

2. DOCTRINA INTERNACIONAL

O CRIME DE FRAUDE FISCAL NO NOVO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

(Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)

JORGE DE FIGUEIREDO DIAS
MANUEL DA COSTA ANDRADE

1. Introdução — 2. Elementos fundamentais da factualidade típica da fraude fiscal — 3. Relações de concurso entre a fraude fiscal do RJIFNA e os crimes de falsificação de documentos e burla do Código Penal.

1. Introdução

1. Com a publicação do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) — aprovado pelo Decreto-lei 20-A/90, de 15 de janeiro e posteriormente alterado pelo Decreto-lei 394/93, de 15 de janeiro — passou a ordem jurídica portuguesa a dispor de uma disciplina normativa tendencialmente global dos atentados mais significativos contra os valores ou interesses encabeçados pelo Fisco e punidos já como crimes, já como contra-ordenações.

No que aos crimes especificamente a respeito — e só deles curaremos nesta sede — o RJIFNA veio, pela primeira vez, dar resposta à velha aspiração, de que se vinham fazendo eco tanto teóricos como práticos do direito,¹ duma arrumação sistematizada do universo de normas atinentes a estas infracções.

1. Cfr. neste sentido, por todos, *Eduardo Correia*, Os arts. 10º do Decreto-lei 27.153 de 31.10.1936, e 4º, nº 1, do Decreto-lei 28.221 de 24.11.1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (Secção Criminal) do S.T.J., Coimbra, 1968, p. 7.

Veio, noutros tempos, pôr de pé a primeira “codificação” do direito penal tributário português. Nele se contém, com efeito, a par de uma “Parte especial” votada à descrição, proibição e punição abstracta das singulares condutas típicas, uma “Parte geral” que dá consagração positivada aos princípios e soluções em que o direito penal tributário se afasta das regras e cânones consignados para o direito penal clássico ou de justiça. E isto tanto no plano material-substantivo, como no plano adjectivo-processual em que avulta sobremaneira a consagração do *Arquivamento do processo e isenção da pena* (art. 26.º), um regime de oportunidade preordenado à actualização das soluções de *diversão* bem conhecidas do moderno discurso político-criminal. Sendo, de resto certo que, como é próprio de qualquer sector do *direito penal secundário*, o art. 4.º define o Código Penal e a legislação complementar como direito subsidiário.

Como seria de esperar, a entrada em vigor do RJIFNA trouxe consigo a superação de muitas das aporias, descontinuidades e incongruências que vinham minando de escolhos o caminho

da dogmática penal e, sobretudo, da *praxis* jurisprudencial. Apesar de tudo, nada mais apressado do que acreditar que a partir de então o intérprete e o aplicador do direito veriam a complexidade do seu labor reduzida de forma definitiva e sem resíduos. Os escassos anos da experiência jurídica sob a vigência do RJIFNA aí estão para desapontar o optimismo daquela expectativa. Também eles confirmando, afinal, a conhecida vocação da vida real para responder permanentemente com imprevisibilidade e surpresa renovadas à *hybris* regulamentadora e conformadora do direito.

Num relance intencionalmente apressado, estes anos ficam notoriamente marcados pela grande presença das infracções fiscais no quotidiano dos tribunais portugueses. Uma extensa casuística em que avultam — pelo seu peso privilegiado nos noticiários dos *media*, no debate político e, por vias disso, nas discussões do homem da rua — os casos que ficarão conhecidos como das *facturas falsas*. Uma fenomenologia de recorte naturalmente heterogéneo, mas cuja expressão típica é possível sintetizar nos termos seguintes: a inscrição na contabilidade (sobretudo das empresas) de facturas que não têm atrás de si qualquer transacção real e não correspondem, por isso, a custos efectivamente suportados. Procedimentos que são adoptados já como forma de redução dos 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.

Ora, o que em primeira linha sobrelêva no panorama doutrinal e jurisprudencial desta casuística é o facto de o seu tratamento jurídico-penal ter posto a descoberto divergências de amplitude pouco vulgar em direito penal. Abundam, com efeito, os casos face aos quais se têm advogado soluções tão extrema-

das como as que vão da absolvição pura e simples (normalmente sob a forma indirecta de *isenção da pena* ou *arquivamento do processo*, nos termos do art. 26.º do RJIFNA) até à condenação em penas drásticas de prisão que podem atingir os 10 anos — a pena máxima prevista no Código Penal português (art. 314.º) para a *Burla agravada*.

2. Mesmo na ausência de investigações e levantamentos criminológicos consistentes, não cremos que seja difícil referenciar uma das causas maiores das divergências e da insegurança jurídica que elas sinalizam e ao mesmo tempo potenciam. No epicentro está seguramente o desencontro das respostas ao problema do *concurso* de infracções. E mais precisamente ao concurso entre, por um lado, a *Fraude fiscal*, um dos crimes nucleares do RJIFNA e, por outro lado, os crimes de *Falsificação de documentos* e de *Burla* do Código Penal. Como facilmente se representará, um problema que tem subjacente a questão de fundo quanto às relações que, no âmbito da ordem jurídica portuguesa, devem mediar entre o Código Penal, como cristalização histórica do direito penal de justiça, e o RJIFNA, um dos troncos fundamentais do direito penal secundário.

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. Que com ele se viu confrontado ainda ao tempo em que as velhas *Ordenações* filipinas configuravam o principal repositório codificado das leis penais pátrias. Isto sem prejuízo de ele ter conhecido períodos de particular visibilidade e relevo tanto no plano doutrinal com no plano pragmático. Foi o que aconteceu, por exemplo, ao tempo da reforma fiscal dos anos sessenta. Apesar de tudo e como a seu tempo pôde Eduardo Correia demons-

trar,² de forma tão penetrante como clarificadora, esta longa evolução de concorrência entre infracções fiscais e delitos de direito comum deixa atrás de si uma lição segura e unívoca. A saber: *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*. Este foi, na verdade, um dado que se manteve sistematicamente constante e que resistiu incólume ao cortejo de vicissitudes e sobressaltos, de avanços e recuos da legislação.

Noutros termos, entre os dois ordenamentos vigorou sempre uma *relação de especialidade* nos casos em que o ilícito esgotava a sua danosidade social na direcção do Fisco. Isto é, sempre que o ilícito atingisse apenas, sob a forma de dano ou perigo, valores ou interesses do mesmo Fisco. Nunca, por isso, seria punível como crime de *Burla* nos termos do Código Penal o ilícito que apenas atingisse o património do Fisco. De igual modo, não daria lugar à punição como *Falsificação de documentos* a falsidade que apenas pusesse em causa a fiabilidade e segurança probatória no âmbito da relação tributária. Um caso e outro seriam invariavelmente levados à categoria e ao regime do *concurso de normas ou aparente*, cujas fronteiras só eram ultrapassadas quando se atingiam interesses que não os do Estado-Fisco, nomeadamente interesses de terceiros. Na síntese conclusiva de Eduardo Correia: “As regras da especialidade ou o efeito consuntivo das sanções tributárias só poderão funcionar quando os interesses que visam proteger sejam os mesmos que as sanções comuns se destinam a tutelar: os interesses do Estado na sua veste fiscal. Daí que, se através de uma infracção fiscal se violam também interesses de

terceiros, deverão aplicar-se as penas comuns para além das sanções tributárias. Os bens jurídicos cuja violação estas procuram evitar — os interesses da Fazenda Nacional — não contêm e, por isso, não absorvem, nesse caso, a protecção dos interesses de terceiros, a um tempo ofendidos por essa mesma infracção”.³

3. Um exame atento da tradição e da evolução das instituições penais portuguesas permite ainda colher uma segunda lição, intimamente associada à primeira e tão convincente e heurística-mente fecunda como ela. Enunciada sob a forma de tese: *a regra da consunção das sanções penais comuns pelas sanções fiscais — quando estão em causa apenas interesses próprios do Fisco — viu a sua plausibilidade progressivamente reforçada à medida que se ia afirmando e ganhando terreno o conhecido movimento de “eticização” do direito tributário*. E à medida em que, reflexamente, a infracção fiscal deixava de valer como mero *Kavaliersdelikt*, correspondente a um mero ilícito de polícia ou mesmo a um ilícito penal administrativo e se convertia em autêntica infracção criminal.

Foram, com efeito, aqueles movimentos de “eticização” e transubstanciação evolutiva da infracção fiscal que permitiram consolidar a solução da consumação. Tanto no plano dogmático e político-criminal como ao nível das representações colectivas, também elas uma instância de comunicação necessária e por onde invariavelmente passa o sucesso dos programas político-criminais levados à letra de lei. Resumidamente, só uma infracção fiscal densificada axiológico-materialmente, onerada com o estigma da censurabilidade e da culpa e atraindo sobre si o peso simbólico das penas criminais pôde em definitivo

2. Eduardo Correia, ob. cit., p. 9 e ss.

3. Eduardo Correia, ob. cit., p. 24.

legitimar a solução de consumação perante o consciente coletivo.

Correspondendo a um dos dados mais consensuais e intersubjectivamente estabilizados da experiência jurídica contemporânea, seria ocioso ensaiar aqui uma mais aturada demonstração e explicitação do sentido e do conteúdo do lastro ético da infracção fiscal. Nem sequer se afigura necessário refazer, mesmo per *summa capita*, os eventos e passos mais marcantes da história que a “construção social da realidade” (Beger-Luckmann) hoje dominante tem atrás de si. É por demais conhecida a distância que a este propósito nos separa dos tempos em que a fuga aos deveres fiscais era pacificamente olhada como um facto ético e moralmente neutro — uma representação das coisas a que S. Tomás emprestaria a força do dogma teológico-moral. Ou, noutro registo, do tempo em que a infracção fiscal era degradada para o limbo marginal do ilícito de polícia ou da mera ilegalidade *antiadministrativa*, uma categoria contraposta ao direito penal de *justiça*, e, por vias disso, intrinsecamente alheia à própria idêia de justiça, na esteira da doutrina de Goldschmidt e Wolf.⁴

É igualmente consabido o contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de Direito social para o triunfo da nova imputação ético-jurídica do delito fiscal. E isto mercê de duas ordens de razões, aparentemente antitéticas mas complementares e convergentes.

4. CF. dos autores, respectivamente, das *Verwaltungsstrafrecht*, Berlim, 1902 e “Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem” in: *Beiträge zur Strafrechtswissenschaft. Festgabe für R. Frank zum 70. Geburtstag*, Bd. II, Tübingen, 1930, p. 516 e ss. Para uma mais aturada consideração histórica, H. Mattes, *Problemas de Derecho Penal Administrativo. Historia y Derecho Comparado*, Madri, 1979.

