mais uma vez a analogia quanto ao preceito nº 106º, ambos do RGIT- *“deve valer também para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima, sendo essa exigência decorrente da própria definição do crime fiscal base da fraude, exigindo para a verificação de todos os elementos deste e ainda de circunstâncias especiais, que têm por efeito a agravação da penalidade”.*⁸⁷

Por seu turno SUSANA AIRES DE SOUSA “Como classificar dogmaticamente o n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, também aplicável à Fraude Qualificada prevista no artigo seguinte, mas já não ao crime de Abuso de Confiança Fiscal? Em primeiro lugar, há que ter presente que, na nossa perspetiva, o bem jurídico protegido pelos delitos fiscais é a componente ativa do património fiscal ou, por outras palavras, o conjunto das receitas

⁸⁶ DIAS, Augusto Silva, «O Novo Direito (...)», p. 35.

⁸⁷ SILVA, Isabel Marques da, *RGIT, Cadernos EDEF, 5,2º Edição, p.164 apud «O Limiar Mínimo (...)», p. 617.*

*fiscais de que o Estado é titular. (...) O legislador optou, pois, por incluir no ilícito penal um elemento adicional de quantidade que se converte em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limiar mínimo de ofensividade para o bem jurídico. (...). Numa outra perspetiva, a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 7 500 é um elemento constitutivo do ilícito penal fiscal previsto no artigo 103.º do RGIT. Com efeito, em crimes de natureza vincadamente patrimonial, como, a nosso ver, são os crimes fiscais, o valor patrimonial está, por via do bem jurídico, intimamente relacionado com o tipo de ilícito penal. De modo algum se pode considerar esse limite como uma circunstância externa ao ilícito e aos factos tipificados, e como tal constitutivo de uma condição objetiva de punibilidade”.*⁸⁸

Também a jurisprudência se vem afirmando neste sentido, como demonstra a citação do Tribunal da Relação do Porto “(...) Podemos assentar que o crime de fraude fiscal apenas será qualificado se para além da ocorrência de, pelo menos, duas das suas circunstâncias agravativas, as mesmas forem aptas a causar um prejuízo ou a diminuição de vantagens tributárias no valor de, pelo menos, 15.000 euros (...).”⁸⁹

Porém, surgiu em posição isolada o entendimento oposto, pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães que entendeu que: “O limite de 15,000 euros do artigo 103º/2 do RGIT, abaixo do qual os factos que integram o crime de fraude fiscal não são puníveis, não é aplicável à fraude fiscal qualificada, prevista no art. 104º do mesmo RGIT, nomeadamente quando o agente utiliza faturas ou documentos equivalentes na execução do crime” (...) os factos não puníveis são apenas os previstos nos “números anteriores”, não existindo nenhuma razão literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis também abranger os factos previstos nos “artigos seguintes”.”⁹⁰

Quanto a nós, dividimos opinião com a doutrina e jurisprudência maioritária, na medida em que entendemos por, razões literais, sistemáticas e teleológicas que, a fraude

⁸⁸ «Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador», Coimbra Editora, 2006, pág. 303/304.

⁸⁹ (...) Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo 65/05.9IDAVR.P1 de 16/03/2011, in Bases Jurídico Documentais *apud* Carlos PAIVA «Das Infrações ...», p. 132. Em sentido idêntico, os Acórdãos: do TRP de 23 de Março de 2011, Processo nº 70/05.5IDAVR.P1, disponível em <http://www.dgsi.pt>; do TRC de 19 de Janeiro de 2011, processo nº 1036/06.3TAAVR.C1.

⁹⁰ Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009: Processo nº 352/02.8IDBRG.G1, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

qualificada apenas assume dignidade penal, quando a vantagem patrimonial ilegítima atingida pelo agente for igual ou superior a 7,500 euros, sob pena desta norma se esvair de sentido, estendendo-se por conseguinte aquele valor, também ao nº2 do artigo 104º.

9. Unidade e pluralidade de crimes

9.1. Relação de especialidade entre o Direito Penal Comum e os regimes especiais das infrações

O que nos leva à análise deste problema da unidade e pluralidade de crimes são as relações que se podem estabelecer entre, primeiro os tipos legais do Direito Penal Clássico e os tipos legais do Direito Penal Fiscal, e em segundo lugar, assumindo o fulcro do nosso problema, as relações que se estabelecem entre o tipo legal da fraude contra a Segurança Social e a burla tributária.

Tradicionalmente, o problema põe-se relativamente à fraude fiscal, não obstante, achamos que a problemática se estende ao tipo legal da fraude contra a Segurança Social, obviamente, com algumas precisões, não fosse o artigo 103º, o preceito que contém a conduta típica inerente ao artigo 106º.

Relativamente à relação que se estabelece entre o Direito Penal Comum e os demais direitos penais especiais que com ele coexistem foi durante muito tempo origem de uma acesa controvérsia.

A autonomização que ocorreu em relação ao Direito Penal Comum aconteceu porque, surgiu a necessidade da defesa de novos interesses ou bens jurídicos que justificam assim, o nascimento de novos tipos legais que se inserem em legislação *extravagante* ao Código Penal.

Reportamo-nos em específico ao Direito Penal Fiscal onde se inserem as infrações fiscais aduaneiras e as não aduaneiras. Lembremo-nos a este propósito, das várias páginas escritas e polémicas criadas acerca do concurso da fraude fiscal e da burla a propósito das faturas falsas.⁹¹

Atualmente trata-se de questão assente no ordenamento jurídico português que contém uma norma que veio solucionar as dificuldades que surgiam a este nível, designadamente o artigo 10º do RGIT que expressamente se refere à especialidade das normas tributárias em relação aos tipos incriminadores comuns, apresentando a seguinte redação: *"Aos responsáveis pelas infrações previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respetivas normas, desde que não tenham sido efetivamente cometidas, infrações de outra natureza"*.

Além deste preceito, se ainda restassem dúvidas, esta relação de especialidade resulta de outras normas do RGIT: o nº 4 do artigo 87º, o nº 3 do artigo 104º e o nº3 do artigo 106º.

Mas como dissemos, não fora sempre assim tão clara a relação existente entre o Direito Penal comum e o Direito Penal Fiscal.

O Direito Penal Fiscal antes do RGIT encontrava-se sistematizado em dois diplomas avulsos e autónomos, o RJIFA e o RJIFNA, o primeiro relativo às infrações fiscais aduaneiras e o segundo respeitante às infrações fiscais não aduaneiras, representando verdadeiros direitos penais especiais relativamente ao Direito Penal comum.

E havia duas opções, ou o legislador criava normas que representavam uma espécie de *"plus"* em relação às normas comuns e se continuavam a aplicar as mesmas regras gerais de Direito Penal comum ou, por outro lado - poderia o legislador ir mais longe e criar uma disciplina autónoma que poderia mesmo ir contra os princípios de Direito Penal Comum e que obstava à sua aplicação.

⁹¹ Parece *"ter sido necessário que o RJIFNA viesse punir criminalmente a fraude fiscal para que os Tribunais - alguns Tribunais - descobrissem que também existia no Código Penal, desde pelo menos 1852, um crime de burla"*. SILVA, Germano Marques da, *«Notas sobre o Regime (...)»*, p. 61.

Relativamente à primeira questão, da relação existente entre o Direito Penal comum e o Direito Penal Fiscal, EDUARDO CORREIA esclareceu que *“a aplicação das sanções previstas na lei penal fiscal afastou sempre as sanções da lei penal comum, desde que em causa estivessem apenas interesses encabeçados pela Fazenda Pública”*.⁹²

FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE qualificam esta posição de Eduardo como uma lição segura e unívoca, confirmando a relação de especialidade que EDUARDO CORREIA atribui aos dois ordenamentos jurídicos, isto é assim *“dado que se manteve sistematicamente constante e que resistiu incólume ao cotejo de vicissitudes e sobressaltos, de avanços e recuos da legislação”*.⁹³

Tal conclusão, entendem os mesmos autores, pode mesmo ser retirada do próprio artigo 13º do RJIFNA que esclarecia que apenas se poderiam aplicar cumulativamente as sanções penais comuns aquando fossem violados “interesses jurídicos distintos”, ou seja, este preceito impunha para os autores *“a consagração legal de um princípio geral de especialidade e consunção entre o direito penal tributário e o direito penal comum”*.⁹⁴

O artigo 13º do RJIFNA veio assim, dar parcialmente resposta à relação que se estabelecia entre o Direito Penal comum e o Direito Penal Fiscal - na medida em que se aplicava apenas ao RJIFNA - embora, estivesse em causa, um verdadeiro princípio geral que se viria a aplicar nas relações entre o Direito Penal e os vários direitos penais especiais - consagrando a regra da especialidade e consequente efeito consumptivo das sanções tributárias pelas sanções comuns, no caso de se invocarem apenas interesses do Estado fiscal, ou, a regra do cúmulo, se pelo contrário, além de estarem em causa interesses do Estado na sua veste fiscal também sobressaíssem interesses de terceiros.

No mesmo sentido entende GERMANO MARQUES DA SILVA, *“quando os factos apenas lesem ou ponham em perigo, por forma típica, os interesses do Estado*

⁹² CORREIA, Eduardo, «Da Unidade e Pluralidade (...)», p. 9.

⁹³ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «O crime de fraude fiscal (...)», in DPEE, p. 413.

⁹⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «O crime de fraude fiscal (...)», in DPEE, p. 416

*enquanto credor tributário, a sanção aplicável é apenas a constante dos tipos especiais, em razão da relação de especialidade existente entre o direito penal especial e o direito penal comum. Quando também sejam violados ou postos em perigo outros interesses para além daqueles, as sanções especiais aplicáveis ao infrator cumular-se-ão com as prescritas nas normas penais que tutelam aqueles outros interesses”.*⁹⁵

9.2. O concurso de crimes

*“Frequentemente sucede que no mesmo processo penal se decide sobre uma pluralidade de crimes cometidos pelo mesmo agente, então se suscitando, relativamente ao comportamento global levado à cognição do tribunal, a questão dogmaticamente conhecida como do concurso de crimes”.*⁹⁶

O problema do concurso de crimes é um dos temas mais complexos do Direito Penal clássico e também do Direito Penal Secundário, levantando porém, especiais dificuldades no âmbito do Direito Penal Fiscal.

Digamos que a questão da unidade e pluralidade de crimes já “fez correr muita tinta” na doutrina e na jurisprudência portuguesas, mesmo ao nível dos tribunais superiores.

Esta problemática está inserida na parte substantiva do Direito Penal e em concreto na determinação das consequências jurídicas do crime.

Apesar de se regular expressamente as consequências jurídicas advindas do concurso de crimes nos artigos 77º a 79º do Código Penal, esta questão mereceu também atenção na legislação penal substantiva, *in concreto* no artigo 30º do CP, onde se define - ao contrário do que se pratica na maioria dos ordenamentos jurídicos - aquilo que se entende por unidade e pluralidade de crimes.

⁹⁵ SILVA, Germano Marques da, «*Fraude Aduaneira cometida (...)*», p. 70-71.

⁹⁶ Dias, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal», 2007, p. 977 apud ANDRADE, João da Costa, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 15.

O problema jurídico-penal da unidade ou pluralidade de crimes é suscitado porque não raras vezes, num mesmo processo penal, o juiz tem de decidir sobre a prática de vários crimes levados a cabo por um mesmo agente. Esta questão não se coloca pois, quando estão em causa vários agentes, neste caso invoca-se outra figura importante do Direito Criminal, a comparticipação.

A questão que se coloca é a de saber, quando é que estaremos perante o cometimento de “um crime” ou pelo contrário, de uma “pluralidade de crimes”. Esta questão é de importância fulcral, desde logo porque releva do ponto de vista jurídico-constitucional, na medida em que, como resulta do artigo 29º, nº 5 da Constituição da República Portuguesa, ninguém poderá ser julgado mais do que uma vez pela prática de um mesmo crime, pelo que é de extrema importância determinar aquilo que se entende por “mesmo crime” ou “crime diverso”, sob pena de violação do princípio do “*ne bis in idem*”.

Como sublinha FIGUEIREDO DIAS, grande parte das questões suscitadas no âmbito desta temática, têm subjacente o problema da determinação daquilo que deve ser contado, ou seja, qual é o objeto que está em causa.

Poderíamos questionar se, de facto, não seria mais fácil, que cada crime desse origem a um processo penal autónomo. A resposta não pode ser, senão negativa, uma vez que, razões de economia processual, de celeridade da justiça e de proporcionalidade se levantam e se afirmam indiscutivelmente.

De forma abstrata, podemos afirmar existir um concurso de crimes quando, um mesmo agente pratica vários crimes, sendo que nenhum deles foi ainda objeto de uma condenação que transitou em julgado. Daqui depreendemos que, nem sempre aquilo que nos parece uma pluralidade de crimes significa uma pluralidade de factos puníveis.

Assim, a questão fundamental que pretendemos ver respondida nesta sede, é a de saber quando é que efetivamente, um mesmo agente cometeu mais do que um crime. Esta seria uma questão de fácil resposta se existisse um critério indúvio e incontestável que nos permitisse aferir desta unidade ou pluralidade.

Porém, esse critério não existe. A doutrina foi avançando alguns critérios que contudo, não alcançam unanimidade.

Existe uma panóplia infindável de propostas de critérios para determinação da unidade ou pluralidade de crimes, não obstante, a economia do presente trabalho não permite que se efetue uma adequada análise de todas elas, vamos centrar-nos, essencialmente, nos critérios formulados por EDUARDO CORREIA e FIGUEIREDO DIAS, por nos identificar-nos com a sua proposta no que a esta temática respeita.

De todo o modo, resulta relativamente estável a demarcação entre dois grandes critérios para proceder à distinção entre unidade e pluralidade de crimes: por um lado, o critério segundo o qual essa distinção resulta da aferição da unidade ou pluralidade de ações praticadas pelo agente – modelo assumido pela jurisprudência e doutrina germânicas e que por sua vez, despoletou uma nova distinção entre concurso ideal e concurso real (que analisaremos em seguida), ou por outro lado, o critério de acordo com o qual, o elemento distintivo se consubstancia na unidade ou pluralidade de tipos legais de crime violados que segundo FIGUEIREDO DIAS, é a via “*claramente aceite e prosseguida pela nossa lei vigente*”.⁹⁷

Aliás se atentarmos ao disposto no artigo 30º, nº1 do CP:

“O número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efetivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente”.

Parece inequívoco que, o legislador português optou pela segunda via, sendo a unidade ou pluralidade de tipos legais de crime violados, o critério seguido.

Porém, para Eduardo Correia sustentado na conceção normativista do conceito geral de crime, que sempre defendeu, entende que, o princípio à luz do qual, se determina a unidade ou pluralidade de crimes é “*a unidade ou pluralidade de significações, de valores jurídicos criminais negados por um certo comportamento humano (...)*”.⁹⁸

⁹⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo, «*Unidade e Pluralidade de crime: Oú sont les neiges dántan?*» in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves*, p. 674.