Por um lado, a assunção da *Daseinsvorsorge* pelo Estado (ditada pelo étimo *social*) opera uma ruptura na semântica do intervencionismo: este em vez de se louvar em transcendentais *raisons d'État*, passa a legitimar-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. O que empresta uma valência ética ao imposto como meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as prestações sociais que tornam possível, na conhecida fórmula de Forsthoff que o cidadão “viva não só no Estado mas também do Estado”. E, por vias disso, alarga a domínios até então insuspeitos a marca do que é *digno de tutela penal*. Como nesta linha, e por todos, enfatiza Roxin: “A garantia das prestações necessárias à existência (*daseinsnotwendiger Leistungen*) constitui tarefa tão legítima do Direito Penal com a tutela de bens jurídicos”.⁵ E não será arriscado acreditar que nem sequer o dogma moral ficou imune ao impacto desta mundivisão, que seguramente não será estranha à nova doutrina que proscree a fuga aos impostos devidos como autêntico pecado.

Por outro lado, as exigências do étimo Estado-de-direito fizeram penetrar a racionalidade fiscal das categorias e dos valores da *legalidade* e da *igualdade*. E também por esta via as obrigações fiscais ganharam a cogência dos imperativos éticos: a partir de então não tem sentido acreditar que a honestidade fiscal é, na expressão do Veit, “o equivalente da estupidez”.⁶

4. Neste contexto não teria outro alcance para além de afirmar o óbvio a asserção de que também o direito fiscal português vigente se inscreve plenamente neste movimento de eticização e assegura eficácia normativa

5. Roxin, “Sinn und Grenzen staatlicher Strafe”, Jus, 1966, p. 381.

6. Apud Eduardo Correia, ob. cit. p. 18.

às suas exigências de princípio. Isto a começar pela matriz constitucional onde claramente sobreleva a proclamação dos imperativos da *legalidade, igualdade e justiça social* (arts. 106.º e 107.º da Constituição da República). E a acabar nos desenvolvimentos mediatizados e positivados pelo direito ordinário, designadamente pelo RJIFNA. Que de alguma forma procuram completar, na plétora das suas exigências prático-jurídicas, o programa de eticização já decididamente ensaiado pela reforma fiscal dos anos sessenta.⁷

Não é outra a conclusão consentida pelo exame das soluções legalmente sancionadas nem pelo mais apressado olhar sobre o processo legislativo que desembocou na versão definitiva do RJIFNA. Em que o apelo à eticização do direito penal fiscal é tão ostensivo e recorrente⁸ como, parece lícito adiantá-

7. Cf. neste sentido a voz autorizada do principal responsável pela reforma, *Teixeira Ribeiro*, sobretudo em *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1965.

8. A eticização foi, com efeito, um *topos* permanente nos debates parlamentares e particularmente enfatizado pelo Governo na apresentação das suas propostas de lei. Na apresentação da proposta de Lei 91/V - que se converteria na Lei 89/89, de 11 de Setembro, lei de autorização legislativa subjacente ao Decreto-lei 20-A/90, de 15 de Janeiro - pôde, por exemplo ouvir-se o Governo argumentar: "Hoje, porém, é dado adquirido, quer na doutrina quer na jurisprudência, a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar o máximo das receitas, mas também uma maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado". *Diário da Assembléia da República*, I Série, V Legislatura (19 de Abril de 1989), p. 2243. Na mesma linha e a propósito da discussão da proposta de Lei 68/VI - que daria origem à Lei 61/93, de 20 de Agosto, lei de autorização legislativa subjacente ao Decreto-lei 394/93 de 24 de Novembro - pôde o mesmo Governo alegar: "Fugir aos impostos

lo, consequentemente assumido. Daí a tipificação como *crimes* das infracções mais socialmente intoleráveis, isto é, as de mais expostas *dignidade penal e carência de tutela penal*. E crimes cominados, após algumas hesitações, com todo o arsenal de reacções criminais, nomeadamente a pena de *prisão*. Este último passo viria a ser dado pelo Decreto-lei 394/93, de 24 de novembro, que colocaria assim o fecho da abóbada. E ao mesmo tempo criaria as condições teoricamente ideais — tanto no plano político-criminal e axiológico-material com no plano sociológico-criminológico — para a consagração positivada do mais decidido princípio de consunção das sanções do direito penal comum pelas sanções do direito penal fiscal.

Também foi este o entendimento do legislador do RJIFNA ao estabelecer no art. 13.º que só haverá aplicação cumulativa das sanções penais comuns quando "*tenham sido violados interesses jurídicos distintos*". Um dispositivo legal que no contexto da ordem jurídica portuguesa vigente só pode interpretar-se como a consagração legal de um princípio geral de especialidade e consunção entre o direito penal tributário e o direito penal comum. No sentido de que as condutas que apenas ponham em causa os interesses (v.g. da *verdade* e da *segurança probatória, patrimoniais*, etc.) do Fisco não podem dar lugar à aplicação das incriminações e das penas do Código Penal. Bem vistas as coisas, mais do que uma *regra de concurso* (isto é: uma norma

legitimamente criados não é comportamento digno de aplauso, mas, outrossim, a infracção a um dever fundamental de cidadania. Nesse sentido dizemos que os impostos fazem parte da cidadania. O direito penal tributário não é um domínio globalmente destituído de relevância ética e tem sido progressivamente penetrado pelos valores do direito penal". *Diário da Assembléia da República* I Série, VI Legislatura (1 de Julho de 1993), p. 2.944.

preordenada a decidir do problema da unidade ou pluridade de crimes), o art. 18.º do RJFNA prescreve um regime especial para o concurso (um concurso que, de certo modo, é pressuposto e integra a *fattispecie* da norma). Uma mera regra de concurso não seria, de resto, necessária tendo em conta os princípios subsidiários do Código Penal. O que, em rigor, está aqui em causa é, assim, um regime do concurso de ordenamentos jurídicos: o direito penal comum e o direito penal tributário.

Nestes termos, só à margem da lei e ao arrepio dos desígnios expressos do legislador — vale dizer, só em nome de um programa político-criminal apócrifo e constitucionalmente ilegítimo, *ex vi* princípios da *legalidade*, da *reserva de lei* e da *separação de poderes* — poderão o intérprete e o aplicador do direito, v.g., aplicar as penas previstas no Código Penal para o crime de *Burla* a uma conduta que apenas lese ou ponha em perigo os interesses patrimoniais do Fisco.

Nem cremos que, contra isso, se possa invocar uma qualquer e suposta lacuna de punibilidade. Não cremos, designadamente, que possa argumentar-se que a solução por que vimos propugnando levará a uma punição das fraudes contra o Fisco com penas mais benignas do que as cominadas na lei penal comum para formas “equivalentes” de fraudeção. Por sobre ser inequivocadamente querida pela lei, esta suposta benignidade é normal, em direito comparado, e, pode mesmo dizer-se, compreensível. Resumidamente, apesar da sua inquestionável eticização, a infracção fiscal persiste como uma concretização paradigmática do direito penal secundário. Como tal não integra ainda o repositório de crimes que relevam dos consensos basilares e fundantes da comunidade e são levados ao Código Penal. Incindivelmente associada ao imposto, instrumento privilegiado de

política económica num Estado de direito, a infracção fiscal acaba sempre por prestar homenagem à mundivisão dominante e democraticamente legitimada. O que equivale a dizer que o seu regime é sempre portador de um coeficiente irredutível de conflitualidade, que espelha a conflitualidade de fundo sobre o que assenta a convivência democrática numa sociedade aberta e pluralista.

Não cremos, por último, que possa fundadamente duvidar-se de que este entendimento das coisas é o único consonante com os propósitos de legislador do RJFNA. É o que bem demonstram, para além da disciplina vertida no já recenseado art. 13.º, dois outros decisivos argumentos hermenêuticos.

Temos em primeiro lugar em vista o regime do *Abuso de confiança fiscal* (art. 24.º do RJFNA) que mesmo depois da agravação introduzida pelo Decreto-lei 394/93, de 24 de novembro, continua a ser punido com penas que ficam muito aquém das penas drásticas (que podem ir de 1 a 8 anos de prisão, agravados de um terço, cfr. arts. 300.º e 299.º do Código Penal) cominadas pela lei comum para o *Abuso de confiança*. E nem por isso deixa de ser unívoco que a incriminação do abuso de confiança fiscal consome e afasta a incinacção homóloga do Código Penal.

Significativo, em segundo lugar, o facto de o legislador do Decreto-lei 394/93, de 24 de janeiro se ter expressamente proposto elevar as penas da *Fraude fiscal*, passando a cominar esta infracção com uma moldura correspondente à da infracção homóloga das leis alemã ou belga⁹. O que só pode ser entendido

9. Neste sentido se pronunciou expressamente o Governo no debate parlamentar da já citada proposta de Lei 69/VI que legitimaria o governo a alterar o RJFNA e que deu origem ao Decreto-lei 394/93, de 24 de Novembro. Cf. *Diário da Assembléia da Repú-*

como a intenção de adscrever à pena da *Fraude fiscal* a mesma função e a mesma eficácia que é prosseguida na Alemanha com a pena da *Steuerhinterziehung* (§ 370 da *Abgabenordnung*). Tanto do ponto de vista preventivo, como, mais especificamente, no contexto da concorrência de normas ou de regimes. Ora, como teremos oportunidade de assinalar, os autores e os tribunais alemães sustentam *una voce* que a aplicação da *Steuerhinterziehung* consome e afasta a incriminação da *Burla* inscrita no Código Penal.

5. Nas considerações expostas ficam já claramente indiciados os termos e o sentido em que, a nosso ver, devem equacionar-se e solucionar-se os problemas de concurso entre a *Fraude fiscal* do RJFNA e incriminações da lei penal comum como a *Falsificação de documentos* e a *Burla*. O que aqui fundamentalmente nos propomos é buscar na reflexão dogmática um contributo para uma melhor sustentação da tese sumariamente enunciada. Para tanto há-de naturalmente começar-se por uma referência analítica à facticidade típica da *Fraude fiscal* prevista no art. 23.º do RJFNA.

2. Elementos fundamentais da facticidade típica da fraude fiscal

6. À semelhança do que em geral sucede, também aqui são fundamentalmente dois os tópicos ou momentos que definem a facticidade típica de uma infracção criminal e, por essa via, a singularizam no universo dos crimes, em geral, e particularmente face às infracções de maior contiguidade sistémica. Concretamente: o *bem jurídico* protegido e a *área de tutela típica* que lhe é adscrita e que é balizada pela *conduta proibida e punida*.

blica, I Série, VI Legislatura (30 de Julho de 1993), p. 2.944.

A este propósito cabe, desde logo, assinalar uma das notas mais marcantes do *direito penal secundário* (a que pertence, já o vimos, o direito penal fiscal) e que, como tal, o contrapõe e o distingue do chamado *direito penal de justiça ou clássico*: a relação de codeterminação recíproca entre o *bem jurídico* e a conduta típica. Resumidamente, no direito penal de justiça é possível referenciar claramente o bem jurídico pondo entre parênteses o desenho normativo da incriminação — v.g., a *vida* em relação ao *homicídio* — e portanto como realidade ontológica e normativamente preexistente à descrição legal da conduta proibida. Já no direito penal secundário muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico. Aqui, e pelo menos do ponto de vista heurístico-hermenêutico, isto é, na perspectiva do intérprete e aplicador do direito, a determinação do bem jurídico é normalmente um *posterius* em relação à conformação legal-positiva da incriminação. Como nesta linha e pertinentemente assinala Silva Dias: “A respeito do fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal e diferentemente do que sucede nos chamados *crimes clássicos*, não se apresenta à partida um (ou vários) bem jurídico de contornos definidos, concretamente apreensível que funcione como *constituens* da estrutura do ilícito e vincule a uma certa direcção de tutela. Ao invés, objecto da protecção penal é um *constituto*, uma resultante de objectivo se estratégias de política criminal previamente traçados. O legislador não parte aqui das representações de valor pré-existent na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação da convivência. Por outras palavras, o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um *prius*,

que sirva ao legislador do 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 por 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*".¹⁰

Bem se compreende, por isso, que nas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais avulte sobremaneira a invocação e o apelo ao sentido e alcance da matéria proibida, como argumento sistematicamente privilegiado. Elucidativa a experiência jurídico-penal alemã centrada sobre a figura da *Steuerhinterziehung*, prevista no § 370 da *Abgabenordnung* e homóloga do crime de *Fraude fiscal* do RJFNA português. Nesta linha e para sustentar a tese que adscrive ao pertinente bem jurídico a estrutura de um específico bem jurídico-patrimonial, argui, por exemplo, Kohlmann: "Se quisesse definir-se o bem jurídico como a protecção do Estado a uma *correcta informação* sobre os factos (fiscalmente relevantes) (...) então seria pura e simplesmente supérflua a exigência normativa de um resultado para além da acção".¹¹

10. Silva Dias, "O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-lei 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Político-Criminais", Fisco, Julho de 1990, p. 29. Para uma mais aturada caracterização dos bens jurídicos do direito penal secundário, cf. Figueiredo Dias, *Para Uma Dogmática do Direito Penal Secundário*, Coimbra, 1984 e Costa Andrade, "A Nova Lei dos Crimes Contra a Economia (Decreto-lei 28/84, de 20 de Janeiro) à Luz do Conceito de bem jurídico", in: *Direito Penal Económico*, Coimbra, 1985, p. 71 e ss.

11. Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, Köln, 1992 § 370 n.º 9.4.

7. A experiência histórico-comparativa está longe de respeitar um modelo unívoco de desenho da factualidade típica do crime de *Fraude fiscal* e de compreensão do correspondente bem jurídico. Apesar de tudo, é possível reconduzir o espectro de soluções conhecidas¹² a três modelos fundamentais e arquetípicos.

a) Num extremo avultam as legislações que conformam a infracção como um *crime de dano*, cuja consumação exige a efectiva inflicção de um prejuízo ao Estado-fisco. Já sob a forma de não pagamento ou pagamento indevidamente reduzido de um imposto, já sob a forma de um reembolso sem suporte legal, já sob a forma de obtenção indevida de um benefício fiscal. Esta foi a via paradigmaticamente seguida pelo direito positivo alemão que, nos termos do já citado § 370 da *Abgabenordnung* (1977), incrimina e pune a título de *Steuerhinterziehung*:

"quem

1. Prestar às autoridades fiscais ou outras autoridades declarações falsas ou incompletas sobre factos com relevância fiscal,

2. Omitir às autoridades fiscais informações que esteja obrigado a prestar sobre factos com relevância fiscal

e, por essa via, obtiver a redução de impostos ou obtiver para si ou para terceiro, um benefício fiscal indevido".

12. Sobre os possíveis modelos de compreensão da factualidade típica e do bem jurídico protegido pela incriminação *Fraude fiscal* e a sua projecção na problemática do concurso de infracções, cf. desenvolvidamente, K. Tiedemann, *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität*, 2. Besonderer Teil, Hamburgo, 1976, p. 117 e ss; Kohlmann, ob. cit. e ss; Silva Dias, ob. cit. p. 20 e segs; Eliana Gersão, *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*, Lisboa, 1976, p. 21 e ss. Para uma primeira síntese de direito comparado, J. Brunon, *Droit pénal fiscal*, Paris, 1993, p. 141 e ss.

Face a este dispositivo legal, compreende-se que a doutrina e a jurisprudência germânicas, claramente maioritárias e dominantes, propendam a definir o bem jurídico protegido na esteira das formulações adiantadas pelo *Reichsgericht*. Este definia o bem jurídico como: “o interesse público no recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos.” E ainda: “a pretensão do Estado ao produto integral de cada espécie singular de imposto”.¹³ Para caracterizar o bem jurídico assim compreendido, fala entre nós Silva Dias da “pretensão do fisco à obtenção integral da receitas tributáveis, *centrando a ilicitude no dano causado ao erário público e, portanto, primacialmente no desvalor de resultado*”.¹⁴ Segundo esta concepção, o que em primeira linha define o bem jurídico protegido é a sua índole prevalentemente *patrimonial*. Do que aqui se trata, assinala Tiedemann, é da *tutela de um patrimônio*,¹⁵ que de particular tem apenas a circunstâncias de ser um patrimônio encabeçado pelo Estado, na veste de Fisco.

A representação do bem jurídico nos termos que ficam sumariamente enunciados há-de, naturalmente, emprestar à incriminação fiscal uma estrutura substancialmente idêntica à dos crimes contra o patrimônio em geral. E há-de, por isso, reclamar o recurso privilegiado aos princípios metodológicos e hermenêuticos, bem como às categorias e conceitos próprios do direito penal patrimonial. Resumidamente, a *Fraude fiscal* há-de, no essencial, reconduzir-se a uma forma especial de *Burla*, em cuja factualidade típica terá, conseqüentemente, de avultar o *dano patrimonial causado ao Estado*.

13. Apud, Kohlmann, ob. loc. cit. No mesmo sentido, para além de Kohlmann, P. Spörlein, *Steuerstrafrecht*, Darmstadt, 1993, rubrica “*Steuerhinterziehung*”, p. 1 e ss.

14. Silva Dias, ob. cit. p. 29

15. Tiedemann, ob. cit. p. 118.

b) Numa direcção ostensivamente divergente pode conceber-se e construir-se a *Fraude fiscal* exclusivamente como violação dos deveres de *informação* e de *verdade* que impendem sobre o cidadão contribuinte. O que acima de tudo avulta nesta compreensão das coisas é a projecção do cidadão como um “órgão auxiliar da administração” (Eb. Schmidt),¹⁶ chamado a honrar com lealdade e rigor os seus deveres de colaboração com a Administração, em particular a Administração fiscal. E isto a partir da constatação de que a “nova política fiscal exigiu, por um lado, uma intensificação dos *deveres de informação* por parte do contribuinte ou de terceiros; por outro lado, um alargamento dos *poderes de investigação* da Administração”.¹⁷ Nesta linha e entre nós, já chegou a propor-se uma infracção descrita nos termos seguintes:

“A falta ou inexactidão das declarações legalmente exigidas em vista da determinação da matéria colectável, bem como as omissões nela praticadas, serão punidas no caso de dolo, com prisão até dois (um?) ano e(ou) multa igual ao dobro do imposto não liquidado”.¹⁸

Aqui só poderá ser erigida à categoria de autónomo bem jurídico-penal “a pretensão do Estado ao cumprimento dos deveres de revelação dos factos que versem a comunicação de dados às autoridades financeiras, conforme o estabelecido nas singulares leis fiscais”.¹⁹

16. Eb. Schmidt, *Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht*, Tübingen, 1950 p. 28.

17. Eliana Gersão, ob. cit. p. 38.

18. Id. p. 40.

19. Cf. Kohlmann, ob. loc. cit.. Neste sentido se tem pronunciado uma corrente minoritária da doutrina alemã, que se fez ouvir sobretudo antes da *Abgabenordnung* de 1977. Cf., v.g., neste sentido, Franzen/Gast/Samson, *Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht*, München, 1969, “*Einleitung*”, nota nº 8; Ehlers/Lohmeyer, *Steuerstraf- und Ordnungswidrig-*

Em sentido convergente e no contexto do direito penal fiscal espanhol sustenta Bagicalupo que em causa está fundamentalmente “a proteção da actividade de investigação da Administração no que toca aos pressupostos fácticos dos dados tributáveis”.²⁰ O que equivale a proclamar que o “bem jurídico protegido (...) é a pretensão do Estado de contar com uma colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos tributáveis”.²¹ Na formulação sobreponível de Silva Dias, o que emerge como interesse juridicamente 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 acção”.²²

Esta segunda concepção aponta para um bem jurídico polarizado em torno dos valores da *transparência* e da *verdade*. Claramente distinto do património, este bem jurídico assume antes a estrutura e a índole dos bens jurídicos próprios dos crimes de falsificação, a saber: “a *segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos*”,²³ na área específica da prática fiscal. Trata-se, noutros termos, de um bem jurídico que emerge numa irredutível relação de comunicabilidade axiológico-material, mesmo de sobreposição praticamente total, com o bem jurídico de crimes

como a *Falsificação de documentos*. E que, no contexto do direito penal português vigente (art. 228.º do Código Penal), podemos, com Leal Henriques e Simas Santos, definir como “a segurança e a confiança do tráfico jurídico, especialmente o tráfico probatório, a verdade intrínseca do documento enquanto tal”.²⁴ Em sentido materialmente convergente e noutra sede, puderam os subscritores deste estudo sustentar: “o que o crime de falsificação protege é a *verdade intrínseca do documento enquanto tal*”.²⁵

Também esta compreensão do bem jurídico prejudica e predetermina decisivamente a estrutura da factualidade típica da infracção correspondente. Neste plano, avulta logo o facto de a *lesão* ou o *dano* — ou, consoante os casos, o benefício — patrimonial não aparecer como elemento autónomo do tipo. O tipo e a ilicitude esgotam-se no atentado à transparência fiscal, um interesse “*prodrómico*” e independente da verificação do resultado lesivo (exterior à conduta)” (Gallo).²⁶

C) As soluções oferecidas pelo direito comparado estão longe de se circunscrever aos dois modelos extremados que ficam sumariamente caracterizados. Com não rara frequência, os legisladores tendem a privilegiar soluções compromissórias ou mistas, apostadas em assegurar protecção penal tanto aos valores da *verdade-transparência* como aos interesses *patrimoniais-fiscais*. Pode, por exemplo, dispensar-se a um daqueles bens jurídicos a protecção directa e primária da infracção e reservar-se para

keitenrecht einschl. Verfahrensrecht, Stuttgart, 1969, p. 80.