⁹⁸ CORREIA, Eduardo , «*A Teoria do Concurso em Direito Criminal – I. Unidade e Pluralidade de infrações; II. Caso Julgado e poderes de Cognição do Juiz*», Almedina, 1963, p. 84

“(…) Pluralidade de crimes significa, assim, pluralidade de valores jurídicos negados (...) pelo que, deste modo, chegamos à primeira determinação essencial de solução do nosso problema: se a atividade do agente preenche diversos tipos legais de crime, necessariamente se negam diversos valores jurídico-criminais e estamos, por conseguinte, perante uma pluralidade de infrações; pelo contrário, se só um tipo legal é realizado, a atividade do agente só nega um valor jurídico-criminal e estamos, portanto, perante uma única infração”.⁹⁹

Nesta sequência, EDUARDO CORREIA esclarece ainda, “ que pode acontecer que o juízo concreto de reprovação tenha de ser formulado várias vezes em relação a atividades subsumíveis a um mesmo tipo legal de crime, a atividades, portanto, que encarnam a violação do mesmo bem jurídico (...): a unidade de tipo legal preenchido não importa definitivamente a unidade da conduta que o preenche; pois sendo vários os juízos de censura, outras tantas vezes esse mesmo tipo legal se torna aplicável e deverá, por conseguinte, considerar-se existente uma pluralidade de crimes”.¹⁰⁰

Assim se conclui que, para EDUARDO CORREIA, determinante da unidade ou pluralidade de crimes, é a unidade ou pluralidade de bens jurídicos violados através da atividade do agente. Por conseguinte, se o agente, em concreto, preencher vários tipos legais de crime paralelamente negará os correspondentes valores jurídico-criminais estando neste caso, em causa, uma pluralidade de infrações.

Pelo contrário, se a atividade do agente apenas se subsumir num tipo legal de crime, apenas será violado um valor jurídico-criminal e portanto, estaremos perante uma única infração.

“O problema é, pois, por outras palavras, o da ilicitude material, do «objeto da tutela jurídico-criminal», «do objeto da agressão», «do objeto do crime», (...)”.¹⁰¹

99

CORREIA, Eduardo, «Pena Unitária e Pena Conjunta» p.104 e ss., apud DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade de crime (...)», p. 679.

¹⁰⁰ CORREIA, Eduardo, «Pena Unitária e Pena Conjunta» p.104 e ss., apud DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade de crime (...)», p. 679.

¹⁰¹ CORREIA, Eduardo, «A Teoria do Concurso em Direito Criminal (...)», p. 84.

Porém, o autor entende que a conduta ilícita do agente não é suficiente para preencher o conceito de crime. Pelo que a ilicitude deverá ser complementada pela culpa do agente. Ou seja, além da exigência de violação de uma pluralidade de bens jurídicos, é necessária uma pluralidade de juízos de censura, “*não basta, na verdade, que uma conduta seja tipicamente antijurídica: é preciso também que ela possa ser reprovada ao seu agente, isto é, que seja culposa*”.¹⁰²

A adição deste pressuposto subjetivo, veio trazer uma nova configuração à concepção de Eduardo Correia, uma vez que pode suceder que, apesar da atividade do agente se subsumir num só tipo legal, o momento psicológico, isto é, “o concreto juízo de reprovação” seja formulado várias vezes, o que a acontecer – e acontece com frequência - significa uma pluralidade de crimes.

Por assim ser, “*a consideração o momento “culpa”, essencial ao conceito de crime, vem a importar uma notável limitação do critério segundo o qual se determinaria a unidade ou pluralidade de tipos realizados (...)*”.¹⁰³

A concepção de EDUARDO CORREIA é a concepção dominante na doutrina portuguesa, não obstante, são vários os autores que propugnam teorias distintas, entre eles, FIGUEIREDO DIAS.

FIGUEIREDO DIAS não concorda com este entendimento, e diz mesmo que, é com base nesta posição de Eduardo Correia que a jurisprudência tem cometido vários equívocos em diversos casos concretos.

Entende o autor que, Eduardo Correia abandonou demasiado cedo a concepção global do tipo, não procedendo à necessária conjugação dos vários elementos do tipo

¹⁰² CORREIA, Eduardo, «*A Teoria do Concurso em Direito Criminal (...)*»,p.91.

¹⁰³ CORREIA, Eduardo, «*A Teoria do Concurso em Direito Criminal (...)*»,p.92.

¹⁰³ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», págs. 680 -682.

objetivo de ilícito: o autor, a conduta e o bem jurídico também com o tipo subjetivo de ilícito.

Com a nota de FIGUEIREDO DIAS, de que, além de todos estes elementos deverem ser tomados em consideração em si mesmos, deverão ser, também, valorados em termos globais, em ordem ao sentido social do comportamento que integra o tipo.

FIGUEIREDO DIAS assenta a sua proposta de critério para decidir da unidade ou pluralidade de crimes, no conceito de *sentido de ilicitude jurídico-penal do comportamento global do agente*.

Para FIGUEIREDO DIAS aquilo que tem de ser contado para aferir da unidade ou pluralidade de crimes são “*sentidos da vida jurídico-penalmente relevantes que vivem no comportamento global (ou no “grande facto”)*” e não *ações externas indiferentes ao sentido do comportamento ou ainda tipos legais de crime enquanto entidades abstratas*”.¹⁰⁴

Ou seja, para que se possa concluir pela existência de um concurso de crimes relativamente a um determinado comportamento, este terá de fazer recair sobre si, uma pluralidade de sentidos de ilicitude típica.

Afirma o autor que, “*O “crime” por cuja unidade ou pluralidade se pergunta é o facto punível e, por conseguinte, uma violação de bens jurídico-penais que integra um tipo legal ao caso efetivamente aplicável. A essência de uma tal violação (...) reside no substrato de vida dotado de um sentido negativo de valor jurídico-penal, reside (...) no ilícito-típico (...)*”.

105

Por outro lado, parece não caber na letra da lei penal portuguesa, a distinção que resultou da assunção pela doutrina e jurisprudência germânicas da primeira via - segundo a qual, a unidade ou pluralidade de crimes se afere através do número de ações praticadas pelo agente - entre concurso ideal (o agente com a mesma ação viola várias disposições penais ou várias vezes a mesma disposição penal) e concurso real (o agente por meio de

¹⁰⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 681.

¹⁰⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 681.

várias ações autónomas viola várias disposições penais ou várias vezes a mesma disposição penal).

Pelo que, no ordenamento jurídico-penal português, apenas se considera a distinção entre concurso efetivo ou “real” e concurso legal ou aparente.

Desta feita, é importante, antes de avançarmos, inteirar-nos acerca da distinção que, tradicionalmente opera no âmbito do concurso de crimes, entre concurso aparente e concurso efetivo.

9.3. Concurso aparente, impróprio ou impuro e concurso efetivo, próprio ou puro

Citando FIGUEIREDO DIAS, “(...) *da circunstância de a um certo comportamento ser em abstrato aplicável uma pluralidade de normas incriminadoras não pode concluir-se sem mais estarmos perante um concurso de crimes. Importa, antes de tudo, determinar se as normas abstratamente aplicáveis se não encontram numa relação lógico-jurídica tal (numa relação, poderia dizer-se de “lógica hierarquia” que, em verdade, apenas uma delas ou algumas delas são aplicáveis, excluindo em absoluto a aplicação desta ou destas normas (prevalentes) a aplicação da ou das restantes normas (preteridas); pela razão substancial de que à luz da (s) norma (s) prevalente (s) se pode já avaliar de forma esgotante o conteúdo de ilícito do comportamento global. Assim se devendo falar neste contexto – antes que, como era tradicional, de concurso legal ou concurso aparente – mais exata e claramente de unidade de norma ou de lei*”¹⁰⁶.

Por assim ser, entende o autor que, num primeiro momento, aquando a confrontação de um comportamento que aparentemente invoca vários tipos legais, dever-se-á aferir se entre as várias normas, existe ou não, uma relação lógico-jurídica que determine que, apenas uma das normas, seja efetivamente aplicada excluindo as demais em apreço, verificando-se aquilo a que ele designa de “*unidade de norma ou de lei*” *. No

¹⁰⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 685

fundo, o que sucede é que “*o conteúdo de ilícito e de culpa do comportamento global (...) é esgotantemente avaliado pela norma prevalecente*”.¹⁰⁷

Isto é, apesar de perante um determinado comportamento global, se convocarem várias normas que abstratamente se lhe aplicam, e de tal circunstância, constituir um “*sintoma legítimo ou presunção prima facie de uma pluralidade de sentidos de ilícito autónomos daquele comportamento global e por conseguinte de um concurso de crimes efetivo, puro ou próprio*”,¹⁰⁸ a verdade é que não podemos extrair sem mais, essa conclusão, pois situações existem em que, apesar de aplicáveis as normas, elas não o são efetivamente. Ou seja, uma dessas normas vai acabar por afastar automaticamente a aplicação de todas as outras em colação. O que significa que, apenas aparentemente temos um concurso. O que existe de facto é um conflito de normas.

No mesmo sentido, entendeu desde logo, EDUARDO CORREIA que, “*a violação de várias disposições pode só aparentemente indicar o preenchimento de vários tipos e a correspondente existência de uma pluralidade de infrações*”.¹⁰⁹

Acrescenta o Autor que, “*Há hipóteses – e muitas – em que se poderia dizer que a mesma ação é subsumível a uma pluralidade de tipos sem por isso se verificarem as condições de um concurso, legal ou formal: estar-se-á em face tão somente daquilo a que se chama concurso legal «aparente»*”.¹¹⁰

Assim sendo de acordo com EDUARDO CORREIA, estamos perante um concurso efetivo de crimes, quando sejam efetivamente violadas uma pluralidade de normas, o que

¹⁰⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal», 2007, p.992 e ss., *apud* ANDRADE, João da Costa, «Da unidade e Pluralidade (...)», p. 172.

¹⁰⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 688.

¹⁰⁹ CORREIA, Eduardo, «Código Penal – Projeto da Parte Geral», Boletim do Ministério da Justiça, nº127, Junho, 1963B, p.993 *apud* Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico Criminais pela FDUC, Ana Raquel Soares Mendes, «Crime continuado e concurso de crimes: a relevância jurídico-penal da culpa e da liberdade na legitimação do discurso criminalizador da continuação criminosa», p. 17

¹¹⁰ CORREIA, Eduardo, «A Teoria do Concurso em Direito Criminal – I. Unidade e Pluralidade de infrações; II. Caso Julgado e poderes de Cognição do Juiz», Almedina, 1963, p.101.

significará uma pluralidade de crimes efetivamente cometidos, esteja em causa a violação de um só tipo legal de crime, ou de tipos legais distintos.

Assentando nas definições de FIGUEIREDO DIAS, teremos um concurso efetivo, próprio ou puro de crimes, quando “*os crimes em concurso são na verdade reconduzíveis a uma pluralidade de sentidos sociais autónomos dos ilícitos - típicos cometidos e, deste ponto de vista, a uma pluralidade de factos puníveis*”, pelo contrário, teremos um concurso aparente, impróprio ou impuro quando, “*apesar do concurso de tipos legais concretamente preenchidos pelo comportamento global se deva ainda afirmar que aquele comportamento é dominado por um único sentido autónomo de ilicitude, que a ele corresponde uma predominante e fundamental unidade de sentido dos concretos ilícitos-típicos praticados*”.¹¹¹

Como decorre pacífica e unanimemente da doutrina, o concurso efetivo pode ainda ser real, se o comportamento envolver várias ações ou ideal¹¹², se pelo contrário, estiver

¹¹¹ Como chama a atenção FIGUEIREDO DIAS, à primeira vista parece haver identidade entre a sua conceção e a conceção de EDUARDO CORREIA. Tal sucede porque, “*sempre que o agente, com o seu comportamento global, tivesse preenchido vários tipos penais, previstos em normas ao caso concretamente aplicáveis, aí existiria sempre um concurso a exigir um tratamento unitário e cujo reconhecimento não implicaria qualquer valorização*”. DIAS, Jorge de Figueiredo, «*Unidade e Pluralidade (...)*», p.682.

Porém, esclarece FIGUEIREDO DIAS que o facto de se considerar a existência de um concurso de crimes quando o comportamento global do agente se subsuma em vários tipos legais ou várias vezes o mesmo tipo legal não significa que a todos estes casos deva corresponder uma punição unitária, aplicando-se uma pena conjunta, nos termos do artigo 77º do CP.

Um exemplo claro de tal incongruência são “*(...) aqueles casos, embora tecnicamente de concurso, em que os conteúdos de ilícito – segundo o seu sentido no contexto do comportamento global – se intercetam parcialmente em maior ou menor medida. Punir tais casos segundo as regras do art. 77º significaria sempre violar a proibição de dupla valorização implicada pelo princípio ne bis in idem*”.

DIAS, Jorge de Figueiredo, «*Unidade e Pluralidade (...)*», p.683.

¹¹² Esta distinção entre o concurso real e ideal é de acordo com EDUARDO CORREIA e FIGUEIREDO DIAS, desprovida de sentido, na medida em que não deve haver distinção no tratamento jurídico-legal às situações que envolvam, por um lado, várias ações ou por outro, uma ação apenas, uma vez que o resultado atingido é o mesmo. FIGUEIREDO DIAS utiliza um exemplo prático para inutilizar a distinção, “*porque há-de ser diferente punido o pai que decide dar a morte aos seus dois bebés se atirar ao rio o carrinho de dupla cadeira em que cada um dos gémeos está sentado, face àquele outro que tem cada um sentado em seu carrinho e com dois empurrões atira ao rio cada uma das cadeiras*”.

DIAS, Jorge de Figueiredo, «*Direito Penal Parte Geral Tomo I – Questões Fundamentais: A Doutrina Geral do Crime*», Coimbra Editora (2007), p. 982. Apud Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico Criminais pela FDUC, Ana Raquel Soares Mendes, «*Crime continuado e concurso de crimes: a relevância jurídico-penal da culpa e da liberdade na legitimação do discurso criminalizador da continuação criminosa*», p. 21) .

em causa, uma só ação que ofende vários tipos criminais (concurso ideal heterogéneo) ou repetidamente o mesmo tipo criminal (concurso ideal homogéneo).

*“O concurso aparente de crime delimita negativamente o concurso efetivo. Assim, nos casos em que existe uma pluralidade de tipos de crimes violados tem de se determinar qual a relação que existe entre as diversas normas abstratamente aplicáveis para se apurar se, se está perante um concurso aparente ou efetivo de crimes. Pelo que, quando o agente preenche a previsão de duas normas, ou várias vezes a mesma norma, estas só se aplicam conjuntamente se houver um concurso efetivo de crimes (real ou ideal), se se tratar de um concurso de normas o agente só cometeu um delito”.*¹¹³

9.4. Relações de hierarquia entre normas

Não existe unanimidade na doutrina quanto á questão de saber, quais as relações de hierarquia entre as normas, que devem ser consideradas e o modo como se devem distinguir.