20. Bagicalupo, “El delito fiscal na España”, *Revista de la Facultad de derecho de la Universidad Complutense*, nº 56 (1979), p. 80.

21. Id. p. 82.

22. Silva Dias, ob. cit. p. 29.

23. É com esta expressão que alguns autores definem o bem jurídico-penal do crime de falsificação de documentos. Cf., neste sentido, V. Krey, *Strafrecht. Besonderer Teil*, Bd. I, Köln, 1972, p. 272; K. Lackner, *Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*, München, 1989, § 267, nº 1.

24. L. Henrique Santos, *O Código Penal de 1982*, 1986, vol. 3, p. 144.

25. Figueiredo Dias/Costa Andrade, “O Legislador de 1982 optou Pela Descriminização do Crime Patrimonial de Simulação”, *Colecção de Jurisprudência*, Ano VIII (1983). Tomo III, p. 23.

26. *Apud*, Silva Dias, ob. cit. p. 46.

o outro a tutela reflexa ou secundária. Para além disso, pode estruturar-se a *Fraude fiscal* como um delito de falsidade, mas expressamente preordenada à produção do dano ou prejuízo patrimonial do Fisco.

Segundo este último modelo — que foi, vê-lo-emos, paradigmaticamente seguido pela lei penal fiscal portuguesa — o dano patrimonial, sendo, enquanto tal, estranho ao tipo, está a ele associado pela mediação de um específico elemento subjectivo, isto é, *figura como referente expresso da intenção do agente*.

Do ponto de vista político-criminal e teleológico, o que por esta via se procura alcançar é o alargamento e reforço da tutela juridico-penal do património fiscal. Trata-se de assegurar a este património uma *protecção avançada* — a *Vorfeldschutz* de que falam os tribunais e os autores alemães —,²⁷ antecipando a intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento anterior ao da ocorrência do sacrifício ou dano patrimonial. E actualizando aquela intervenção do instrumento de *ultima ratio* que é o direito penal mesmo que o dano não chegue a ter lugar. *Brevitatis causa*: comprovada a intenção do agente de infligir um dano ao património fiscal (ou, consoante os casos, a obtenção de um benefício indevido), a sua produção efectiva não é indispensável à consumação da infracção.

A *Fraude fiscal* surge a esta luz com um estatuto dogmático ambivalente: ela é, *tipicamente*, um crime de *falsidade*; mas é também e ao mesmo tempo, *materialmente*, um crime contra o património fiscal. E é esta ambivalência que define a compreensão da infracção segundo a solução compromissória e a separa dos modelos extremados anteri-

ormente assinalados. Assim, e diferentemente do que vimos suceder com o primeiro modelo, o resultado lesivo não integra aqui a factualidade típica da infracção, não constituindo, um pressuposto da sua consumação. Diferentemente, porém, do que se passa com o segundo modelo, a falsidade não esgota só por si o ilícito típico: *à falsidade tem de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo sobre o património fiscal*.

Compreende-se, assim, que, com plasticidade e inquestionável rigor, a doutrina²⁸ e a jurisprudência alemãs falem a este propósito de *crimes de resultado cortado* ou, mais genericamente, de *crimes de tendência interna transcendente*. Na caracterização de Jescheck, “o agente almeja um resultado que há-de ter presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar”.²⁹ Na mesma linha, refere-se Jakobs à “impaciência” do legislador penal, que o leva a renunciar a alguns elementos objectivos atinentes à lesão efectiva do bem jurídico. Isto explicará ainda a “incongruência” entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo que, segundo o autor, constitui invariavelmente a marca dos *crimes de resultado cortado*: o preenchimento do tipo subjectivo reclama a verificação cumulativa de mais elementos do que o preenchimento do tipo objetivo.³⁰

8. Estes são os três modelos abstractos e arquetípicos, em geral, oferecidos ao legislador para pôr de pé a infracção da *Fraude fiscal*. Modelos que convirá ter presentes com o pano de fundo quando, num momento ulterior, curarmos de ensaiar uma melhor caracterização da

28. Cf., neste sentido, por todos, Jescheck, *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, Granada, 1993, p. 286 e ss; Jakobs, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, Berlim, 1991, p. 176 e s.

29. Jescheck, ob. cit. p. 286.

30. Jakobs, ob. cit. p. 176.

27. Cf., no mesmo sentido, Bacigalupo, ob. cit. p. 82

Fraude fiscal do RJFNA, quer no que toca ao *bem jurídico* protegido, quer no que respeita à área de tutela típica que lhe é adscrita. Para tanto, nada heurísticamente mais fecundo do que a lição da experiência jurídica alemã face à incriminação homóloga — a *Steuerhinterziehung* do § 370 da lei fiscal de 1977 —, consabidamente, a fonte directa do legislador português.

Ora, apesar de directamente tributário da lei alemã, o legislador português imprimiu à *Fraude fiscal* do RJFNA um desenho e uma estrutura típicas que a distinguem e contrapõem, em aspectos significativos, à figura da lei alemã. Resumidamente, enquanto a lei alemã adoptou — e assumiu na plenitude das suas implicações dogmáticas e práctico-jurídicas — o primeiro dos modelos referenciados, a lei portuguesa seguiu, irrestrita e consequentemente, o terceiro.

Propondo-se reprimir e prevenir directamente a evasão fiscal, a *Steuerhinterziehung* alemã tem a estrutura típica da *burla*: apenas marcada pela singularidade de se dirigir *contra o património do Estado-fisco*. Assim, enquanto não sobram dúvidas consistentes quanto à indole *patrimonial* do bem jurídico protegido, do lado da factualidade típica avulta claramente a produção de um *resultado lesivo*: já como produção directa de um dano ou prejuízo, já, reversamente, pela via da obtenção de um benefício fiscal indevido. Um resultado que configura um momento nuclear da factualidade típica e cuja verificação (e prova) efectiva constitui pressuposto irrenunciável da consumação da infracção.

Compreende-se, por isso, que entre os autores e os tribunais germânicos seja pacífico e consensual o entendimento segundo o qual entre a incriminação da *Steuerhinterziehung* (§ 370 da lei fiscal de 1977) e da *Burla* (§ 263 do StGB) medeia uma clara *relação de*

especialidade. E que as duas incriminações sejam *una voce* citadas como manifestação exemplar do *concurso aparente* de infrações.³¹ Por força do qual a aplicação da lei penal fiscal (lei especial) exclui a aplicação da lei penal geral, *sc.*, a incriminação da *burla* nos termos do Código Penal: *lex specialis derogat legi generali*. Como, nesta linha e fazendo-se eco do entendimento da doutrina e jurisprudências alemãs, refere Kohlmann: “Entre a *Steuerhinterziehung* e a *Burla* há um *concurso de normas* (ou *concurso aparente de crimes*) sempre que a acção fraudulenta deva servir apenas à redução dos impostos. Suponha-se, por exemplo, que um contribuinte *A* engana as autoridades financeiras acerca da sua incapacidade para pagar, conseguindo deste modo um adiamento do pagamento de importâncias devidas a título de imposto. *A* comete naturalmente o crime de *Steuerhinterziehung* na forma de obtenção de um benefício fiscal indevido. Em consequência das suas manobras fraudulentas resultam também preenchidos os pressupostos da factualidade típica do crime de *Burla*. Só que não há qualquer espaço para a punição por *Burla* nos termos do § 263 do Código Penal, a par da punição por *Steuerhinterziehung*. Uma evasão fiscal, que configura ao mesmo tempo uma *burla*, mas que não tem por objecto nada mais para além da frustração de pretensões tributárias da administração fiscal, há-de, por isso, dar apenas lugar à aplicação das normas especiais do direito penal fiscal”.³²

Importa reter que, ao emprestar esta estrutura à *Steuerhinterziehung*, a lei de

31. Cf., neste sentido, por todos, Schonke/Schröder/ Cramer, *Strafgesetzbuch. Kommentar*, München, 1991, p. 1.905; Sanson, in: *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Neuwied, 1991, § 263, nº 203.; Kohlmann, ob. cit., nº 313 e ss.

32. Kohlmann, ob. cit., nº 313.

1977 mais não faz do que prestar homenagem e preservar a fidelidade a um modelo com uma longa e consolidada tradição na história do direito penal fiscal germânico. Uma tradição que remonta, pelo menos, à lei fiscal do Império (*Reichsabgabenordnung*) de 1919, cujo § 359 incriminava já a *Steuerhinterziehung*, adscrevendo-lhe uma facticidade típica que resistira, sem alterações significativas, ao cortejo das numerosas e sucessivas reformas legislativas, que culminaram no diploma em vigor.³³ Nos termos, por exemplo, da versão vigente imediatamente antes da lei de 1977 e introduzida pela reforma de 1968 (§ 392), era punido por *Steuerhinterziehung*:

“1. Quem, em proveito próprio ou alheio, conseguir obter vantagens fiscais ilegítimas, ou produzir dolosamente a redução das receitas fiscais”.³⁴

9. O quadro é outro do lado da experiência jurídica portuguesa. E tanto na perspectiva histórico-evolutiva, como no plano do direito positivo vigente, *maxime*, na disciplina jurídico-penal da *Fraude fiscal* no contexto do RJIFNA.