Não obstante, é possível atribuir à doutrina maioritária, onde se inscreve EDUARDO CORREIA - a opção por três categorias: a da especialidade, a da subsidiariedade e a da consunção, categorias que vão assumindo entendimentos diferentes por partes dos seus intérpretes.

Independentemente da ampla discussão em torno da presente temática é necessário chamar à atenção, como relembra Figueiredo Dias, de que, independentemente da forma de concorrência de normas que se defenda, este facto apenas tem relevo conceitual-classificatório, pelo que, na prática o tratamento jurídico-penal do caso concreto não sofre qualquer alteração.

Para FIGUEIREDO DIAS, seguindo a opinião de KLUG, as concretas formas lógicas de concorrência de normas, que a denominada “*unidade de lei ou de normas*” vê

¹¹³ MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», p.137

em si integradas, são a da especialidade, ou seja, uma relação lógica de inclusão - e a da subsidiariedade que por sua vez, é uma relação lógica de interferência ou sobreposição.¹¹⁴

Entendendo que, deverão ficar claramente excluídas da categoria da unidade de norma legal, as relações que classicamente se denominam de consunção. Pois, FIGUEIREDO DIAS, - apesar de reconhecer a relevância histórica de tal categoria, na medida em que chamou à atenção para as situações em que os sentidos e os conteúdos individuais dos ilícitos se intercetam, por vezes, total, outras, parcialmente - “*ela não acarreta um problema lógico de relacionamento de normas, mas um problema axiológico e teleológico de relacionamento de sentidos e de conteúdos do ilícito*”.¹¹⁵

a) Relação de especialidade

Na definição de FARIA COSTA, a relação de especialidade é aquela em que “*a norma especial incorpora os elementos essenciais do tipo fundamental abstratamente aplicável a que acrescem os elementos especiais atinentes ao facto ou ao próprio agente*”.

¹¹⁶

Para CAVALEIRO FERREIRA, na relação de especialidade, “*toda a matéria de facto subsumível à norma especial cabe inteiramente no âmbito mais vasto da norma geral, relativamente à qual a primeira é norma especial. (...) Os campos de aplicação da norma geral e da norma especial correspondem a duas circunferências concêntricas das quais a menor representa o campo de aplicação da norma especial, inteiramente compreendido no campo de aplicação da norma geral*”. Acrescente-se ainda que para o Autor, apenas haverá especialidade entre as normas, se o tipo prevalecente efetivamente se consumou.¹¹⁷

¹¹⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», págs. 685 e 686.

¹¹⁵ DIAS Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 687.

¹¹⁶ COSTA, José de Faria, «Formas do Crime, in Jornadas», p. 178, *apud* Andrade, João da Costa, «Da unidade e Pluralidade (...)», p.174

¹¹⁷ FERREIRA, Manuel Cavaleiro, «Lições, I, 1992, p. 530 *apud* Andrade, João da Costa, «Da unidade e Pluralidade (...)», p. 174.

Neste encaixe podemos concluir, na esteira de EDUARDO CORREIA que, existirá uma relação de especialidade entre duas normas, quando um dos preceitos (especial) contém todos os elementos que integram o outro preceito (geral) e ainda, algum (s) outro (s) elemento (s) especializador (s).¹¹⁸

Está implícito na relação de especialidade, o brocardo latino segundo o qual “*lex specialis derogat legi generali*”.

FIGUEIREDO DIAS refere a este propósito, alguns exemplos, desde logo, a relação existente entre um tipo fundamental (lei geral) e o tipo agravado (lei especial) ou ainda aquela que se estabelece entre um tipo simples e um tipo complexo.

Acrescenta EDUARDO CORREIA que, “*desta sorte, acusado um agente pela realização de um tipo fundamental de delito, deverá logicamente o juiz verificar se não teria sido levado a cabo o preenchimento do delito, especial, já que a aplicação daquele está condicionada pelo não preenchimento deste*”. (...) *Inversamente, acusado um agente por um delito especial terá o tribunal de apreciar o delito fundamental que ao mesmo tempo se descreve e acusa*”.¹¹⁹

b) Relação de subsidiariedade

Por outro lado, estará em causa uma relação de subsidiariedade para FIGUEIREDO DIAS, “*quando um tipo legal de crime deva ser aplicado somente de forma auxiliar ou subsidiária, se não existir outro tipo penal, em abstrato também aplicável, que comina pena mais grave*»¹²⁰

¹¹⁸ CORREIA, Eduardo, «A Teoria do Concurso (...)», págs. 340 e 341;

¹¹⁹ CORREIA, Eduardo, «A Teoria do Concurso (...)», págs. 340 e 341.

¹²⁰ Dias, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal», 2007, p.997 *apud* Andrade, João da Costa, «Da unidade e Pluralidade (...)», p. 211

Assim sendo, haverá lugar à aplicação de uma norma criminal, se ao caso concreto não se aplicar um tipo legal de crime que preveja uma moldura penal mais severa, só neste caso aquele se aplica.

FIGUEIREDO DIAS propõe ainda uma distinção entre subsidiariedade expressa e subsidiariedade implícita.

*“Como facilmente se deduz, os casos daquele primeiro tipo de subsidiariedade são aqueles, mais facilmente identificáveis, em que de forma expressa no texto – norma, o próprio teor literal do tipo legal restringe a sua efetiva aplicação à condição de inexistir um outro tipo legal no qual se comine pena mais grave, sendo que esta subsidiariedade expressa pode ainda ser especial, casos em que o tipo legal nomeia de facto e efetivamente um outro tipo, de forma específica, ou geral, nos casos em que em geral se determina esta forma de subordinação”.*¹²¹

Por outro lado, a subsidiariedade implícita ou tácita implica antes de mais que a lei haja sido omissa quanto à relação entre as normas em concreto. E neste tipo de relação é possível distinguir dois grupos de situações: aqueles casos em que houve intenção do legislador em alargar a tutela penal através da criação de novos preceitos enquanto “estádios evolutivos, antecipados ou intermédios, de um crime consumado”¹²² ou como “formas menos intensivas de agressão ao mesmo bem jurídico”.¹²³

c) Relação de Consunção

Citando EDUARDO CORREIA, “quando se tomam em consideração os diversos interesses ou valores jurídico-criminais que os diferentes tipos legais de crime referem, observa-se existirem entre eles, por vezes, relações de mais e de menos: uns contêm-se já nos outros. (...) Se na verdade, se apresentam ao mesmo tempo, para se aplicarem a uma certa situação de facto, diversos tipos de crimes, encontrando-se os respetivos bens

¹²¹ ANDRADE, João da Costa, «Da Unidade e Pluralidade (...)», p. 177.

¹²² DIAS, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal (...)», 2007, p. 999.

¹²³ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal (...)», 2007, p. 999.

*jurídicos uns relativamente aos outros em tais relações, pode suceder que a reação contra a ofensa concreta do bem jurídico menos vasto se efetive já pela aplicação do preceito que tem em vista a defesa de bens jurídicos mais extensos”.*¹²⁴

Por outras palavras, estaremos numa relação de consunção quando, perante a abstrata aplicação de diferentes preceitos determinados à proteção de diferentes bens jurídicos, se possa concluir, em concreto, que um dos preceitos, por ser mais extenso (*lex consumens*) que o outro, alcança totalmente a proteção do bem jurídico tutelado pela outra norma (menos ampla – *lex consumpta*).

Pode por outro lado, suceder que, apesar de entre os bens jurídicos em causa não se estabelecer uma relação de consunção pura, como a que acabámos de descrever, os bens jurídicos se relacionem de tal forma que “*coincidam na sua área maior e mais valiosa*” o que significa que a proteção dos mesmos esteja assegurada na sua maior parte através da aplicação de apenas uma das normas em colação. A tal relação se atribui a designação, na esteira de EDUARDO CORREIA, de consunção impura, relação que se justifica em grande parte, pela necessidade de não violar o princípio *ne bis in idem*.

9.5. Regras de punição do Concurso

Após concluirmos pela existência de um “concurso de crimes”, numa determinada situação, coloca-se a questão: qual é o sistema de punição que se lhe vai aplicar?

Existem vários “sistemas” de punição propostos para o “concurso de crimes”, no entanto independentemente das várias posições doutrinárias e jurisprudenciais a este respeito, dever-se-á atentar em primeiro lugar à dualidade entre sistema de pena unitária e sistema de pena conjunta.

O legislador português optou pelo sistema de pena conjunta como resulta do artigo 77º do Código Penal, pelo que, deverá o juiz fixar a cada um dos crimes conhecidos a pena

¹²⁴ CORREIA, Eduardo Henriques da Silva, «A Teoria do Concurso (...)», p. 344.

concretamente aplicada para posteriormente, optar por um dos sistemas de construção da moldura penal do concurso: da absorção, da exasperação ou da acumulação material.

Resulta igualmente do artigo 77º do CP que o legislador português optou pela combinação dos princípios de acumulação material e do princípio do cúmulo jurídico. O que em termos práticos significa proceder à soma das várias penas concretamente aplicáveis, encontrando nesse resultado, o valor máximo da moldura penal do concurso.

Tivemos já oportunidade de constatar que, no ordenamento jurídico português não se adota a distinção entre concurso real e concurso ideal que resulta do entendimento de que, a unidade e pluralidade de crimes depende da unidade ou pluralidade de ações praticadas pelo agente.

Porém, cumpre fazer uma chamada de atenção a este respeito.

A razão de ser desta distinção releva ao nível do sistema de punição e princípios a adotar, na medida em que, como sucede no ordenamento jurídico alemão, o concurso ideal é punido com uma pena única encontrada através do sistema de absorção e o concurso real com uma pena conjunta obtida por meio do sistema de exasperação.

Para a doutrina portuguesa e crescentemente, para a doutrina e jurisprudência alemãs, esta diferenciação de tratamento punitivo é descabida de sentido. Não é facilmente percebida, a razão pela qual, duas situações que conduzem ao mesmo resultado final são valoradas jurídico-penalmente de forma diferente.

Para que melhor se perceba esta questão, dão-se os clássicos exemplos: o pai que decide matar os seus dois filhos gémeos atirando de uma vez, com um empurrão, o carrinho com duas cadeiras, onde vão sentados os bebés ou ao invés, tem dois carrinhos e atira um carrinho de cada vez, onde estão sentados os bebés individualmente, usando de dois empurrões;

Ou ainda, o atirador de elite que pretende matar os seus dois inimigos e para tal, dispara um só tiro que atinge os dois homens que estão juntos, ou, diferentemente, mata os dois homens através de dois disparos.

Outros exemplos poderiam ser avançados, mas achamos serem estes suficientes para perceber o alcance do problema e da sua polémica doutrinal e jurisprudencial e para

se concluir pela negação dos argumentos que são expendidos quanto a esta diferenciação, nomeadamente, o da maior energia criminosa, no caso de a conduta não exigir apenas uma ação, mas duas ou mais. Ou ainda o argumento de estar em causa um maior desvalor ético-social do comportamento. Qualquer destes argumentos não nos parece merecer um tratamento axiológico-jurídico distinto, por mais que se concorde o facto de materialmente se tratar de situações diferentes.

Outra problemática se levanta ao nível da punição do concurso, designadamente do concurso aparente ou legal.

Uma punição do concurso aparente nos termos do artigo 77º do CP, seria desadequada, desproporcional e injusta. Para além do que, uma punição nestes termos representaria uma violação do princípio *ne bis in idem*.

Isto é assim porque, a medida do concurso é edificada a partir das penas concretas o que significa que se procede a uma dupla valoração do mesmo comportamento através de dois tipos legais diferentes, o que na prática se concretiza na violação do referido princípio jurídico-constitucional.

Assim sendo, se conclui que o regime de punição plasmado no artigo 77º do CP é reservado para as situações de concurso de crimes efetivo, pelo que, nas situações de concurso aparente (na conceção de Figueiredo Dias), em que “*os sentidos singulares de ilicitude típica presentes no comportamento global se connexionam, se intercessionam ou parcialmente se cobrem de forma tal que, em definitivo, se deve concluir que aquele comportamento é dominado por um único sentido de desvalor jurídico-social (...)*”,¹²⁵ “*a punição será determinada dentro da moldura do singular ilícito-típico dominante e, dentro desta, é determinada a medida concreta da pena (os crimes “dominados” constituirão fatores agravantes da medida da pena – na parte em que não participem da tipicidade do ilícito dominante*”.¹²⁶

Tal significa que a pena concreta será aferida tendo em conta a moldura penal que corresponde ao tipo legal preponderante e, sob pena de se privilegiar o agente que cometa um concurso de crimes (aparente) em relação ao agente que apenas pratique o tipo legal

¹²⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Unidade e Pluralidade (...)», p. 68.

¹²⁶ MONIZ, Helena, «Falsificação de Documentos e Burla (...)», p. 342.

dominante (no caso concreto), o excedente, ou seja os crimes “dominados” serão valorados e tidos em conta na agravação concreta da pena.¹²⁷

9.6. Conceitos de não empobrecimento e de enriquecimento do agente

Tradicionalmente, o problema do concurso de normas relativamente à fraude tributária colocava-se principalmente em relação aos crimes de falsificação de documentos e a burla do Código Penal.

Os problemas eram desencadeados essencialmente devido à confusão terminológica que operava em relação aos conceitos de não empobrecimento do agente e de enriquecimento, levando mesmo à ocorrência de variadíssimas situações de impunidade.

Era entendido que os crimes fiscais tinham como escopo o não empobrecimento do agente, porém sucedia que se a conduta levada a cabo desencadeasse um enriquecimento propriamente dito, já não estaríamos no âmbito dos crimes fiscais e sim de um crime comum, *maxime* a burla do Código Penal.

Surgiram acórdãos nos dois sentidos, ora considerando a existência de concurso efetivo entre os crimes, ora concluindo pela mera existência de um concurso aparente.

Neste sentido foi fundamental o recurso extraordinário para fixação de jurisprudência desencadeado pelo representante do Ministério Público, de um aresto do STJ¹²⁸ que concluiu não haver concurso real entre os crimes de fraude fiscal e os crimes de burla e de falsificação de documentos, fundamentando a sua convicção num outro acórdão

¹²⁷ (...) deverá intervir uma punição encontrada na moldura penal cabida ao tipo legal que incorpora o sentido dominante do ilícito e na qual se considerará o ilícito excedente em termos de medida (concreta) da pena. MONIZ, Helena, «Falsificação de Documentos e Burla: Unidade ou Pluralidade de Sentidos Autónomos de Ilicitude? - Anotação ao Acórdão do tribunal da Relação de Lisboa, de 29 de Junho de 2010» in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 21, n° 2, Abril – Junho, p.329.

¹²⁸ Acórdão de 28 de abril de 1999 afeto ao processo n° 302/97 da 3ª secção.

¹²⁹ em que se assumia existir concurso real entre os mesmos crimes.

A propósito do não concurso entre os crimes, NUNO POMBO “A burla é um crime afim da fraude fiscal, não se deixando, todavia consumir por ela, já que neles não coincidem os elementos típicos e subjetivos. O mesmo poderia ser dito a respeito do crime de falsificação de documentos.