Como Eliana Gersão assinala, o modelo germânico — que põe a “tónica da infracção no dano causado à Administração, através das manobras enganosas do contribuinte”³⁵ e que perspectiva a *Steuerhinterziehung* como atentado contra o património público e, por vias disso, como uma manifestação particular de *Burla* — não tem tradição entre nós. A sua consagração postularia, na verdade, a criação “*ex novo* no nosso direito do crime de *burla fiscal*, no qual incorreria quem conseguisse, para si ou para outrem, vantagens fiscais ilegítimas — frustração da liquidação do

imposto ou liquidação do mesmo em montante inferior ao devido; obtenção de isenções ou reduções fiscais ilegítimas — induzindo um erro a Administração”.³⁶

Não foi este o caminho trilhado pelo legislador português quando no art. 23.º do RJIFNA verteu a disciplina jurídico-penal da *Fraude fiscal*. Desde logo, a lei penal fiscal portuguesa não inscreve o dano patrimonial entre os pressupostos objectivos da facticidade típica. Nem sob a forma de inflicção de um prejuízo ao Fisco — como redução do imposto liquidado ou obtenção de um reembolso —, nem na forma da obtenção de um benefício ou reembolso indevidos. E isto diferentemente do que faz a incriminação alemã de *Steuerhinterziehung* e mesmo do que sucede entre nós com o chamado *Abuso de confiança fiscal*. Esta última uma infracção descrita no art. 24.º do RJIFNA que pressupõe, entre os elementos da facticidade típica, a efectivação de um dano/enriquecimento, sob a forma de descaminho de prestações correspondentes a créditos tributários. Resumidamente, no que ao chamado *tipo objectivo* respeita, necessário — e suficiente — ao preenchimento da facticidade típica da *Fraude fiscal* é apenas o atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades de falsificação previstas no n.º 1 do art. 23.º do RJIFNA. Uma infracção que se consumará mesmo que nenhum dano/enriquecimento indevido venha a ter lugar.

Tudo se conjuga, assim, em abono da tese segundo a qual são a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal — e não o património fiscal como tal — que configuram o bem jurídico directa e primacialmente protegido pela incriminação da *Fraude fiscal*. Que emerge assim, tipicamente,

33. Para uma mais desenvolvida consideração histórica, Kohlmann, ob. cit. n.º 1 e ss.

34. Segundo a tradução de Eliana Gersão, ob. cit., p. 37.

35. Eliana Gersão, ob. cit., p. 36 e ss.

36. Eliana Gersão, ob. cit. p. 36.

como um crime de *falsidade*. Em termos perfeitamente idênticos e sobreponíveis ao que sucede, no contexto do tráfico jurídico geral, com o crime de *Falsificação de documentos* da lei penal geral (art. 228.º do Código Penal). Um entendimento que vê a sua plausibilidade e acerto particularmente reforçados pelo disposto no art. 26.º do RJIFNA. O qual privilegia, como condição da concessão do benefício do *arquivamento do processo* e da *isenção de pena*, a *reposição pelo agente da verdade sobre a sua situação fiscal*: uma forma de adscrever à *reposição da verdade* a eficácia neutralizadora da danosidade social da conduta típica. E, por vias disso, uma forma indirecta — mas nem por isso menos impressiva e convincente — de apontar a *verdade e a transparência* como o bem jurídico-penal em primeira linha protegido pelo crime de *Fraude fiscal*.

10. As considerações expendidas permitiram pôr a descoberto uma sobreposição acentuada entre o tipo *objectivo* da *Fraude fiscal* (art. 23.º do RJIFNA) e o tipo *objectivo* da *Falsificação de documentos* (art. 228.º do Código penal). Esta sobreposição repete-se de forma simétrica, do lado do chamado tipo *subjectivo*.

No tipo *subjectivo* da *Falsificação de documentos* avulta a “*intenção de causar prejuízo a outrem ou ao Estado ou de alcançar para si ou para terceiro um benefício ilegítimo*”. E só aparentemente pode ser outro o sentido e alcance da fórmula adoptada pelo legislador de 1990 no desenho da factualidade típica da *Fraude fiscal*: “*intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*”. Não se vê, com efeito, que deva atribuir-se qualquer significado prático-jurídico ou alcance normativo ao silêncio que aqui se faz quanto ao *prejuízo* para o Estado-Fisco, o reverso necessário de qualquer vantagem patrimonial indevida segundo o

direito fiscal. E a verdade é que na versão de 1993 — e sem que isto equivalha a uma alteração significativa do quadro normativo vigente — o legislador veio explicitar a referência a ambas as faces da mesma realidade: “*que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*”.

A única diferença que neste plano é possível referenciar entre o crime de *Falsificação de documentos* (art. 228.º do Código Penal) e o crime de *Fraude Fiscal* (art. 23.º do RJIFNA), prende-se com o horizonte e o universo dos resultados que, num caso e noutro, figuram como referentes típicos da *intenção* do agente. Isto é: a infracção do Código Penal visa prevenir atentados à segurança e fiabilidade do tráfico jurídico, em geral; a incriminação da lei penal fiscal propõe-se apenas fazer face aos atentados à verdade, à segurança e fiabilidade no âmbito circunscrito da relação jurídico-tributária. *Brevitatis causa*, a *Fraude fiscal* configura a todos os títulos um caso de *especialidade* face à incriminação genérica da *Falsificação de documentos*. Um dado que predetermina decisivamente a equacionação e a resposta às questões de concurso suscitadas pela aplicação concreta da *Fraude fiscal*.

É a problemática que nos propomos afrontar de seguida.

3. Relações de concurso entre a *fraude fiscal* do RJIFNA e os crimes de *falsificação de documentos* e *burla* do Código Penal

11. Importa, à partida, assinalar a complexidade e as dificuldades acrescidas dos problemas de concurso suscitados pela incriminação da *Fraude fis-*

cal. Complexidade e dificuldades que devem, em boa medida, levar-se à conta do espectro dissonante e centrífugo das respostas oferecidas pelo direito comparado aos problemas do concurso neste domínio. E em que se reflecte, de forma particularmente exposta, a diversidade de modelos seguidos pelos legisladores no desenho da pertinente facticidade típica. Isto é, no que toca à definição do *bem jurídico* protegido e à delimitação da *área de tutela* típica. Particularmente decisivos a este propósito são o relevo e o estatuto reconhecidos aos *resultados lesivos do património fiscal* na estrutura da facticidade típica. Assim, e continuando a privilegiar os três modelos abstractos e arquetípicos, acima recenseados, tudo estará, com efeito, em saber:

a) Se o legislador erige a *Fraude fiscal* como um crime *material e de dano*, em que o resultado lesivo do património fiscal figura como um elemento insuprível da facticidade típica. Um modelo em que a *Fraude fiscal* surge claramente numa relação de *concurso aparente* com a figura geral da *Burla*. Foi o que a referência à experiência jurídica alemã nos permitiu ilustrar. No quadro deste modelo, cabe outrossim questionar se a aplicação da incriminação da *Fraude fiscal* não deverá, em princípio, excluir a norma incriminatória da *Falsificação de documentos*, agora em nome duma relação de *consunção impura*.³⁷

37. Isto com base no entendimento, com grande eco na doutrina, segundo o qual "o art. 313º do Código Penal (*Burla*) consome impuramente um eventual crime de falsificação de documentos que tenha sido realizado como meio para praticar um crime de burla (quando o documento falsificado é um dos descritos no nº 2 do art. 228º do CP)". Cf. Helena Moniz, *O Crime de Falsificação de Documentos*. Da Falsificação Intelectual e da Falsidade em Documento, Coimbra, 1993, p. 88. Ora, a relação de *consunção impura* que

B) Se o legislador concebe e modela a *Fraude fiscal* como mero *atentado contra a verdade*, *sc.*, denegando qualquer relevo ao resultado lesivo do património, quer como elemento do tipo objectivo quer como referente da intenção do agente. A *Fraude fiscal* estará aqui numa relação de *concurso aparente* com a *Falsificação de documentos* e, a par disso, numa relação de concurso efetivo com a *Burla*.

C) Se o legislador prescreve o resultado lesivo como referente necessário da *intenção* do agente de uma *Fraude fiscal* que se consuma mesmo que aquele resultado não venha a ter lugar. Isto é, se o legislador conforma a infracção segundo o modelo dos *crimes de resultado cortado*. Neste quadro, a *Fraude fiscal*, que surge tipicamente como um crime contra a verdade, está numa relação de *concurso aparente ou legal* com a *Falsificação de documentos*. Para além disso, também não haverá espaço para um *concurso efectivo (real ou ideal)* com a *Burla*, mas tão só para um *concurso legal ou aparente* com esta infracção. *E isto depois de se ter valorado a produção do resultado como fundamento autónomo de agravamento da pena*. Os casos de efectiva ocorrência do resultado lesivo — os únicos em que obviamente tem sentido questionar a aplicabilidade da norma incriminatória da *Burla* — hão-de, assim, ser tratados sob o regime da *medida da pena*, em que o resultado esgota a relevância jurídico-penal.

medeie entre a *Burla* e a *Falsificação de documentos* há-de, por manifesta identidade de razões, mediar também entre a *Fraude Fiscal* - que na economia deste modelo surge afinal como um tipo especial de *Burla* - e a *Falsificação de documentos*. Esta, porém, uma questão que não merecerá neste contexto um tratamento mais aturado, por se suscitar no âmbito de um modelo normativo da *Fraude fiscal* que não foi o adoptado pelo legislador penal fiscal português.

Como o percurso até aqui empreendido terá deixado claro, este último é, seguramente, o paradigma a que obedece o direito português vigente. Ele reclama, por isso, um exame mais aturado e uma demonstração mais desenvolvida. Antes, porém, e à vista da dispersão da experiência comparatística, importará prevenir contra os inconvenientes da transposição apressada das soluções com curso estabilizado no âmbito de outros ordenamentos jurídicos. Isto sem pôr em causa a inquestionável fecundidade heurística e hermenêutica do elemento comparatístico. Só que ele não deve sobrepor-se às soluções que, por sobre serem as mais consistentes doutrinariamente, se mostrem outrossim as mais consonantes com o direito positivo, o programa político-crimeal subjacente e as mais solváveis à luz dos princípios constitucionais da *igualdade, proporcionalidade e ne bis in idem*.