É neste âmbito de instabilidade que o legislador se vê impelido a criar um novo tipo legal de crime, a burla tributária, que a par do já aludido artigo 10º do mesmo diploma, vem acabar com o clima de dúvidas envolto dos crimes de fraude, burla e falsificação de documentos.

A burla tributária encontra-se prevista no artigo 87º do RGIT, surge com o objetivo de acabar com a incerteza gerada quanto as relações existentes entre os crimes de fraude, falsificação de documentos e burla, o mesmo é possível extrair da Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 53/VIII onde se diz que este novo crime almeja “*pôr termo à incerteza doutrinária que tem rodeado a repressão penal de certas práticas defraudatórias da administração tributária*”.¹³⁰

10. Burla do Código Penal e Burla Tributária

Uma adequada compreensão das relações de concurso suscetíveis de serem estabelecidas entre o Crime de Fraude contra a Segurança Social e a Burla Tributária, implica, num primeiro momento, uma prévia análise do crime de Burla do Código Penal

¹²⁹ Acórdão de 11 de outubro de 1995, afeto ao processo nº 47.938 da 3ª secção.

Deste recurso veio a resultar a publicação de um acórdão de fixação de jurisprudência do STJ que veio amenizar a discussão na doutrina e na jurisprudência: o acórdão nº 3/2003 de 7 de maio que veio fixar o seguinte:

"Na vigência do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (...) não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23º daquele RJFNA, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas com prevalência das que preveem o crime de natureza fiscal".

¹³⁰ Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 53/VIII *apud* POMBO, Nuno, «A Fraude Fiscal (...)», p. 247.

¹³¹e da sua relação com a nova incriminação, a Burla Tributária. Num segundo momento, impõe-se uma adequada compreensão dos vários elementos que compõem o crime de Burla Tributária, para por fim, concluir o nosso propósito de atentar à relação de concurso que se estabelece entre a Fraude contra a Segurança Social e a Burla Tributária.

O bem jurídico protegido pelo crime de burla é o património privado, enquanto “*património globalmente considerado*”.

Apresenta-se como um crime de dano, tendo em conta que, apenas se consuma com uma efetiva lesão do património de outrem, por via de um dano ou de uma diminuição do património, pelo que, é também, um crime de resultado. Por outro lado, trata-se de um crime comumente considerado, como um crime de relação ou com participação da

¹³¹ A Burla encontra-se prevista no artigo 217º do Código Penal e apresenta a seguinte redação:

1 - Quem, com intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, por meio de erro ou engano sobre factos que astuciosamente provocou, determinar outrem à prática de actos que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízo patrimonial é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa.

2 - A tentativa é punível.

3 - O procedimento criminal depende de queixa.

4 - É correspondentemente aplicável o disposto nos artigos 206.º e 207.º

Por sua vez, no artigo seguinte, está prevista a Burla qualificada:

1 - Quem praticar o facto previsto no n.º 1 do artigo anterior é punido, se o prejuízo patrimonial for de valor elevado, com pena de prisão até cinco anos ou com pena de multa até 600 dias.

2 - A pena é a de prisão de dois a oito anos se:

a) O prejuízo patrimonial for de valor consideravelmente elevado;

b) O agente fizer da burla modo de vida;

c) O agente se aproveitar de situação de especial vulnerabilidade da vítima, em razão de idade, deficiência ou doença; ou

d) A pessoa prejudicada ficar em difícil situação económica.

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

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

vítima, uma vez que, o tipo exige que o próprio lesado leve a cabo um comportamento, que cause a si próprio um prejuízo, determinado pela conduta astuciosa do agente que coloca aquele, numa situação de erro ou engano.

Ademais, a doutrina considera que, o crime de burla é um crime de resultado cortado, isto porque, independentemente de o agente agir com a intenção de obter um enriquecimento ilegítimo para si ou para terceiro, o crime de burla apenas implica que ocorra um empobrecimento do lesado.

É ainda característico deste tipo legal, o facto de envolver uma execução vinculada, ou seja, a ocorrência do resultado visado necessita de ser antecedida por uma especial conduta do agente. Designadamente é fundamental que o agente seja arditoso de forma a colocar em erro ou engano o lesado e que este pratique atos que determinem o seu empobrecimento.

Neste encaço, é possível concluir que é preciso verificar-se, no âmbito da burla o *duplo nexo de imputação objetiva*: em primeiro lugar é necessário que, a especial astúcia do agente leve a vítima a praticar atos; em segundo lugar, da prática desses atos, deverão resultar prejuízos para a vítima, avaliados de acordo com a teoria da causalidade adequada.

No que respeita ao prejuízo que necessita de ser efetivado, o mesmo deve ser referente não a um bem concreto do património, mas antes ao “*património globalmente considerado*”.

Neste sentido, o conceito de património pode ser entendido enquanto conceito jurídico, conceito económico ou conceito económico-jurídico.

A doutrina e a jurisprudência maioritária têm seguido o conceito jurídico-económico do património, segundo o qual, o prejuízo patrimonial consiste na diminuição do conjunto de valores económicos tutelados juridicamente. Além disso, é necessário que a valoração patrimonial seja efetuada casuisticamente em ordem a determinar o concreto prejuízo patrimonial.

A conceção jurídico-económica do património “reconduz o património ao conjunto de “situações” e “posições” com valor económico, detidas por uma pessoa e protegidas pela ordem jurídica ou, pelo menos, cujo exercício não é desaprovado por essa mesma ordem jurídica (...)”.¹³²

Em suma, no plano objetivo do tipo legal de crime, e citando FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, existem “quatro momentos distintos e autónomos mas tipicamente vinculados entre si: engano, erro, deslocação patrimonial e prejuízo patrimonial”.¹³³

Relativamente ao plano subjetivo, o crime de burla é um crime doloso, em relação a todos os elementos da atividade do agente, uma vez que se exige expressamente no texto legal que, o erro ou o engano sejam astuciosamente criados, e por isso trata-se também de um crime de intenção, visto que apesar de o enriquecimento do agente não ser condição “si ne quo non” da verificação do tipo legal, a verdade é que o agente tem de visar esse enriquecimento, além da diminuição patrimonial da vítima.

Por assim ser, assume pertinência apelar ao entendimento de FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, segundo os quais, a burla, “é um crime material ou de resultado na direção do prejuízo; e é simultaneamente, um crime de resultado cortado na direção do enriquecimento”.¹³⁴

Por fim, no que respeita á relação entre os tipos penais da burla simples e da burla qualificada, está em causa, como se compreende uma relação de especialidade concurso aparente, pois estamos perante um tipo fundamental e um tipo especial e por conseguinte uma situação que convoque as duas normas, não poderá resultar senão num concurso aparente, na medida em que o tipo especial (a burla qualificada) incorpora os elementos essenciais do tipo fundamental (burla simples) e ainda integra elementos especiais.

¹³² COSTA, A. M. Almeida, «Comentário Conimbricense do Código Penal (...)» p. 279 apud CABRAL, Filipa Nunes Pimentel «O Concurso entre a Fraude Fiscal e a Burla Tributária», p. 41.

¹³³ ANDRADE, Manuel da Costa, «A Fraude Fiscal – Dez anos depois (...)», p. 345.

¹³⁴ ANDRADE, Manuel da Costa, «A Fraude Fiscal – Dez anos depois ...», p. 346.

11. Crime de Burla Tributária

A burla tributária ¹³⁵ foi criada na esteira do seu crime homólogo, a burla do Código Penal, contudo, algumas diferenças ressaltam da leitura do seu texto legal que obviamente justificaram a sua autonomização.

A este propósito, recorremos a um excerto do douto Acórdão de uniformização de jurisprudência que temos vindo a elogiar, segundo o qual a tipicidade da burla tributária “(...) apresenta as características específicas do crime fiscal no que toca ao «meio» fraudulento, mas bebendo do figurino geral da burla quanto ao «enriquecimento» do agente ou de terceiro, e também com uma dosimetria sancionatória equivalente à da burla qualificada (...) do Código Penal”.

Como todos os crimes, a burla tributária pressupõe a verificação de um conjunto de elementos para que se possa aferir do seu cometimento, assim sendo à semelhança da análise que fizemos dos elementos do tipo legal da fraude contra a Segurança Social e mais sumariamente dos crimes de fraude na sua forma agravada e da burla do CP, tentaremos dar conta, dos vários elementos que constituem o tipo legal da burla tributária.

¹³⁵ Artigo 87º (Burla tributária)

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

2 - Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas. *(Redação dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

4 - As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

5 - A tentativa é punível.

11.1. Bem Jurídico

Estamos em crer que, a burla tributária à semelhança da burla do Código Penal tem subjacente o modelo patrimonialista e que visa a tutela do bem jurídico *património globalmente considerado*. Tal conclusão é extraída da necessidade de haver uma atribuição patrimonial por parte da Administração que desencadeie um enriquecimento do agente ou de terceiro. Pelo que, se denota a importância que o legislador quis dar à deslocação patrimonial, consubstanciando o dano patrimonial um verdadeiro pressuposto objetivo do tipo legal.

Porém, apesar de em ambas as incriminações - na burla simples e na burla tributária - o objeto de tutela jurídico-penal apresentar uma índole patrimonial, a verdade é que no caso da burla tributária, o património é entendido como um bem jurídico supra-individual, pelo que, como refere SUSANA AIRES DE SOUSA a propósito do crime da fraude fiscal, e que se aplica ao nosso caso, está em causa “ (...) *um bem jurídico coletivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objetivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade*”.¹³⁶

Como vimos a propósito da burla simples, o património é definido de acordo com a conceção económico-jurídica. É necessário contudo, adaptar este conceito ao património - entendido como um todo - do Estado. Por conseguinte, o património do Estado será integrado “*pelos bens do ativo e pelas responsabilidades do passivo que a eles se referem*”. Do mesmo modo, “*do ativo patrimonial fazem parte todos os bens (incluindo bens materiais ou imateriais, direitos sobre bens ou direitos de crédito) que tenham o Estado como titular e sejam suscetíveis de avaliação pecuniária*”.¹³⁷

Além disso, sob pena de se tratar de um conceito demasiado amplo é premente que

¹³⁶ SOUSA, Susana Aires de, «*Os Crimes Fiscais (...)*», p. 299.

¹³⁷ FRANCO, Sousa, «*Finanças Públicas e Direito Financeiro*», Vol. II, p. 305, *apud* MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p.56.

procedamos à sua concretização. Uma solução avançada por SOUSA FRANCO neste sentido passa pela delimitação subjetiva e objetiva do conceito económico-jurídico de património total do Estado.

Neste encaço vamos de encontro ao defendido por FREITAS MATOS, quando refere que, “(...) *esta norma tutela o património (estático) fiscal do Estado, ou mais concretamente de que a Direção – Geral do Tesouro e Finanças e a Direção – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, respetivamente, são titulares, (...) e igualmente o património (estático) da Segurança Social (...)*”, tendo por base o conceito económico-jurídico de património , enquanto *património globalmente considerado*.¹³⁸

11.2. Autoria

O legislador recorreu ao pronome indeterminado “*quem*” para se referir aos possíveis autores da prática do crime de burla tributária.

Esta técnica é utilizada em muitos outros artigos ao longo do Código Penal e sugere que não existe nenhuma característica específica a atribuir ao autor do crime, podendo este ser levado a cabo por qualquer pessoa desde que os demais requisitos do tipo sejam cumpridos.

Em causa estão os designados crimes comuns que se contrapõem aos crimes especiais.

Assim tem vindo a entender a doutrina maioritária que exemplificamos com GERMANO MARQUES DA SILVA, “*De realçar que a burla tributária não depende de uma efetiva relação tributária entre a Administração tributária e o infrator*”,¹³⁹ quer-se com isto afirmar que a burla tributária não faz depender a sua consumação da existência de uma qualquer qualidade específica do agente, por exemplo, que o agente seja efetivamente

¹³⁸ MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p.57.

¹³⁹ SILVA, Germano Marques da, «*Direito Penal (...)*», p. 190. Em sentido contrário, MESQUITA, Paulo Dá, «*A tutela penal das deduções e reembolsos (...)*», p. 63, ao entender estarmos perante um crime específico por implicar a intervenção de sujeitos passivos de relações tributárias.

um contribuinte, pois nada obsta a que um agente com o intuito de burlar a administração crie uma falsa relação jurídico- tributária.

11.3. Crime de dano

Mais uma vez, observando a burla tributária nos apercebemos que esta incriminação apresenta a mesma estrutura típica da burla comum, na medida em que, ambas são crimes de dano.

A burla tributária não se basta portanto, com a mera colocação em perigo do bem jurídico, implica que se realize uma efetiva lesão do património jurídico globalmente considerado. Porém, não se pode igualar definitivamente os dois crimes. A burla tributária pressupõe no âmbito objetivo, o resultado típico, “*enriquecimento do agente ou de terceiro*”. Por sua vez - no âmbito objetivo - a burla comum implica o resultado típico de “*prejuízo patrimonial*”, sendo o resultado “*enriquecimento ilegítimo*” do agente, um elemento integrante do âmbito subjetivo.

“Na hermenêutica jurídico-penal do ius constitutum, não podemos deixar de afirmar que o legislador ao colocar o enriquecimento do agente ou de terceiro como o elemento finalizador do momento objetivo, em substituição do habitual prejuízo patrimonial da vítima, procurou estabelecer tipicamente essa distinção entre não empobrecimento e enriquecimento do agente (...)”.¹⁴⁰

Abordaremos mais à frente os conceitos de enriquecimento e empobrecimento, a propósito da relação existente entre a burla tributária e a fraude contra a Segurança Social, conceitos que ganharam importância acrescida com a criação do novo tipo legal.

¹⁴⁰ MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p. 60.

11.4. Crime de resultado

Mais uma vez, encontramos na burla tributária uma característica que se verifica também no seu crime homólogo, a burla comum. No preceito tributário, há necessidade de se verificar um certo resultado, ou seja de haver uma *“alteração externa espácio-temporalmente distinta da conduta”*¹⁴¹.

O que significa que, em contraposição aos crimes de mera atividade onde é suficiente a conduta do agente, a burla tributária é um crime de resultado, que implica a produção do mesmo para que o crime se consume.

O resultado típico que está pressuposto no crime em causa e que terá necessariamente de se verificar consiste na concessão, por parte da Administração fiscal ou da Segurança Social, de atribuições patrimoniais, das quais resulte o enriquecimento do agente ou de terceiro.

11.5. Execução vinculada

- *“por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos”*

“ (...) o crime de burla tributária, aqui em causa, está estruturado como um crime de resultado, aparecendo como um verdadeiro tipo de burla especial, em que o processo típico é de execução vinculada (e não livre), mas, simultaneamente, estabelece elementos integradores mais formais”.¹⁴²

¹⁴¹ DIAS, Jorge de Figueiredo, «Direito Penal – Parte Geral (...)», p. 290 apud MATOS, António José Freitas, «A Burla Tributária (...)», p.82.

¹⁴² Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de **08-11-2005**.