12. No quadro do direito português vigente, não cremos que a fronteira entre a *Fraude fiscal* e a *Falsificação de documentos* suscite problemas de *concurso* particularmente difíceis. Isto sendo, desde logo, manifesto que entre as duas incriminações medeia uma nítida relação de *especialidade*. É o que resulta da já assinalada sobreposição entre a factualidade típica das duas incriminações, tanto no plano objectivo como subjectivo. Em termos tais que a recondução ao regime do *concurso aparente* — *sc.*, a subsunção de um caso concreto na incriminação da *Fraude fiscal*, com exclusão da aplicação da norma incriminatória da *Falsificação de documentos* — não deixaria a descoberto um qualquer *desvalor de acção* ou um qualquer *desvalor de resultado* que a lei penal tenha pretendido censurar e punir a título de *Falsificação de documentos*.

Terá pelo menos de ser assim sempre que a falsificação dos documentos é

levada a cabo com o único objectivo de realizar a *Fraude fiscal* e esgota a sua danosidade social no âmbito desta infracção. Na síntese clarificadora e já recordada de Eduardo Correia, as regras da especialidade ou o efeito consuntivo das sanções tributárias terão de funcionar “quando os interesses que visam proteger sejam os mesmos que as sanções comuns se destinam a tutelar: os *interesses do Estado na sua veste fiscal*”.³⁸ Uma lição que já o vimos, viria a ser acolhida e expressamente sancionada pelo legislador do RJFNA (art. 13.º)

13. À mesma conclusão se poderia chegar por uma via alternativa: uma via que privilegiasse o regime jurídico-penal da *Simulação* e das relações entre a *Simulação* e a *Falsificação de documentos*, no contexto da ordem jurídica portuguesa vigente a partir da entrada em vigor do Código Penal de 1982.

Resumidamente, na experiência jurídica portuguesa vale hoje como asserção axiomática, com a força estabilizada de um dogma, a tese segundo a qual a *Simulação* não configura, em si e de per si, um *autónimo ilícito penal não sendo, como tal, proibida e sancionada pelo direito criminal vigente*.³⁹

38. Cf. *supra*. Em sentido convergente, Silva Dias, *ob. cit.* p. 24 e ss.

39. Este entendimento tem por si, desde logo, o apoio — decisivo à luz do princípio *nullum crimen sine lege* — e decorrente do próprio texto do Código Penal em vigor. O qual não contém nenhum dispositivo correspondente ao art. 455.º do Código Penal de 1886, que incriminava a *Simulação* como um *autónimo crime contra o património*. Para além disso, a tese da descriminalização da *Simulação*, unanimemente referendada pela doutrina portuguesa, colhe outrossim o aplauso pacífico da *praxis* jurisprudencial. No plano doutrinário cf., por todos, Lopes Rocha, “O Novo Código Penal Português. Algumas Questões de Política Criminal”, *BMJ*, n.º 322 (janeiro de 1983), p. 61; Helena Moniz, *ob. cit.*, p. 182 e ss.; Figueiredo Dias/Costa

Enquanto isto e no que especificamente contende com as relações entre

a simulação e o crime de *Falsificação de documentos*, outra tese corre hoje

Andrade, "O Legislador de 1982 ...", *cit. passim*. No que à jurisprudência concerne, clarificador neste sentido o Ac. de 9.11.1983 do STJ. Cf. *BMJ* n.º 331.º (dezembro de 1983), p. 312 e ss. No direito penal português actual, a simulação só pode dar origem a um comportamento penalmente punível: a) no contexto dos apertados pressupostos do n.º 2 do art. 233.º do Código Penal; b) por força de incriminação específica (e extravagante) vigente em domínios localizados do *direito penal secundário*, de que pode citar-se, como exemplo, precisamente o n.º 1 do art. 23.º do RJIFNA (alínea b), na versão do Decreto-lei 20-A/90, de 15 de janeiro e a alínea c) do n.º 2 na versão do Decreto-lei 394/93 de 24 de novembro).

a) O n.º 2 do art. 233.º do Código Penal incrimina e pune "*quem, induzindo em erro um funcionário, o levar a fazer constar de documento ou objecto comparável, a que a lei atribui fé pública, algum facto que não é verdadeiro.*" Configurando uma inovação na história do direito penal português, este dispositivo legal visará, além do mais e na opinião de Eduardo Correia (expressa na apresentação e discussão do Projeto de Código Penal, de que era autor), "a punição da simulação do acto público". Cf. Acta das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal. Parte Especial, 1979, p. 242.

De forma sincrética e sincopada, para que se concretize a hipótese típica deste dispositivo legal exige-se, *inter alia*, a verificação cumulativa de três pressupostos: 1.º que se trate de *documento público*; 2.º que se dê a intervenção de um *funcionário público*; 3.º que o funcionário público actue com base em *erro induzido* pelo agente. Razão assiste, deste modo, a Helena Moniz quando precisa que a simulação é aqui punida "já não como crime patrimonial, nem como crime de falsificação de documentos, mas como falsa *documentação indirecta*" Helena Moniz, *ob. cit.*, p. 199 e ss. Isto em termos sensivelmente idênticos aos do § 271 do Código Penal alemão (StGB) — *mittelbare Falschbeurkundung* —, que serviu de modelo ao legislador do Código Penal português de 1982. Ainda de acordo com a caracterização da mesma autora, a simulação "*já não será punida como era à face do Código Penal de 1886*, isto é, como crime de simulação, mas sim como acto

que lesa ou põe em perigo de lesão a especial segurança e credibilidade que a comunidade deposita nos documentos realizados pelo oficial público. O que agora se pune não é o acto de realização da simulação, não é a simulação em si mesma considerada que constitui crime (tal como o era no art. 455.º do Código Penal de 1886 (...). *Não é o facto de proferir uma declaração falsa que é penalizado, é sim penalizada a indução em erro do funcionário*" (Cf. *ob. cit.*, p. 203). Assim, mesmo à vista do disposto no n.º 2 do art. 233.º do Código Penal de 1982, pode continuar a acompanhar-se a doutrina e a jurisprudência nacionais e a sustentar-se, sem reservas, que a simulação não configura no direito penal português vigente uma manifestação autónoma de ilicitude penal. À semelhança, aliás, do que se passa com a generalidade dos ordenamentos jurídicos contemporâneos, que não conhecem o crime de simulação *qua tale*, bastando-se, para o efeito, com as sanções de índole civilística, *maxime*, a que resulta na invalidade do negócio simulado.

b) Considerações análogas poderiam adiantar-se a propósito da incriminação da simulação no contexto das práticas proibidas pelo art. 23.º do RJIFNA, *sc.*, como forma típica de realização da *Fraude fiscal*. Também aqui não é a simulação, enquanto tal e sem mais, que é erigida em referente ou fundamento autónomo da ilicitude penal. A punição do negócio simulado exige a verificação cumulativa de duas exigências: 1.º que a simulação configure um *atentado à verdade fiscal*; 2.º para além disso (elemento subjectivo), que a simulação seja motivada pela *intenção* de obter para si ou para terceiro uma vantagem patrimonial indevida (ou pela inversa: inflicção de um dano patrimonial ao Fisco). isto no contexto e no universo de sentido de factualidade típica da *Fraude fiscal*, cuja estrutura — tanto na dimensão objectiva, como na vertente subjectiva — tivemos já oportunidade de referenciar.

Resumidamente, também a incriminação da simulação nos termos do art. 23.º do RJIFNA, circunscrita ao domínio específico da actividade fiscal, está longe de repristinar a situação vigente antes da entrada em vigor do Código Penal de 1982, caracterizada pela criminalização da simulação como infracção geral contra o patrimônio. E também ela está

sob a adesão e o aplauso pacíficos dos autores e dos tribunais portugueses. Precisamente a de que a *simulação não preenche a factualidade típica do crime de Falsificação de documentos* (art. 228º do Código Penal), não podendo ser punida como tal.

Na apodíctica e clarificadora formulação de Cavaleiro de Ferreira: "*A simulação é incompatível com a falsidade, não apenas com a falsidade material, mas com a falsidade ideológica em documentos*".⁴⁰ E ainda: "o contrato simulado não dá origem a documento falso".⁴¹ Em ordem a uma melhor explicitação das coisas e reportando-se concretamente à hipótese da escritura pública de um contrato simulado, precisa o mesmo prestigiado penalista: "Os documentos emanados do notário certificam a verdade dos factos perante ele passados, isto é, as declarações das partes, narrando a verdade dessas declarações, que podem ser simuladas, sem que o alcance probatório do documento seja afectado, pois que se destina a provar a verdade do facto da declaração, não a verdade do conteúdo da declaração; a verdade do conteúdo da declaração, não constitui conteúdo do documento".⁴²

Em sentido substancialmente convergente puderam já os autores deste *estudo* sustentar, em síntese conclusiva: "A alínea b) do n.º 1 do art. 228.º do novo Código Penal — a chamada *falsificação intelectual ou ideológica* — não vale para o negócio simulado, por ser evidente que a formalização do

negócio simulado, através de escritura pública, é coisa radicalmente distinta da falsidade intelectual e com ela inconciliável"⁴³.

E não é outro o entendimento sufragado pela jurisprudência nacional, designadamente a do Supremo Tribunal de Justiça. De resto, era já assim durante a vigência do Código Penal de 1886, isto é, no contexto da incriminação generalizada da *Simulação*, *ex vi art. 455.º*. Já então o Supremo Tribunal de Justiça propendia para apartar as águas e extremar as coisas, distinguindo a *Simulação* e a *Falsificação de documentos* como duas infracções incompatíveis entre si.

Nesta linha e por acórdão de 8 de Outubro de 1969, pôde aquele tribunal superior decidir que: "A realização de uma escritura de confissão de dívida, sem que esta exista e com o propósito de prejudicar terceiro, integra o crime de simulação e não o de falsificação de documento".⁴⁴ Uma compreensão a que o Supremo Tribunal de Justiça se manteria fiel após a entrada em vigor do Código Penal de 1982, que trouxe consigo a descriminalização da *Simulação* como infracção geral contra o património.⁴⁵

São óbvias e decisivas as implicações prático-jurídicas desta relação de in-

43. Figueiredo Dias/Costa Andrade, "O Legislador de 1982...", *cit.*, p. 23.

44. Cf. *BMJ*, n.º 190 (Novembro de 1969), p. 239.

45. É o que bem documenta o acórdão de 9 de Novembro de 1983 em que — louvando-se expressamente da doutrina de Cavaleiro de Ferreira: *a simulação como "nítido limite à falsidade documental"* — aquele tribunal proclamou: "O crime de simulação, tal como era previsto no art. 455.º do Código Penal de 1886, foi eliminado do Código Penal de 1982, não sendo confundível com o crime de falsificação previsto pela alínea b) do n.º 1 do art. 228.º deste novo diploma". Cf. *BMJ*, n.º 381 (Dezembro de 1983), p. 312.

longe de infirmar a tese segundo a qual a ordem jurídica portuguesa vigente não conhece a incriminação da *simulação qua tale*, no quadro dos crimes contra o património em geral.