Como esclarece o Douro aresto do Tribunal da Relação de Évora, a burla tributária é um crime de execução vinculada, o que significa que, a conduta do agente deverá necessariamente ser levada a cabo através do uso de meios fraudulentos, designadamente por via de:

- a) falsas declarações;
- b) de falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante;
- c) ou outros meios fraudulentos.

a) Nos primeiros anos de vigência do RJFNA foi alvo de grande discussão e controvérsia, o fenómeno do uso das “faturas falsas” enquanto meio de obtenção de benefícios ilegítimos à custa do Fisco.

Nas palavras de FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, as faturas falsas consistem na “*inscrição na contabilidade (sobretudo das empresas) de faturas que não têm atrás de si qualquer transação real e não correspondem por isso, a custos efetivamente suportados. Procedimentos que são adotados já como forma de redução de impostos a liquidar v.g., a título de IRC, já como expediente para a consecução de benefícios fiscais ou reembolsos (a título nomeadamente de IVA) indevidos*”.¹⁴³

Por sua vez, DÁ MESQUITA define as faturas falsas como o conjunto de documentos escritos referentes a mercadorias ou serviços e respetivos preços nas suas várias modalidades, cujo escopo é o de enganar o Estado.¹⁴⁴

A questão da apresentação de faturas falsas suscita uma interrogação no que respeita à sua aptidão para preencher o tipo legal da burla tributária. A dúvida que se coloca é a de saber se é suficiente a apresentação de uma declaração com valores incorretos à Administração fiscal ou da Segurança Social para consubstanciar o crime de burla tributária.

¹⁴³ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «*O Crime de Fraude (...)*», p. 55.

¹⁴⁴ MESQUITA, Paulo Dá, «*Sobre os Crimes (...)*», p. 104.

A aceitação da mera apresentação da declaração fiscal com valores falsos, significaria aceitar a possibilidade de simples mentiras poderem ser consideradas como meio enganador. Ora, desde há muito que as mesmas são consideradas pela doutrina e jurisprudência como insuficientes - a propósito da burla comum – para sustentar o meio enganador exigido pelo tipo, o que estendemos também ao âmbito da burla especial.

Neste desiderato, o ordenamento jurídico português na esteira da doutrina e jurisprudência francesas que se anteciparam nesta temática, veio restringir os *meios de enganar*, solução que veio expressamente plasmar no artigo 451º, nº 3 do CP de 1986, estabelecendo a necessidade da burla ser motivada por “*artifício fraudulento*”.

Assim sendo concluímos com FREITAS MATOS que enfatiza que, “*não é suficiente para a consumação deste tipo de ilícito e para a verificação do elemento típico agora em causa uma mera declaração estribada em valores falsos, invés, esta declaração tem de astuciosamente provocar o laborar da vítima no erro, ou seja, na “falsa (ou a nenhuma) representação da realidade concreta, a funcionar como vício influenciador do consentimento ou da aquiescência*”.¹⁴⁵

b) A propósito do procedimento executivo típico, cumpre atentar à expressão “*documento fiscalmente relevante*”. A lei penal tributária e a lei fiscal não clarifica aquilo que pretende alcançar com esta expressão, pelo que é preciso recorrer a outros elementos de forma a concretizar a referida expressão.

Neste enalço, um importante contributo pode ser extraído das contraordenações aduaneiras, concretamente do artigo 113º do RGIT que dispõe no seu nº 4 o seguinte: “*Para efeitos dos números anteriores, consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e respetivas versões eletrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte*”.

Também MÁRIO JANUÁRIO, diretor de Finanças de Santarém se esforçou na

¹⁴⁵ MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p.67.

concretização dessa expressão, aproveitando uma formação do CEJ para comunicar que podemos apoiar-nos também no RCPIT, no seu Título IV com a epígrafe “Atos de Inspeção”, Capítulo I, “Garantias de eficácia”, nº 2, alíneas c), e), g); e 29º “Prerrogativas da inspeção tributária”, nº 1, alíneas a), c), d), e), nº 2, alíneas a), b), c), d), e), f), g).¹⁴⁶. Assim, será o estudo dos vários contributos em conjunto que determinará uma aproximação à precisão conceitual utilizada pelo tipo.

c) Relativamente ao elemento objetivo do tipo que precede os exemplos típicos avançados pelo legislador, de condutas puníveis pela burla tributária, nomeadamente “*outro meio fraudulento*”, este elemento deve ser interpretado, na linha de GERMANO MARQUES DA SILVA, como “outro meio fraudulento” ou “outro meio enganoso”, que acresce às falsas declarações ou viciação de documento fiscalmente relevante, operando enquanto elemento típico objetivo não escrito.¹⁴⁷

Não decorre do texto legal da burla tributária a necessidade do crime decorrer de um erro ou engano astuciosamente provocado. Não obstante, achamos que o legislador quis subentender tais elementos através do uso da expressão “meios fraudulentos”. Neste sentido, MELO BANDEIRA, “*Existe uma polida similitude com o crime de burla previsto no Código Penal. E ainda que não seja apontado, no texto, o “erro ou engano astuciosamente provocado” poder-se-á encarar que tal componente está introduzida na alusão aos “meios fraudulentos”. Meios que poderão ser capazes de estimular, de forma astuciosa, esse mesmo erro ou engano que descrevemos*”.¹⁴⁸

Além disso, os meios empregados devem ser idóneos¹⁴⁹ a determinar a atribuição

¹⁴⁶ JANUÁRIO, Mário, «A investigação e a prova de crimes fiscais», in 3º Ciclo do XXV Curso Normal de Formação Inicial de Magistrados, CEJ, 2008, págs. 17 a 19 apud MATOS, António José Freitas, «A Burla Tributária (...)», p.64.

¹⁴⁷ SILVA, Germano Marques da, «Direito Penal Tributário (...)», p. 191.

¹⁴⁸ BANDEIRA, Gonçalo S. de Melo, «A “origem” e o atual crime de Fraude Fiscal (...)».

¹⁴⁹ Alguma doutrina vem defendendo que nos casos em que houver efetiva atribuição patrimonial da Administração Fiscal ou da Segurança Social se dispensa a demonstração da idoneidade dos meios.

patrimonial por parte da Administração Pública ou da Administração da Segurança Social.

11.6. Enriquecimento ilegítimo

O tipo legal da burla tributária, ao contrário do que sucedia no tipo legal da burla do Código Penal, tinha incluído no seu texto legal, o elemento “ilegitimidade” do enriquecimento.

Este elemento integra o tipo legal da burla comum, surgindo no âmbito da proposta de FIGUEIREDO DIAS, na comissão de revisão do anteprojeto do Código Penal.

Porém, o legislador deixou cair este adjetivo aquando a criação do tipo legal de burla tributária.

Acontece que agora, o resultado “*enriquecimento*” pertence não só ao âmbito subjetivo –

Porém, estamos de acordo com os autores que entendem ser precipitado recusar a verificação deste requisito, uma vez que, a atribuição patrimonial poderá ser determinada não por via do comportamento ardiloso do agente mas antes por ter havido negligência grosseira da administração. Ora nestes casos em que o aproveitamento de um erro ou engano por parte da administração origina uma atribuição patrimonial, não nos parece merecer a mesma censura penal que será atribuída a um comportamento que implicou uma especial astúcia por parte do agente. Citando MELO BANDEIRA, “*Se tivermos em consideração que o tipo-de-ilícito da burla tributária exige um meio fraudulento ativo e não apenas um aproveitamento do erro ou engano, vamos recusar, nesta situação, dar o concreto relevo penal, no que diz respeito à burla tributária, ao silêncio doloso sobre um erro ou engano preexistentes*”, «*A “origem” e o atual crime de Fraude Fiscal (...)*», p. 105; ver ainda POMBO, Nuno, «*Fraude Fiscal (...)*», p. 248 e 249.

A propósito, o Douto Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 02-02-2016, processo nº 66/08.5IDSTR.E1 citando JORGE GASALHO: “*Pode colocar-se em questão a necessidade de averiguação da idoneidade dos meios fraudulentos, quando o engano produzido se traduz no conseqüente enriquecimento do agente. A lei nada dispõe expressamente a este respeito, embora a jurisprudência citada, assim como Germano Marques da Silva, sublinhem que tais meios devem ser idóneos. Já têm um entendimento diverso Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, que defendem que não importa averiguar a idoneidade do meio empregue, desde que se produza o resultado. Tal esforço só teria cabimento frente a factos que poderiam constituir eventualmente tentativa de burla tributária. Compreendemos perfeitamente os argumentos dos Doutos Conselheiros, mas a verdade é que consideramos também necessária a averiguação da idoneidade dos meios utilizados para a consumação do crime, na esteira da jurisprudência e do defendido por Germano Marques da Silva. É que ao adotar uma posição diversa, arriscamo-nos a punir de forma igual condutas que, apesar de precederem o resultado que a lei pretende evitar, à partida não seriam aptas para enriquecer o agente e causar prejuízo ao Estado. Em tais hipóteses é vislumbrável não só a culpa daquele como também, de modo flagrante, a negligência grosseira da Administração Tributária ou da Segurança Social. Devemos distinguir condutas às quais não subjaz uma especial astúcia no meio e cujo enriquecimento se deve mais ao descuido da Administração do que ao procedimento do agente, de comportamentos que constituem esquemas habilmente ardilosos e defraudatórios, que merecem verdadeiro alarme. Claro que com isto não se quer dizer que estas condutas deixem de ser censuráveis. É evidente que o continuam a ser; simplesmente, na nossa opinião, não devem ser puníveis à luz do crime em questão*”.

como sucedia na burla comum – mas também ao âmbito objetivo do tipo. Por conseguinte, estamos com MARQUES BORGES que, considera que a exigência da ilegitimidade do enriquecimento era uma circunstância redundante, uma vez que, o agente a conseguir um enriquecimento para si ou para outrem usando de meios fraudulentos, envolveria sempre, um enriquecimento ilegítimo.¹⁵⁰

Assume pertinência o excerto de um Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 02-02-2016, que reforça o que acabámos de ver afirmando que, *“no crime de burla tributária exige-se um duplo nexo de causalidade, ao nível da imputação objetiva: entre a conduta enganosa do agente e a prática pela administração tributária dos atos de atribuição patrimonial, devendo o meio enganoso ser a causa efetiva pela qual a administração fiscal se encontra em erro; e entre os atos de atribuição patrimonial e o enriquecimento do agente ou de terceiro;*

11.7. Prejuízo do Estado

Da mesma forma, apesar de não resultar do texto legal a referência ao prejuízo do Estado, entendemos que este elemento está implícito no tipo legal, na medida em que tal parece ser uma consequência necessária da atribuição patrimonial indevida efetuada pela Administração. E portanto, um enriquecimento ilegítimo do agente acarretará sempre um prejuízo patrimonial para o Estado, pois sempre se verificará o seu empobrecimento. A mesma certeza não se assume quanto à existência necessária de um enriquecimento do agente ou de terceiro, aquando a verificação de um prejuízo para o Estado – fisco, na medida em que poderá ocorrer o seu mero não-empobrecimento.

11.8. Crime de relação ou de participação da vítima

¹⁵⁰ AA.VV., «Crimes Contra o Património em Geral – Notas ao Código Penal: artigos 313º a 333º», p. 20 *apud* MATOS, António José Freitas, «A Burla Tributária (...)», p. 58.

Vimos sumariamente a propósito da burla comum, que este crime implicava a participação da vítima, ou seja é fundamental para preenchimento do tipo que o próprio lesado pratique uma ação que desemboque na sua própria lesão patrimonial. Tal acontece, porque o agente leva a cabo uma conduta ardilosa e astuciosa que coloca em erro ou engano o lesado e lhe veda a consciência das consequências do seu ato.

Esta problemática conexiona outra que se levantou em torno da burla comum, designadamente, a possibilidade de imputarmos o crime de burla ao agente em que o lesado é o Estado. As dúvidas que se colocavam eram essencialmente duas:

- É possível uma pessoa coletiva ser vítima de burla tendo em conta a natureza vinculada da ação descrita no tipo e o facto de se tratar de um crime de relação?
- A natureza do património protegido crime de burla é suscetível de integrar o património do Estado?

A doutrina e jurisprudência não sustentam um entendimento universal quanto a estas questões, havendo posições polarizadas nos dois sentidos e por conseguinte a burla tributária veio como que, resolver esta problemática, pelo menos nas situações em que a vítima seja a administração fiscal ou a administração da Segurança Social, citando FREITAS MATOS, “*a burla tributária assume-se como resposta normativa e de sentido afirmativo, à possibilidade de o Estado ser vítima de burla*”.¹⁵¹

Como acabámos de ver, uma das características da burla tributária é a circunstância de se tratar de um *crime de relação ou de participação da vítima*, como aliás, já sucedia com a burla comum. Resulta expressamente da norma legal que, o agente deverá - utilizando uma conduta astuciosa, determinar a administração fiscal ou da Segurança Social a proceder a uma atribuição patrimonial. Ou seja, deverá ser levada a cabo uma conduta por parte do Estado – vítima que se traduz no denominado momento da “auto -

¹⁵¹ MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p. 73.

lesão inconsciente”.

Consequentemente, não estará preenchido o tipo legal da burla se não houver uma conduta do agente no sentido da obtenção da atribuição patrimonial e também uma conduta da administração Tributária, que determine o enriquecimento do agente ou de terceiro.

Neste sentido o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 02-02-2016, processo nº66/08.5IDSTR.E1 que confirma que a burla tributária “(...) assenta em uma auto - lesão inconsciente determinada pelo engano, sendo que a representação da realidade pela vítima do crime surge deturpada precisamente porque há uma divergência entre a realidade que é representada e a realidade real (...)”.

Assim se conclui que, o lesado atua contra si mesmo mas, fá-lo estando enganado ou em erro, sem ter consciência da lesão patrimonial de que está a ser alvo. Tal elemento é fundamental à recondução da conduta ao crime de burla tributária, o que justifica o facto de estarmos perante um crime de relação.

O número 4 do artigo sobre o qual nos debruçamos merece a nossa atenção, na medida em que estabelece no seu teor literal que, “*As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber*”.

Tal significa que, como já havíamos concluído, entre a burla comum e a burla tributária e entre esta e a falsificação de documentos, não existe senão uma relação de especialidade, na medida em que está em causa um “concurso de ordenamentos jurídicos” entre o Ordenamento Jurídico- Penal Comum e o Ordenamento Jurídico- Penal Fiscal, em que a norma especial (burla tributária) prevalece, levando à exclusão da norma comum (burla comum e falsificação de documentos).

Como adianta FREITAS MATOS, este número vem assim reforçar “*o princípio da consunção do crime meio pelo crime fim, ou seja da falsificação de documentos (ou outros*

*meios fraudulentos), pela burla tributária, salvo se o crime meio for mais gravemente punido que aquela”.*¹⁵²

11.9. Burla Tributária – Comissão por omissão

Vimos a propósito da burla comum que, constitui elemento típico fundamental da realização do crime, que o agente leve a cabo uma conduta ardilosa e astuciosa de forma a provocar na vítima o erro ou engano que a determinem, inconscientemente a proceder à sua auto - lesão patrimonial.

No tipo legal da burla tributária, este elemento não está expressamente consagrado na letra da lei, contudo, entendemos estar igualmente pressuposto quando o legislador se refere aos “meios fraudulentos” necessários à conduta típica prevista no preceito legal.

O agente deverá assim, usar de “meios fraudulentos” no cometimento do crime de burla tributária de forma a determinar a Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais.

A questão que se coloca neste âmbito é a de saber, se este crime poderá ser cometido, não só por ação mas também por omissão. Não existe unanimidade na doutrina nem na jurisprudência quanto a esta problemática.

Desde logo importa referir que a questão assume maior pertinência, tendo em conta que, por um lado, o artigo 10º, nº 1 do CP - que se aplica *in casu*, por remissão do artigo 3º do RGIT - estabelece um princípio de equiparação geral da ação à omissão, e por outro a burla tributária trata-se de um crime de resultado. E portanto, atentando ao seu texto legal, “*Quando um tipo legal de crime compreender um certo resultado, o facto abrange não só a ação adequada a produzi-lo como a omissão da ação adequada a evitá-lo*”, percebemos que seja colocada esta questão.

¹⁵² MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p. 94.

Autores como JOÃO CATARINO/NUNO VICTORINO entendem ser possível a comissão por omissão do crime de burla tributária. Outros autores também o defenderam no que respeita à burla comum.

Mesmo ao nível da jurisprudência também encontramos tribunais que seguem esta orientação, por exemplo o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 28-05-2014, (processo nº 1152/09.0TDPRT.P1) que refere que a burla tributária, *“tratando-se de um crime de resultado, é possível a sua realização através de uma omissão”* ou os arestos do Tribunal da Relação de Évora de 7/2/2006 (C.J., I, p. 258) e de 8/01/2013 1298/11.4TAABF.E1.

Não obstante, estamos com aqueles autores que entendem que a burla tributária - por se tratar de um tipo integrado por especiais elementos de ação, como são a necessidade do agente levar a cabo uma conduta astuciosa que provoque o erro ou engano na vítima - é um dos casos que cabem na ressalva efetuada pelo artigo 10º, nº 1 do CP quando excetua a igualação da ação à omissão, se resultar interpretativamente da lei, que não foi essa a intenção do legislador - *“salvo se outra for a intenção da lei”*.

Deslocamos para aqui, a propósito do entendimento que propugnamos, um aresto do Tribunal da Relação de Évora de 08-11-2005, processo nº 1598/05-1, relativamente à concessão ilícita do subsídio de desemprego, tendo o agente continuado a receber a prestação, abstendo-se de comunicar à Administração da Segurança Social a alteração da situação que determinou a concessão do mesmo subsídio.

“3. De acordo com a configuração do tipo, exige-se o uso de um meio fraudulento “activo” ou seja uma conduta astuciosa comissiva que directamente induziu o erro ou engano e não uma mera conduta omissiva do agente.

4. Só a utilização de meios fraudulentos determinantes de ilegalidade relativa à atribuição, ao montante ou ao período de concessão das prestações de desemprego pode configurar o ilícito penal prevenido no art. 87 n.º1 do RGIT. E a atribuição das prestações de desemprego depende da apresentação do requerimento à instituição de segurança

social, instruído nos termos do referido DL n.º119/99, precedida da inscrição do trabalhador como candidato a emprego no centro de emprego da área da sua residência (cf. art.61 e ss).

5. Parece-nos necessário para verificação do crime de burla tributária que o estado de erro ou engano do sujeito passivo tenham sido provocados astuciosamente pelo agente da infracção, isto é, usando de um meio enganoso ou fraudulento para enganar ou induzir um erro.

6. Não configura o crime de burla tributária a situação configurada na acusação pública, pois, como refere o senhor juiz “a quo”, “temos sem dúvida uma conduta ilícita do arguido: a não comunicação da alteração da situação que determinou a atribuição da pensão social. Contudo, a omissão do arguido não determinou qualquer acto de atribuição patrimonial por parte da administração da segurança social. A administração já tinha atribuído a prestação.” O pagamento em prestações constitui apenas uma forma de cumprimento da obrigação a que a Segurança Social se vinculou para com o arguido.

7. A conduta omitida pelo arguido não era idónea à atribuição patrimonial, mas tão-somente à continuação do pagamento da prestação”.

(...)

No mesmo sentido, um aresto do Tribunal da Relação de Évora, de 28-01-2014, processo nº 66/08.5IDSTR.E1, onde se reforça a ideia de ter - a burla tributária - necessariamente, de ser levada a cabo por uma ação: *“Exige-se, como se referiu, a prática de falsas declarações, de falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos de idêntico teor. A utilização de meio fraudulento pressupõe, cremos, uma conduta ativa do agente, o «uso de um meio fraudulento “ativo”, ou seja, uma conduta astuciosa comissiva que diretamente induziu o erro ou engano e não uma mera conduta omissiva do agente»*

E ainda, o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 13/01/2009 que assim como nós, entende que, “o legislador tributário, diferentemente do legislador do C. Penal, concretizou a "matriz" dos meios fraudulentos tendentes a induzir o erro ou engano, e ao fazê-lo, fê-lo com referência a condutas astuciosas comissivas ativas e não já a meras condutas omissivas do agente, o que significa contrariar a tese da equiparação da omissão à ação, com base no art. 10º do Código Penal.”¹⁵³

Neste seguimento, concluímos com LOPES DE SOUSA/SIMAS SANTOS, “se na burla comum se pode considerar a existência de “uma analogia substancial entre o induzir outrem em erro e o silêncio doloso sobre um erro preexistente, a solução é necessariamente distinta na burla tributária, em que a configuração do tipo exige o uso de um meio fraudulento "activo" e não só o aproveitamento de um erro”.¹⁵⁴

No mesmo sentido, MELO BANDEIRA, “Deverá estar aferida (...) uma conduta astuciosa comissiva que implicou, de forma direta, o erro ou engano”.¹⁵⁵

11.10. Tentativa

Na tentativa, como o próprio nome indica, a conduta típica é levada a cabo no intuito de se atingir o resultado almejado e previsto pelo tipo legal, porém, ele não chega a verificar-se, por alguma razão.

Por assim ser, no âmbito da tentativa aquilo que releva – ao contrário do que sucede num crime consumado – é o desvalor da ação em vez do desvalor do resultado.

¹⁵³ FERNANDA PALMA/RUI PEREIRA enfatizam o entendimento explanado no sentido de não se admitir o cometimento da burla por omissão, tendo em conta os elementos especiais de ação, “nestes casos, a omissão (...) não atingirá a dignidade punitiva, por representar um grau de desvalor muito diverso do que o manifestado na ação”. PALMA, Fernanda/PEREIRA, Rui, «O crime de burla no Código Penal de 1982-95», p. 326 apud MATOS, António José Freitas, «A Burla Tributária (...)», p. 73.

¹⁵⁴ RGIT Anotado Jorge Lopes de Sousa/ Manuel Simas Santos, 4ª edição, págs. 600 e 601.

¹⁵⁵ BANDEIRA, Gonçalo S. de Melo, «A origem e o atual crime (...)».

No artigo 87º do RGIT, a possibilidade de cometimento do crime de burla tributária por tentativa encontra-se expressamente consagrada no seu número 5, “*A tentativa é punível*”, contudo, para que tal punição seja efetivada é imprescindível que o agente tenha plena consciência da realização da sua conduta e que mesmo assim manifeste vontade de preencher o tipo objetivo.

Quanto á tentativa e porque o artigo 3º do RGIT determina, que se aplica subsidiariamente, o regime do Código Penal, importa ter em referência o regime geral deste código, presente nos artigos 22º e 23º.

Concretamente, o artigo 22º dispõe que “*Há tentativa quando o agente praticar atos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este chegue a consumir-se*”. Por sua vez, no número 2, define-se através de três alíneas, aquilo que pode ser entendido por atos de execução.

No que respeita ao artigo 23º, o mesmo estabelece a regra geral, segundo a qual, apenas se admite a tentativa, em crimes cuja moldura penal abstrata seja superior a três anos, com a ressalva do legislador poder expressamente prever na letra da lei essa possibilidade.

O tipo legal da burla tributária, na sua forma simples, prevê a pena máxima de 3 anos, na sua forma simples, o que implicou que o legislador tivesse de prever a possibilidade de punição por tentativa, no número 5 do artigo 87º do RGIT.

A extensão da figura da tentativa a este crime levanta algumas incongruências, como teremos oportunidade de verificar mais à frente, a propósito do confronto entre este crime e a fraude contra a Segurança Social.

11.11. Elemento subjetivo

A burla tributária é por definição um crime doloso, pelo que não poderá ser levada

a cabo, entendemos nós, a *título de negligência*, na medida em que o tipo legal implica que o erro ou engano sejam “astuciosamente causados”. Assim sendo, não estará em causa a prática de um crime de burla, se o agente se encontrar despojado de conhecimento ou consciência da prática do crime. É necessário que atue dolosamente, conclusão que extraímos da conjugação dos artigos 87º do RGIT e 14º do CP.

Se dúvidas houvesse, como vimos a propósito do crime de fraude contra a Segurança Social, resulta do artigo 13º do CP que, apenas se admite a punibilidade de crimes por negligência, quando tal seja previsto expressamente pelo legislador. Ora, na letra do preceito da burla tributária não existe nenhuma referência a essa forma de cometimento do crime, pelo que, declinamos esta possibilidade.

Não obstante, diferentemente do que sucede no crime comum, a burla tributária implica apenas o dolo genérico e não um dolo específico, como se pode ler num Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 02-02-2016: *“Quanto ao elemento subjetivo do tipo, na burla tributária, o mesmo reconduz-se ao dolo genérico, enquanto no tipo de burla comum se exige um dolo específico - a intenção de obter um enriquecimento ilegítimo”*.

Quanto à admissão de todas as modalidades de dolo, parece-nos difícil de equacionar a possibilidade de se levar a cabo uma burla tributária havendo dolo eventual do agente, pois como vimos, o tipo de ilícito implica que a conduta do agente seja astuciosa e arditosa.

Desta feita, conclui-se pela necessidade do agente levar a cabo uma conduta dolosa e astuciosa, preordenada a determinar a Administração Fiscal ou da Segurança Social a proceder a uma atribuição patrimonial a favor do agente ou de terceiro.

12. Fraude contra Segurança Social versus Burla Tributária

Cumprido o primeiro objetivo da consideração dos vários elementos típicos, dos crimes de fraude contra a SS e da burla tributária, impõe-se agora, estabelecer os pontos de divergência estruturais entre os dois tipos criminais, para que possamos de seguida, concluir pela relação de concurso existente entre os dois crimes.

Desde logo, importa começar pelo bem jurídico tutelado pelas incriminações, no tipo legal da fraude contra a Segurança Social, o que se pretende proteger é o interesse estadual na obtenção de receitas da Segurança Social, traduzindo-se portanto num “*específico interesse patrimonial*”¹⁵⁶. Ao invés, na burla tributária, o interesse protegido consiste no património como um todo, “*património globalmente considerado*”.

Seguidamente importa considerar que, a referência à necessidade da conduta típica ser perpetrada através de “*meios fraudulentos*”, está presente apenas no tipo legal da burla tributária.

Por outro lado, enquanto que, a burla tributária implica a ocorrência necessária de um “*enriquecimento do agente ou de terceiro*”, a fraude contra a segurança social refere-se à “*intenção de obter para si ou para outrem vantagem ilegítima*”. Ou seja, na burla tributária como vimos, a ocorrência do resultado é um elemento objetivo necessário à consumação do tipo, o que já não sucede, no âmbito da fraude contra a SS, tendo em conta que o tipo se basta com a mera intenção de produzir esse resultado, podendo o mesmo ocorrer ou não. No caso de se verificar, o seu desvalor será considerado ao nível da agravação da medida da pena.

Outra diferença entre os tipos sustenta-se no facto da burla dever ser levada a cabo por meios idóneos para atingir o resultado pretendido, enquanto que, no âmbito da fraude contra a Segurança Social, esse requisito não existe, sendo apenas essencial que haja uma intenção de que se concretize o resultado;

¹⁵⁶MESQUITA, Paulo Dá, «*Sobre os Crimes de Fraude Fiscal (...)*», p. 143.

No que respeita ao resultado típico, no âmbito do crime de burla tributária, aquilo que ocorre com a consumação do tipo é um empobrecimento dos cofres da Administração Fiscal ou da Segurança Social e, em consequência um enriquecimento do agente ou de terceiro. Por seu turno, a concretizar-se a fraude contra a Segurança Social, verifica-se antes, um não enriquecimento do Erário público e um não empobrecimento de alguém.

Quase a terminar, verificámos, a propósito da burla tributária que esta admite a sua punibilidade pela mera tentativa de praticar o crime. Contudo, esta possibilidade expressamente consagrada ao nível da burla tributária não se encontra prevista no texto legal da fraude contra a SS.

Aliás, esta exceção à regra operada pelo legislador, não encontra semelhança em outros crimes do RGIT, indo contra o escopo de sistematização e uniformização que originou a criação deste diploma, e é neste sentido que assume relevância invocar a crítica de SUSANA AIRES DE SOUSA ao encontro da qual vai a nossa opinião, quando afirma que existe *“alguma incongruência na falta de critério legislativo uniforme, ao punir a tentativa de Burla tributária (artigo 87º, nº 1) e a tentativa de Contrabando (artigo 92º), mas não a forma tentada de Fraude Fiscal (artigo 103º) e a Fraude contra a Segurança Social (artigo 106º), sendo igual a moldura penal aplicável aos respetivos crimes consumados. Tal inconsistência ganha relevo num regime legal que se quis uniformizado em matéria penal tributária”*.¹⁵⁷

Por fim, é visível a diferença estrutural que se impõe entre ambos, quanto à existência na fraude contra a Segurança Social de um limite mínimo quantitativo necessário de ser atingido para preenchimento do tipo, elemento que não está presente na burla tributária, o que pode originar grandes incongruências práticas, na medida em que, uma mesma conduta pode não ser valorada como fraude, por não ser atingido o valor exigido, mas pode ser integrada no crime de burla tributária agravada.

Nestes termos é facilmente conclusivo que, entre os crimes existem diferenças típicas significativas, que não deixarão de se repercutir, ao nível da relação de concurso que se estabelece entre os tipos legais em causa, como veremos mais adiante.

¹⁵⁷ SOUSA, Susana Aires de, «Os Crimes Fiscais (...)», p. 100.

12.1. “Enriquecimento” e “não empobrecimento”

Relativamente ao elemento objetivo “*enriquecimento*” que integra o tipo legal da burla tributária e que não faz parte do texto legal da fraude contra a Segurança Social é necessário recorrer à discussão tradicional entre os conceitos de “*enriquecimento*” – por recebimento de uma quantia indevida - e de “*não empobrecimento*” – por uma não diminuição do património - do agente ou de terceiro, na medida em que achamos que pode residir nesta distinção, a linha de fronteira entre os dois crimes.