40. Cavaleiro de Ferreira, "Depósito Bancário. Simulação. Falsificação. Burla", *Scientia Juridica*, ano 19 (1970), p. 294.

41. *Ob. cit.*, p. 300.

42. *Ibidem*, p. 299

compatibilidade ou exclusão recíprocas entre a simulação e a falsificação de documentos no contexto da descriminalização da simulação, operada com a entrada em vigor do Código Penal de 1982. Se a simulação for praticada num daqueles domínios circunscritos em que ela é, a título excepcional, criminalmente punível (v.g., no âmbito do RJIFNA), à eventual punição do agente pela simulação — como modalidade da conduta típica da *Fraude fiscal* — terá de corresponder a exclusão da sua responsabilização por *Falsificação de documentos*. De modo idêntico se passarão as coisas se a simulação acontecer no domínio geral da sua não punição: também aqui a afirmação ou constatação da simulação constitui motivo bastante para afastar o ilícito próprio do crime de *Falsificação de documentos*. A diferença residirá apenas na circunstância de a não-punibilidade da simulação determinar a impunidade, pura e simples, do agente.

Enquanto isto, tudo em princípio se conjuga no sentido de qualificar a prática das chamadas *facturas falsas* como um caso manifesto de simulação. Tudo, noutros termos, permite concluir que, na medida em que os seus agentes preenchem a factualidade típica do crime de *Fraude fiscal*, o façam sob a forma descrita na lei (art. 23.º do RJIFNA) como “celebrar negócio jurídico simulado”. Como, nesta linha e pertinentemente assinala Helena Moniz, “as facturas falsas constituem o documento comprovativo da simulação de contratos de compra e venda não realizados”.⁴⁶

Sabe-se como o que verdadeiramente define a simulação é a divergência intencional entre a vontade negocial declarada e a vontade real — divergência essa proveniente de um acordo (o

pactum simulationis) feito com o intuito de enganar terceiros. Para haver simulação torna-se, portanto, necessário que as partes declarem uma coisa e queiram efectivamente outra. Ora, em geral, não é manifestamente outro o sentido e alcance das chamadas *facturas falsas*. Na verdade, e por acordo com os fornecedores ou com terceiros, os agentes económicos simulam a celebração de contratos que não têm qualquer correspondência na realidade. E fazem-no com o propósito de enganar e prejudicar o Estado-fisco.

Não pode, naturalmente, questionar-se a relevância jurídico-penal dessa conduta, enquanto modalidade da acção típica do crime de *Fraude fiscal*. Só que esta conclusão — sc., a qualificação dos factos como *simulação* e, por vias disso, a subsunção na factualidade típica do crime de *Fraude fiscal* — preclui *eo ipso* qualquer pretensão de imputar aos seus agentes o crime de *Falsificação de documentos* (art. 228.º do Código Penal). Isto precisamente por força da incompatibilidade entre a simulação e a falsificação de documentos, que corresponde, já o vimos, a um axioma consensual da experiência jurídico-penal portuguesa contemporânea.

14. O quadro não será substancialmente outro do lado do concurso entre a *Fraude fiscal* e o crime de *Burla*, previsto e punido nos termos do art. 313.º do Código Penal. Como deixámos antecipado, 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.

Decisiva desde logo, é a estrutura normativa e doutrinal da *Fraude fiscal*.

46. Helena Moniz, “Facturas Falsas. Burla ou Simulação?” *Scientia Juridica*, T. XLIII (1994), p. 157.

Como já tivemos oportunidade de pôr em evidência, o que mais avulta no desenho da incriminação é o facto de ela assegurar um “*tutela avançada*” do património público fiscal. Para maximizar e reforçar a protecção deste património, a lei portuguesa antecipa a intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento em que apenas se efectiva a lesão da *verdade* e *transparência* exigidas nas relações Fisco-contribuinte. Isto suposta a verificação cumulativa e comprovada da intenção de, por esta via, se infligir o dano ao Fisco. São, de resto, estas notas que, já o vimos, reconduzem a *Fraude fiscal* à categoria dogmática dos chamados *crimes de resultado cortado* ou de *tendência interna transcendente*. Haverá, por isso, toda a vantagem em equacionar a questão do significado jurídico-penal do resultado no horizonte mais alargado dos *crimes de resultado cortado*, em geral.

Na pertinente e clarificadora caracterização de Zielinski, o que verdadeiramente define os *crimes de resultado cortado* é o facto de eles serem “*estruturalmente delitos de tentativa*”. Isto porquanto, prossegue o autor, “a punição a título de consumação basta-se com a realização parcial da lesão do bem jurídico, conjugada com a existência simultânea do dolo da realização completa ou da realização ulterior da lesão do bem jurídico”.⁴⁷

Na economia do sistema penal, o recurso à figura dos *crimes de resultado cortado* representa, assim, uma inversão e uma excepção em relação ao procedimento normalmente seguido pelo legislador. Por via de regra, o legislador procede à incriminação do crime consumado, considerada a forma paradigmática do ilícito penal. E é a partir do

crime consumado e por referência a ele que se encara a punição da tentativa com *forma especial* do crime e com tutela avançada do pertinente bem jurídico. Inversamente, no caso dos crimes de resultado cortado o legislador erige a “tentativa” em crime fundamental, tratando a “consumação” como forma derivada da infracção. Nestes termos, e à semelhança do que, em geral, acontece com a *tentativa*, também aqui a verificação efectiva do resultado lesivo não determina um salto para fora do ilícito material do crime fundamental. O homicídio tentado é ainda uma forma de *Homicídio*. Uma *forma* naturalmente privilegiada, dada a ausência do *desvalor de resultado*. De igual modo, uma *Fraude fiscal* que desemboca numa lesão efectiva do património fiscal continua a ser uma forma de *Fraude fiscal*. Uma *forma* naturalmente qualificada, dada a concorrência do *desvalor de resultado*.

Noutro plano, se a conformação normativa da tentativa se opera pela via da redução da pena prevista para o crime consumado, também aqui e inversamente a ocorrência do resultado lesivo há-de levar-se à conta de agravamento da pena prevista para o *crime de resultado cortado*.

Resumidamente e em síntese: como forma “estrutural de tentativa” (Zielinski) a *Fraude fiscal* consuma-se antes e independentemente da produção do resultado lesivo. Mas a ocorrência deste resultado determina a agravamento da pena. A *medida da pena* configura, em qualquer caso, a única e esgotante sede de relevância jurídico-penal do resultado lesivo do património fiscal.

E é aqui que ganha algum significado a diferença já assinalada entre a *Steuerhinterziehung* da lei alemã e a *Fraude fiscal* do nosso RJFNA. Diferentemente do que sucede no direito pátrio, a incriminação da lei penal fiscal germânica integra já o resultado lesivo

47. Zielinski, in: StGB. Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band I, Neuwied, 1990, p. 495.

sobre o património do Fisco. O que determina, sem mais, uma relação de *concurso legal ou aparente* com a *Burla* no direito penal comum. No direito português a relação de concurso aparente só se actualiza a partir da agravação da pena nos termos que ficam assinalados. A partir deste momento ela resulta, porém, tão unívoca como imperativa. Na verdade, falar de concurso aparente antes ou à margem da agravação equivaleria a deixar o desvalor de resultado sem a necessária valoração jurídico-penal. Denegá-la depois disso equivaleria a uma irremível violação do princípio constitucional *ne bis in idem*.

15. A solução que vimos defendendo — e segundo a qual o resultado lesivo sobre o património fiscal esgota a sua relevância jurídico-penal em sede de *medida da pena* — é abertamente suportada tanto pela lição do direito comparado, como pela experiência jurídico-penal portuguesa.

Também para o direito comparado esta solução aparece como a única juridicamente correcta e político-criminalmente acertada. Exemplares mais uma vez os ensinamentos que podem buscar-se na lei, na doutrina e na jurisprudência alemãs. Onde é este, invariavelmente, o tratamento reservado aos *crimes de resultado cortado*. Pela sua particular fecundidade hermenêutica permitimo-nos citar para o efeito o regime da chamada *burla de subvenção* (*Subventionsbetrug*) prevista e punida nos termos do § 264 do StGB alemão, uma figura homóloga da *Fraude na obtenção de subsídio ou subvenção* da lei portuguesa dos crimes contra a economia nacional (art. 36.º do Decreto-lei 28/84, de 20 de janeiro).

Também neste domínio se registram diferenças entre o direito português e o direito alemão. Diferenças⁴⁸ que, curio-

sa e significativamente, invertem o quadro que se verifica ao nível das infracções fiscais. Agora é o legislador português que define a fraude na obtenção de subvenções como um *crime material de dano*: o crime do art. 36.º do Decreto-lei 28/84 de 20 de janeiro, só se consuma com a produção do resultado lesivo, *sc.*, com a obtenção efectiva de uma subvenção contra o que está legalmente sancionado. Enquanto isto, o legislador alemão bastou-se com a mera falsidade, preordenada à obtenção daquele resultado, mas cuja produção efectiva não é, em qualquer caso, necessária para a consumação da *Subventionsbetrug*. Noutros termos, o legislador alemão imprimiu à *burla de subvenção* uma estrutura típica em tudo idêntica e sobreponível à da *Fraude fiscal* constante do art. 23.º do nosso RJFNA *sc.*, a estrutura própria dos *crimes de resultado cortado*.

Significa isto que o problema do concurso entre a *Fraude fiscal* do RJFNA e a *Burla* do art. 313.º do Código Penal português se coloca em termos rigorosamente idênticos ao que se passa na Alemanha entre a *burla de subvenção* e a *burla* clássica do direito penal comum. Ora, face a esta questão, tanto na jurisprudência como na doutrina é claramente maioritária — Tiedemann fala mesmo de “quase indiscutível”⁴⁹ — a tese do *concurso aparente*. Nesta linha, os autores e os tribunais alemães voltam-se invariavelmente para

Crimes de Fraude na Obtenção de Subsídio ou Subvenção e de Desvio de Subvenção, Subsídio ou Crédito Bonificado”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 1994, p. 337 e ss., sobretudo p. 362 e ss.