Inclusive, entende COSTA ANDRADE que se procedeu à criação do novo tipo penal porque, “*o legislador de 2001 pretendeu tomar posição nas discussões até então ocorridas polarizadas em torno dos tópicos enriquecimento e não-empobrecimento ilegítimos à custa do Fisco. Fê-lo com o intuito essencial de assegurar consagração positivada ao entendimento de sectores minoritários da doutrina e da praxis jurisprudencial, que advogavam um tratamento qualificado para as situações de enriquecimento, propugnado pela sua posição a título de burla (da lei penal comum): uns em concurso efetivo com a fraude fiscal, outros, com afastamento da lei penal tributária*”.¹⁵⁸

O enquadramento jurídico-penal destes conceitos surgiu no passado a propósito da fenomenologia das designadas “faturas falsas”, discutia-se a existência ou inexistência de concurso entre os tipos legais da burla comum e da fraude fiscal. Sinteticamente, delineavam-se duas linhas partidárias: de um lado, defendia-se que a apresentação de faturas falsas no âmbito fiscal tinha como escopo - a maioria das vezes – o enriquecimento do agente e não o seu mero não empobrecimento, preenchendo a conduta do agente o crime de burla em vez da fraude fiscal. Isto porque, aquilo que o agente pretende alcançar é a extração indevida de uma parte do património estático da vítima e não a redução do

¹⁵⁸ ANDRADE, Manuel da Costa, «A Fraude» in RLJ, nota 47, p. 347 apud «Do Tradicional concurso “Aparente” ou de “Normas” à “Unidade de Lei ou de Normas”, nota 882, p. 371;

imposto devido; de outro lado, e seguindo a orientação de COSTA ANDRADE é descabida de sentido a distinção entre estes dois conceitos, pelo que esta distinção constitui um critério “difuso” e “parquinsoniano”. Isto é assim uma vez que, sendo o sujeito passivo a administração fiscal, sempre interviria o princípio da especialidade, segundo o qual, a fraude fiscal apenas convive em concurso aparente com a burla do Código Penal.

De um ponto de vista económico, uma e outra situação são idênticas, porém em termos de política criminal, as diferenças são significativas.

Como afirmam FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, “*o resultado lesivo relevante para efeitos de direito penal fiscal pode assumir várias formas (...) qualquer desses resultados configura a igual título, tanto um enriquecimento indevido, como, reflexamente, um prejuízo infligido ao Estado-fisco. Para ambos os efeitos é rigorosamente igual não pagar pura e simplesmente um imposto de 10, pagar 10 quando se devia pagar 20 ou obter um benefício ou um reembolso indevidos de 10*”¹⁵⁹

Buscando as palavras de FREITAS MATOS, “*o conceito de enriquecimento per si terá que ser determinado somente a partir de critérios económicos da conceção de património. Ora, segundo estes critérios o património é integrado pelos bens que possuam valor económico objetivo, mesmo que não assentem em posições jurídicas*”.¹⁶⁰

Pelo que, se avaliarmos a situação patrimonial total do agente, tendo também, por base critérios objetivos de natureza económica, haverá um enriquecimento quando, em virtude da sua atuação se efetive um aumento quantificável em dinheiro, da sua condição patrimonial.

Também nas palavras de FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE se encontra a definição daquilo que pode ser entendido por um enriquecimento do agente ou de terceiro, que se tratará, segundo eles de “*um engrandecimento do seu património à custa do lesado*

¹⁵⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «*O Crime de Fraude Fiscal (...)*», p. 108.

¹⁶⁰ MATOS, António José Freitas, «*A Burla Tributária (...)*», p.58.

*e provocado pelas manobras artificiosas, fraudulentas e enganosas daquele sobre este”.*¹⁶¹

O problema que se coloca é o de saber qual o cenário que se verifica em cada caso concreto, o de um “enriquecimento” ou, o de um “não empobrecimento”. Tal operação deverá ser feita casuisticamente perante cada espécie tributária para que se possa concluir por qual das normas se deverá optar.

Esta problemática é particularmente suscitada no âmbito dos reembolsos de impostos sobre rendimentos – IRS e IRC e do IVA.

12.2. Impostos Sobre o Rendimento e IVA

No que respeita ao IRS e ao IRC, está em causa a devolução de quantias pecuniárias que foram previamente entregues ao Fisco sob a forma de retenções na fonte ou de pagamentos por conta, quantias que serão objeto de liquidação no final do ano respetivo. Sucede que nestas situações as quantias em causa não pertencem ao Estado, o Estado apenas terá direito a elas aquando a referida liquidação. Por essa razão tem sido entendido que estes casos não consubstanciam uma diminuição do património estático do Estado, e por conseguinte não se coloca a hipótese de se preencher o tipo legal da burla tributária, não havendo concurso.

NUNO POMBO afirma a propósito destes impostos que as “(...) atribuições patrimoniais relativas a estes impostos não podem ser tidas como representando uma diminuição do património estático do Estado, pelo que, não estaremos perante situação apta a preencher o tipo de burla tributária”.¹⁶²

No caso do IVA, a situação é diferente, “pois uma vez realizado o negócio jurídico por um certo preço e conhecida a taxa de imposto, a liquidação opera-se instantaneamente por força da lei. (...) Daí que, em termos jurídico-penais, as deduções e

¹⁶¹ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «O Crime de Fraude Fiscal (...)», p.109.

¹⁶² POMBO, Nuno, «A Fraude Fiscal (...)», p. 251.

*os reembolsos indevidos de IVA não sejam confundíveis com as figuras homónimas ao nível do IRC”.*¹⁶³

Por conseguinte, no caso de haver deduções ilegítimas que determinem reembolsos indevidos de IVA, o objetivo do agente é o de adquirir uma atribuição patrimonial do Erário público, observando-se o seu verdadeiro enriquecimento.

É importante, fazer aqui uma ressalva, no sentido de que nem todos os reembolsos indevidos consubstanciam um enriquecimento do agente ou de terceiro, poderão significar apenas o seu não - empobrecimento. Ou seja, apenas são suscetíveis de integrar o tipo legal da burla tributária aqueles reembolsos indevidos que não foram antecedidos pela entrega ao Estado de quantias a título de retenção na fonte e/ou pagamentos por conta. Visto que, se o agente procedeu a essa disponibilização monetária prévia, poderá apenas ver-lhe devolvida a quantia que antecipou ao Estado, e neste caso não haverá um enriquecimento.

Assim podemos concluir que, somente os reembolsos de IVA são suscetíveis de preencher o elemento típico “*enriquecimento do agente ou de terceiro*”, e ainda assim, apenas aqueles relativamente aos quais não tenha havido uma prévia entrega ao Estado de quantias a título de retenção na fonte e/ou pagamentos por conta.

NUNO POMBO chama à atenção para uma situação que segundo ele, tem vindo a ser pouco abordada, que é a seguinte: preenchido o tipo de burla tributária por reembolsos indevidos auferidos, por via de documentos com informações falsas, tais suportes documentais podem igualmente, se repercutir ao nível dos impostos sobre o rendimento. Assim, o agente que usando de faturas falsas ilude a administração no sentido de terem sido pagos valores superiores aos suportados, pode usá-las também para diminuir a matéria coletável em sede de IRC.

Nesta situação, entende o autor que, poder-se-ia entender estarem preenchidas as duas normas penais, a da burla tributária - no que respeita aos reembolsos de IVA e a da fraude fiscal - relativamente ao IRC, no caso da vantagem patrimonial pretendida ser igual ou superior ao valor legalmente exigido.

¹⁶³ MESQUITA, Paulo Dá, «*Sobre os Crimes de Fraude Fiscal (...)*», págs. 116 e117.

Não obstante, o autor entende não haver aqui concurso por estarem em causa os mesmos interesses jurídicos porque, a final, nos dois casos “*se procura tutelar o uso indevido, manipulado, da máquina tributária para a obtenção de vantagens ilegítimas, traduzam-se elas num enriquecimento ou num não empobrecimento do respetivo beneficiário*”.¹⁶⁴

No que respeita ao uso de faturas falsas para obter benefícios indevidos, impõem-se as seguintes conclusões:

O número 2 do artigo 104º estabelece que só os benefícios obtidos com recurso a meios fraudulentos suscetíveis de provocar uma diminuição das receitas tributárias serão valorados enquanto fraude; Por outro lado, o número 4 do artigo 87º condiciona a existência de burla tributária pela verificação donexo causal entre a utilização das falsas declarações e os pagamentos disponibilizados pela Administração Tributária; Ora, tendo em conta tal factualidade, é possível inferir que, quando as condutas concretamente em causa, forem suscetíveis de diminuir as receitas tributárias, estará em causa o preenchimento da fraude qualificada p. e p. pelo artigo 104º, nº 2. Quando, em contrário, não existir a referida suscetibilidade, invocar-se-á a burla tributária.

Importa referir ainda que, como sucedia no passado no âmbito do RJIFNA, relativamente á burla comum e à fraude fiscal, a problemática do concurso entre a fraude contra a Segurança Social e a burla tributária apenas fará sentido se em virtude da atuação do agente se produzir efetivamente o resultado almejado, só nestes casos se aceita convocar a burla, visto que esta impõe a produção do mesmo.

Neste sentido FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE “*(...) o problema só pode suscitar-se nas hipóteses em que o agente, por sobre atentar contra a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico-fiscal, chega a causar um resultado lesivo do património fiscal. Um resultado que tanto pode assumir a forma de um arbitrário não pagamento ou pagamento reduzido, de obtenção de um benefício indevido ou de um reembolso sem suporte legal*”.¹⁶⁵

¹⁶⁴ POMBO, Nuno, «A Fraude Fiscal (...)», p. 252.

¹⁶⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa, «O crime de Fraude Fiscal (...)», p.

13. Relação de concurso entre a Fraude contra a Segurança Social e a Burla Tributária

Chegados aqui, havemos senão de concluir que sob pena de se violar um princípio fundamental do sistema jurídico português “*ne bis in idem*”, em princípio, não poderá um mesmo agente ser punido em simultâneo pelos crimes de fraude contra a Segurança Social e pelo crime de burla tributária.

Pelo que, neste sentido e tendo em conta a complexidade do problema, acrescida do facto do RGIT não ter inovado em termos de regras de concurso, basta-nos recorrer a dois exemplos da realidade,¹⁶⁶ para tentar perceber que norma aplicar a cada caso, tendo sempre por certo que, esta operação deverá operar casuisticamente.

Imagine que, se efetua um reembolso ilícito a um agente, como vimos pode a situação em questão ser subsumida tanto no tipo legal da burla tributária, como no tipo legal da fraude contra a SS (com resultado). Ora, entendemos que na situação presente dever-se-á punir o agente pelo crime de burla tributária sob pena de esvaziar de sentido a sua criação, como refere JOÃO DA COSTA ANDRADE, “*o legislador quis adscrever um coeficiente específico e simbólico de censura e estigma a tal incriminação*”¹⁶⁷ e por conseguinte, entendemos que não fará sentido neste tipo de casos, tendo como ponto de partida, a inexistência de um concurso efetivo, optar pela incriminação da fraude contra a SS.

Porém, não podemos esquecer que podem surgir situações menos específicas suscetíveis de ser igualmente valoradas no âmbito das duas incriminações, designadamente enquanto fraude fiscal consumada e tentativa de burla tributária - esta situação não poderá deixar de ser censurável do ponto de vista de coesão normativa do RGIT.

101.

¹⁶⁶ Estes exemplos foram avançados por João da Costa Andrade na tentativa, assim como nós, de conseguir concretizar o problema que nos afronta de decidir pela aplicação de um dos crimes que se invocam. «Unidade e Pluralidade (...)», págs. 313 e 314.

¹⁶⁷ ANDRADE, João da Costa, «Da Unidade (...)», p. 313.

No entanto, estamos com SUSANA AIRES DE SOUSA quando refere que entre os tipos existe uma relação de subsidiariedade implícita, atribuindo o carácter de “crime comum” à burla tributária em detrimento do crime especial, a fraude fiscal – raciocínio que estendemos à fraude contra a SS ¹⁶⁸ e que portanto, a aplicação do crime de burla tributária está condicionada pelas situações em que não haja aplicação da fraude.

Além disso, não podemos esquecer que, no caso dos crimes se encontrarem numa relação de subsidiariedade e existir entre eles um concurso aparente, os crimes de perigo (ex. fraude contra a SS) prevalecem sobre os crimes de lesão (ex. burla tributária), se não houver norma legal que imponha o contrário.

No mesmo sentido, FREITAS MATOS, “*não existem condutas que preencham em concurso o crime de burla tributária e o delito de fraude. No entanto, não deixamos de afirmar que se, se entender o contrário, o critério da subsidiariedade deve ser de mobilizar como o critério implícito de que o legislador se arreigou para tecer a norma prevalecente nas situações de concurso aparente entre a burla tributária e a fraude fiscal ou fraude contra a Segurança Social. De facto, sendo a burla tributária um crime tributário comum aos crimes aduaneiros, fiscais e contra a Segurança Social é de concluir que implicitamente o legislador condicionou a punibilidade a título de fraude fiscal ou fraude contra a Segurança Social à não punibilidade por burla tributária*”. ¹⁶⁹

Também BRUNO BOM FERREIRA defende que entre os tipos preside uma relação de concurso aparente na forma de subsidiariedade implícita e portanto existe uma relação lógica de interferência que determina que a burla tributária enquanto crime de dano deve afastar a aplicação do crime de fraude fiscal ¹⁷⁰.

Para reforçar a ideia que defendemos, da inexistência de um concurso efetivo entre os crimes, convoca-se ainda, um Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 08-11-2005,

¹⁶⁸ SOUSA, Susana Aires de, «Os Crimes Fiscais (...)», p. 111.

¹⁶⁹ MATOS, António José Freitas, «A Burla Tributária (...)», págs.94 e 95.

¹⁷⁰ FERREIRA, Bruno Bom, «Fraude Fiscal (...)», p. 102.

processo nº 1598/05-1, que respeita à seguinte situação:

Em Janeiro de 2002, o arguido requereu nos Serviços de Segurança Social que lhe fosse concedida prestação de subsídio social de desemprego, não realizando na altura qualquer atividade profissional, passando a receber uma remuneração diária a partir de dia 10 de Janeiro. Porém, em Janeiro de 2003 o arguido começou a trabalhar mas não comunicou esse facto ao Instituto da Segurança Social, continuando a receber as referidas remunerações.

Entendeu o Ministério Público perante tal factualidade que “*A omissão/incumprimento do dever legal de informação constituiu um meio fraudulento que determinou a atribuição de prestações indevidas, de cujo recebimento resultou o enriquecimento do arguido;*
4 – *Esta factualidade integra a prática de um crime de burla tributária, p. e p. pelo art. 87.º do RGIT e não um crime de fraude contra a Segurança Social p. e p. pelo art.106.º do mesmo diploma*”.

Não obstante, após os autos serem remetidos para julgamento, sem ter havido instrução, o juiz rejeitou a acusação, por a considerar manifestamente infundada, desta decisão, o MP veio a recorrer. O senhor juiz manteve a decisão recorrida afirmando que do que se trata não é de saber se existe ou não no presente caso, burla por omissão, mas sim, de perceber qual é a norma que deve ser convocada para os factos entendendo que os mesmos devem ser reconduzidos à do artigo 106º do RGIT que, contudo, não pode aplicar-se porque o valor em causa não é suficiente para integrar a norma.

Diz-se ainda no Douto Acórdão que, “Estabelece o art.87º, n. 1 do RGIT: “*Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até*
360 *dias*”.

Ora, nos autos, temos sem dúvida uma conduta ilícita do arguido: a não comunicação da alteração da situação que determinou a atribuição da pensão social. Contudo, a omissão do arguido não determinou qualquer ato de atribuição patrimonial por parte da administração da segurança social. A administração já tinha atribuído a prestação. Ou seja, entendemos que a conduta do arguido não constitui o crime imputado mas sim o previsto no art. 106 do RGIT.

(...)

No entanto, a fraude contra a segurança social apenas é penalmente reprimida quando o valor seja superior a € 7500. O que não é o caso: o arguido recebeu indevidamente € 4387,41.

(...)

Afigura-se-nos que só a utilização de meios fraudulentos determinantes de ilegalidade relativa à atribuição, ao montante ou ao período de concessão das prestações de desemprego pode configurar o ilícito penal prevenido no art. 87 n.º1 do RGIT.

(...)

Na verdade, o crime de burla tributária, aqui em causa, está estruturado como um crime de resultado, aparecendo como um verdadeiro tipo de burla especial, em que o processo típico é de execução vinculada (e não livre), mas, simultaneamente, estabelece elementos integradores mais formais. Não se confundem, por isso, os seus elementos típicos com os do tipo de fraude fiscal”.

13. Conclusão

O final de um trabalho acarreta quase sempre, uma dupla-sensação. Por um lado, ressalta a sensação de alívio e de tranquilidade e o sentimento de dever cumprido. No reverso, sobressai uma incompletude, a ideia de que não está tudo dito nem investigado. Porém, a certeza de que o empenho e dedicação dominou toda a realização do trabalho é de certa forma aliviante.

Voltando-nos para o que realmente interessa, concluímos com o presente trabalho que, o Instituto da Segurança Social é um importante órgão do Estado na medida em que

garante o mínimo dos direitos económicos, sociais e culturais dos cidadãos e que sustenta a existência e adequado funcionamento do sistema social português, contribuindo para uma eficiente redistribuição do rendimento e da riqueza dos contribuintes.

Assim, não temos dúvida da pertinência das incriminações entretanto criadas para fazer face às condutas ilegítimas que visem por em causa a sua sustentabilidade e normal funcionamento, em concreto, o crime de fraude contra a segurança social, que vem combater o flagelo das condutas fraudulentas orientadas na obtenção de benefícios ilegítimos.

O crime de fraude contra a Segurança Social, como vimos visa proteger o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular e apresenta-se essencialmente como um crime doloso, exigindo-se um dolo específico; um crime de resultado cortado e de perigo concreto, o que significa que, o crime de fraude contra a SS não necessita de ver verificado o resultado almejado, basta-se com a intenção de o produzir. Por outro lado, ao contrário do que sucede com os crimes de dano, o legislador antecipou a sua tutela jurídico-penal, bastando-se com o perigo de lesão das receitas tributárias devidas ao Estado.

Ademais, sobressai da análise do tipo legal, a necessidade da vantagem ilegítima que se visa obter com a conduta, estar condicionada por um limiar mínimo quantitativo, designadamente, o valor vislumbrado terá de ser superior a 7,500€.

Noutro plano, no que à forma agravada do tipo respeita, sobressai essencialmente a necessidade, de se levarem a cabo, no mínimo duas das condutas pressupostas no tipo para que o mesmo se possa consumir. Além disso, o legislador previu duas possibilidades autónomas de cometer o crime, pela gravidade da conduta em si, prevista no tipo ou pelo valor elevado da vantagem patrimonial visada.

Quanto ao problema do concurso de crimes, concluímos que apesar de muitas vezes o juiz se ver confrontado com a necessidade de julgar um agente num mesmo processo sobre vários crimes que se lhe imputam, nem sempre o agente será punido por todos os crimes. Isto acontece porque as normas penais que se convocam, se encontram numa relação tal que, por um lado, não seria coerente aplica-las em simultâneo, e por outro lado, consubstanciaria uma violação do princípio do “ne bis in idem”.

Nesta sequência, e após observarmos pormenorizadamente o crime de burla tributária constatámos, no essencial, que o bem jurídico protegido pelo tipo é o património do Estado “globalmente considerado”, que se trata de um crime doloso (genérico), um crime de dano e de resultado, que portanto se diferencia do crime de fraude contra a SS, na medida em que implica a efetiva ocorrência de um resultado danoso ao erário público e que deverá consubstanciar um enriquecimento ilícito do agente.

Verificámos ainda que, o crime de burla tributária à semelhança do seu crime homólogo, a burla do CP é um crime que envolve uma especial astúcia do agente na determinação do lesado a conceder o benefício patrimonial ilegítimo.

Por outro lado constatámos que fora criado com o intuito de acabar com a problemática gerada em torno das relações estabelecidas entre os crimes de fraude, falsificação de documentos e burla. Ou seja, a Burla Tributária surge como medida de reação ao aproveitamento dos agentes das designadas “faturas falsas” para enriquecerem á custa do Fisco. Sem esquecer que a burla tributária veio conceder uma resposta normativa de sentido afirmativo, à possibilidade do Estado surgir como lesado num crime de burla.

Por fim, e concretizando o escopo do nosso trabalho, a questão de saber se existe ou não concurso entre os crimes terá de ser aferida casuisticamente e neste sentido, concluímos que apenas poderá ser invocada a factualidade típica da burla tributária quando haja um reembolso indevido proveniente do IVA e mesmo nestes casos, apenas quando o reembolso não haja sido precedido da entrega ao Estado, de quantias a título de retenção na fonte e/ou pagamentos por conta.

Tendo em conta todo o exposto, acabámos por concluir que, em princípio não poderá existir concurso efetivo entre estes dois crimes sob pena de ser violado o princípio fundamental do “ne bis in idem”, pelo que, entendemos que, - embora com algumas reticências - existe concurso aparente entre os crimes de fraude contra a Segurança Social e o crime de burla tributária, existindo entre os tipos uma relação de subsidiariedade implícita.

Chegados aqui, esperamos que o leitor tenha extraído uma visão geral sobre a problemática sobre que incide o presente trabalho, sendo certo, que como adiantámos, este

não é um trabalho definitivo e acabado, pois muito mais haveria a dizer acerca da presente temática.

14. Bibliografia

ALMEIDA, Carlos Rodrigues de,

«Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras», in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 9, Fasc. 1º, janeiro- março 1999, Coimbra Editora.

ANDRADE, João António Barroso da Costa,

«Da Unidade e Pluralidade de Crimes: Doutrina Geral e Crimes Tributários», Coimbra, 2007 (Dissertação em Ciências Jurídico-Criminais).

ANTUNES, Francisco Vaz,

«A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português», Almedina.

ANTUNES, Maria João,

«Direito Penal Fiscal – «Algumas Questões da Jurisprudência Constitucional» in Direito Penal, Fundamentos Dogmáticos e Político- Criminais, Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld, Coimbra Editora.

BANDEIRA, Gonçalo S. de Melo,

«A “origem” e o atual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito Penal», in Revista Jurídica da Universidade Portucalense.

BRAVO, Jorge dos Reis,

«Prescrição e Suspensão do Processo Penal Fiscal», *in*
Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 9, n. 4 (1999).

CABRAL, Filipa Nunes Pimentel,

«O Concurso entre a Fraude Fiscal e a Burla Tributária», Coimbra, 2013
(Dissertação em Ciências Jurídico-Forenses).

CAMARGO, António Luís Chaves,

«Crimes Económicos e Imputação Objetiva».

CATARINO João Ricardo/ VICTORINO, Nuno,

«Infrações Tributárias: Anotações ao Regime Geral», Coimbra Editora, 2012.

CONCEIÇÃO, Apelles J.B.,

«Segurança Social, Manual Prático» 7ª edição, (2001).

CORREIA, Eduardo Henriques da Silva,

«A Teoria do Concurso em Direito Criminal: Unidade e Pluralidade de Infrações;
Caso Julgado e Poderes de Cognição do Juiz», 1963, Coimbra.

«Introdução ao Direito Penal económico», *in* Revista de Direito e Economia,
Coimbra. A. 3, nº. 1 (Jan.-Jun. 1977).

COSTA, José de Faria/ANDRADE, Manuel da Costa,

«Sobre a Conceção e os Princípios do Direito Penal Económico», *in* Direito Penal
Económico e Europeu: textos doutrinários, vol. I. Coimbra Editora.

DIAS, Augusto Silva,

«O novo Direito Penal Fiscal» in Fisco 22, julho 90, ano 2.

DIAS, Jorge de Figueiredo,

«Breves Considerações Sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico», in Direito Penal Económico: Textos Doutrinários, vol. I, Coimbra Editora, 1998.

«O “Direito Penal do Bem-Jurídico” como Princípio Jurídico-Constitucional da Doutrina Penal, da Jurisprudência Constitucional Portuguesa e das suas Relações», in XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa; Coimbra Editora, 2009;

«Unidade e Pluralidade de crimes: OÚ Sont Les Neiges Dántant?», in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves, Volume III, 2008, Coimbra Editora.

DIAS, Jorge de Figueiredo/ANDRADE, Manuel da Costa,

«O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português», in Revista Brasileira de Ciências Criminais, Editora Revista dos Tribunais, ano 4, nº13, janeiro – março – 1996.

«Problemática Geral das Infrações Contra a Economia Nacional», in Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, vol. I. Coimbra Editora.

«Falsificação de Documentos e Burla: Jurisprudência Crítica», in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 21, nº 4.

Faria, GODINHO, Inês Fernandes e SOUSA, Susana Aires de, Coimbra Editora, 2013.

FERREIRA, Bruno Bom,

«Fraude Fiscal: do RJIFNA ao RGIT», Coimbra, 2009.

FRASQUILHO, Miguel,

«A Política Fiscal e a Economia Portuguesa», in Revista Jurídica da Universidade Portucalense.

GAGLIARDI, Pedro Luiz Ricardo,

«A Instância Administrativa e os Crimes Tributários», in Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais, Visão Luso – Brasileira, Quartier Latin.

GARCÍA, Jesús Rivas,

«Fraude Fiscal: Inspección, Economía Experimental y Estrategias», Dykinson, 1997.

GERSÃO, Eliana

«Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infração Fiscal» Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (112).

GODINHO, Inês Fernandes/LUX, Laura Mayer,

«A Burla como Crime contra o Património: Superação de uma Tautologia», Coimbra Editora, 2011.

GOMES, Nuno de Sá,

«Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal», Editora Rei dos Livros, 2000.

HOVEN, Rudy van den,

«O Sistema de Segurança Social holandês e o Rendimento Mínimo» in *Intervenção Social*, 17/18, dezembro de 1998.

LOUREIRO, João Carlos,

«Proteger é Preciso, Viver Também: A Jurisprudência Constitucional Portuguesa e o Direito da Segurança Social» in *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa*; Coimbra Editora, 2009.

MALTA, Pierre di,

«Droit Fiscal penal», Editora Puf.

MALTA, Sandra,

«O Enriquecimento Ilícito e a Fraude Fiscal: Entre Semelhanças e Diferenças», 2013, Coimbra (Dissertação em Ciências Jurídico-Forenses).

MARQUES, Paulo,

«Elogio do Imposto: A Relação do Estado com os Contribuintes», Coimbra Editora, 2011.

MATOS, António José Freitas de,

«A Burla Tributária: Contributo para a sua Análise Dogmática e Considerações sobre o Direito Penal Tributário», Coimbra, 2011 (Dissertação em Ciências Jurídico-Criminais);

MENEZES, Armando Faria,

«Processo Penal Fiscal e de Segurança Social. Processo de Averiguações do Crimes Fiscais. Natureza jurídica» in Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

MENDES, Ana Raquel Soares,

«Crime Continuado e Concurso de Crimes: a Relevância Jurídico-Penal da Culpa e da Liberdade na Legitimação do Discurso Criminalizador da Continuação Criminosa», 2013, Coimbra (Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico- Criminais).

MESQUITA, Paulo Dá,

«Sobre os Crimes de Fraude Fiscal e Burla», in Direito e Justiça, 2001, Volume XV, Tomo 1.

«O Limiar Mínimo de Punição da Fraude Fiscal (Qualificada): Entre Duas Leituras Jurisprudenciais Divergentes: Anotação aos Acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de março de 2011», 2011, Coimbra Editora, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 21, nº 4.

PAIVA Carlos

«Das Infrações Fiscais à sua perseguição Processual», Almedina, 2012.

PINTO, António Augusto Tolda/BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis,

«Regime Geral das Infrações Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados», Coimbra Editora.

PIMENTA, Carlos,

«A Fraude, a Europa e a crise. Desafios», in «Os Crimes de Fraude e Corrupção no Espaço Europeu», Coimbra, 2013.

PINTO, Frederico de Lacerda da Costa,

«Crimes Tributários», documento online,

http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf.

POMBO, Nuno,

«A Fraude Fiscal: a Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões», Almedina, 2007.

«Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado», 2005, Editora Rei dos Livros.

RIBEIRO, José Antunes,

«Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado» Sociedade Editora Quid Juris.

RODRIGUES, Savio Guimarães,

«Bem jurídico- penal tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal», Editora Nuria Fabris, 2013.

SANTOS, André Teixeira dos,

«O Crime de Fraude Fiscal», Coimbra Editora, 2009.

SOUSA, Susana Aires de,

«Os crimes fiscais : análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador», Coimbra Editora, 2006.

«Os Crimes Fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças» in Direito Penal, Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais, Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld, Coimbra Editora, 2013.

«Sobre o Bem-Jurídico Penal Protegido nas Incriminações Fiscais», Coimbra Editora, 2009.

«A Infração Fiscal (e a sua natureza) no Direito Português: Breve Percurso Histórico», 2001, Coimbra, in Boletim de Ciências Económicas LIII, 2010.

SILVA, Germano Marques da,

«Notas sobre o Regime Geral das Infrações Tributárias», in Revista do Ministério Público nº72.

SILVA, Germano Marques da/SILVA, Isabel Marques da,

«Fraude Aduaneira Cometida Antes da Entrada em Vigor do Regime Geral das Infrações Tributárias: Burla ou Descaminho?» (Parecer), in Direito e Justiça, Vol. XVIII, 2004.

SOUSA, Luís dos Milagres e,

«Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado», Almedina, 2010.

SOUSA, Jorge Lopes de/ SANTOS, Manuel Simas,

«Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado», 2008, Áreas editora.

VAZ, Carlos.

«Evasão Tributária», Editora Forense, 1987.