49. K. Tiedemann, *Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar*, 10 Aufl. § 264, n.º 134. No mesmo sentido, por todos, Lenckner, in: Schönke/Schröder, § 264, n.º 87; Ranft, “Täterschaft beim Subventionsbetrug i. S. der § 264, I Nr. 1 StGB — BGH St 32, 203”, *JuS*, 1986, p. 450.

48. Para um confronto mais aturado, Figueiredo Dias/Costa Andrade, “Sobre os

a medida da pena como a única sede normativamente admissível de valoração jurídico-penal do resultado. Na opinião de Tiedemann, “a medida da pena terá também de considerar se o agente conseguiu ou não a obtenção efectiva da subvenção” indevida.⁵⁰

E não se pense que esta compreensão das coisas é estranha à experiência jurídica portuguesa. Pelo contrário, é precisamente neste sentido que o legislador português se decide sempre que abertamente confrontado com o problema. É o que bem demonstra a disciplina do crime de *Fraude na obtenção de crédito*, constante do art. 38.º do mesmo Decreto-lei 28/84 de 20 de janeiro. Recorda-se que, ao contrário do que fez com a *Fraude na obtenção de subsídio ou subvenção*, regulada no art. 36.º do mesmo diploma, o legislador penal português não inscreveu a produção do resultado lesivo — *sc.*, a efectiva obtenção ilegal de um crédito — entre os pressupostos da factualidade típica. À semelhança do que acontece com a *burla de subvenção* alemã e a *Fraude fiscal* do RJIFNA, o legislador começa logo por punir as manobras fraudulentas preordenadas à obtenção do crédito. Como noutra sede pudemos já escrever, “a lei antecipa aqui a matéria proibida, de modo a assegurar uma área avançada de tutela; precisamente para o momento da prática das manobras fraudulentas, sob a forma de prestação de informações inexactas, sonegação de informações pertinentes ou utilização de documentos inexactos ou incompletos (...) em termos idênticos, de resto, aos constantes da *Subventionsbetrug* do direito penal alemão (§ 264 do StGB)”.⁵¹

Ora, também aqui o legislador português impôs a medida da pena como

a única e esgotante sede de valoração jurídico-penal do resultado lesivo que venha eventualmente a ter lugar. É o que prescreve o n.º 2 do art. 38.º do Decreto-lei 28/84, de 20 de janeiro.

Tudo legitima a conclusão de que, no caso dos *crimes de resultado cortado*, e tanto no direito português como no direito comparado, é a medida da pena que invariavelmente constitui a única e exclusiva sede de relevância jurídico-penal do resultado lesivo. A esta luz não se crê que outra teria sido a decisão do legislador para o caso da *Fraude fiscal* se tivesse curado expressamente do problema. É o percurso que o intérprete e o aplicador da lei não podem deixar de fazer.

16. No mesmo sentido aponta ainda um decisivo argumento de índole histórica. Na verdade, tudo nos trabalhos preparatórios, *maxime*, nos debates parlamentares, deixa a descoberto um inequívoco propósito do legislador português: o de inscrever os ilícitos que apenas contendem com interesses encabeçados pelo Fisco nas incriminações do RJIFNA como regime especial que afasta o regime geral do Código Penal. Como já tivemos oportunidade de recordar, a prossecução conseqüente deste propósito levou mesmo o legislador português a sancionar a *Fraude fiscal* com uma pena que queria tendencialmente igual à da *Steuerhinterziehung* alemã. Uma pena a que, por vias disso, não pode deixar de adscriver-se o mesmo efeito consuntivo que o direito penal alemão reconhece à *Steuerhinterziehung*: precisamente a consunção do crime de *Burla* do Código Penal.

17. O confronto, já sumariamente enunciado, entre a *Fraude fiscal* e o regime jurídico-penal da incriminação contígua, o *Abuso de confiança fiscal* (art. 24.º do RJIFNA), oferecer-nos-á um último e decisivo argumento em abono do entendimento que vimos sufragando. Dele resulta, com efeito,

50. Tiedemann, *ob. cit.*, n.º 116. No mesmo sentido, Lenckner, *ob. cit.* p. 1.921.

51. Figueiredo Dais/Costa Andrade, “Sobre os Crimes de Fraude”, *cit.* p. 364.

que a tese do *concurso real* entre a *Fraude fiscal* e a *Burla* (art. 313.º do Código Penal) só seria possível à custa de uma violação tão frontal e intolerável da justiça que não pode ter sido querida pelo legislador. De qualquer forma, ela seria sempre constitucionalmente inadmissível com afronta gritante aos princípios da *igualdade* e da *proporcionalidade*.

Como já ficou assinalado, diferentemente da *Fraude fiscal*, o *Abuso de confiança fiscal* integra, entre os pressupostos da factualidade típica, a efectiva produção de um dano patrimonial. Em termos rigorosamente idênticos ao que sucede com o *Abuso de confiança* do art. 300.º do Código Penal. Entre o *Abuso de confiança* do Código Penal e o *Abuso de confiança fiscal* medeia, assim, uma relação de sobreposição total, tanto no que toca ao *desvalor de acção*, como no que respeita ao *desvalor de resultado*. Isto descontada a particularidade de o *Abuso de confiança fiscal* estar naturalmente circunscrito ao domínio específico das relações jurídico-tributárias e de ser, *hoc sensu*, o abuso de confiança do direito penal fiscal.

Nada, por isso, mais linear do que levar os crimes de *Abuso de confiança fiscal* e de *Abuso de confiança* do Código Penal à conta de uma manifestação paradigmática do *concurso legal ou aparente*. É o que impõe a relação de *especialidade* que claramente medeia entre as duas incriminações. Assim, em casos de concorrência de normas, isto é, da subsunção da conduta do agente tanto na factualidade típica do art. 24.º do RJFNA, como na do art. 300.º do Código Penal, a aplicação da primeira afastará sem mais a segunda (*lex specialis derogat legi generali*). Seja qual for o resultado lesivo produzido, sc., seja qual for o montante das somas indevida e arbitrariamente descaminhadas em prejuízo do Fisco, sobre o

agente recairão sempre e apenas as sanções mais benignas da lei penal fiscal. Por vias disso, nunca o autor do crime de *Abuso de confiança fiscal* estará sujeito às penas particularmente drásticas previstas no Código Penal para o *Abuso de confiança*.

Por manifesta *identidade de razões*, não se vê que possa ser outra a solução aplicável em caso de *Fraude fiscal*. De outra forma poderia chegar-se ao absurdo de punir com prisão até 10 anos (art. 314.º do Código Penal) quem por via de *Fraude fiscal* infligisse ao Fisco um dano, por exemplo, de 20 mil contos. Enquanto isto, um agente que, por via de *Abuso de confiança fiscal*, prejudicasse o Estado-fisco em muitos milhões de contos, incorreria apenas nas sanções mais benignas do RJFNA. Se os factos ocorressem antes de 1 de janeiro de 1994, isto é, antes da entrada em vigor das alterações introduzidas pelo Decreto-lei 394/93, de 24 de novembro, o agente condenado por *Abuso de confiança fiscal* só poderia sofrer uma pena de multa!

É o absurdo a que levaria a tese do concurso efectivo entre a *Fraude fiscal* e a *Burla* do Código Penal. Não pode ser! O legislador não pode ter querido uma desigualdade tão brutal. Mesmo que o quisesse, sempre lho vedariam os princípios da *igualdade* e da *proporcionalidade*, exigências axiomáticas do direito constitucional em matéria de definição de crimes e de cominação de penas.

18. Se dúvidas pudessem ainda subsistir, bastaria uma leitura atenta do disposto no n.º 1 do art. 26.º do RJFNA para em definitivo as dissipar. Este preceito vale, com efeito, como o reconhecimento expressamente feito pelo legislador de que a ocorrência do resultado lesivo não determina em qualquer caso que a conduta caia já fora do ilícito típico do crime de *Fraude fiscal* e haja,

por vias disso, de ser levada à conta de concretização do crime de *Burla*. Esta é, pelo contrário, uma possibilidade que o legislador abertamente afasta. Em termos tais, que só à custa de violação frontal do princípio de legalidade, *sc.*, só *contra legem*, se poderia qualificar a conduta como um caso de *Burla*.

Recorda-se que, ao prescrever o processo penal próprio dos crimes fiscais, aquele preceito estabelece que só haverá lugar ao instituto do *Arquivamento* “desde que se mostrem estarem pagos o imposto ou impostos em dívida e os eventuais acréscimos legais ou terem sido restituídos ou revogados os benefícios constantes injustamente obtidos”. O legislador não podia ser mais claro no sentido de precisar que a produção do resultado lesivo — sob a forma de não pagamento dos impostos devidos ou da obtenção de vantagens sem suporte legal — é ainda punível *sub nomine*, sob o regime e com as sanções próprias das infracções do RJFNA. Designadamente, sob o título de *Fraude fiscal*.

Um claro designio legal que o intérprete e aplicador do direito não estão, por si, legitimados a frustrar.

19. Importa, a terminar, sublinhar um aspecto já aflorado ao longo deste estudo mas que convirá pôr, mais uma vez, em evidência. Pela natureza das coisas, *sc.*, da relação e das obrigações tributárias, o resultado lesivo relevante para efeitos de direito penal fiscal pode assumir várias formas: pode traduzir-se no não pagamento puro e simples de um imposto devido; pode resultar na liquidação e pagamento de um imposto em montante inferior ao legalmente previsto; pode consistir na obtenção de um benefício fiscal à margem da lei; pode ser a obtenção de um reembolso sem suporte legal. Como facilmente se intui, qualquer destes 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.

Nada, por isso, menos infundado do que um tratamento jurídico-penal diferenciado assente, por exemplo, na distinção conceitual entre um *enriquecimento* (por recebimento de uma soma indevida) e uma não diminuição do património (por não desembolso ou desembolso em montante inferior ao legalmente devido). Em termos jurídico-materiais trata-se rigorosamente da mesma coisa, a reclamar, por isso, o mesmo tratamento jurídico-penal.

Nestes termos, nada juridicamente menos correcto e mais injusto do que considerar que, diferentemente do que sucede nos demais casos, o reembolso determina, por si só, a punição do agente a título de *Burla*. O reembolso indevido é uma forma de enriquecimento do agente e de prejuízo do Estado inteiramente igual às demais. Foi o que, de resto, a nova redacção do n.º 1 do art. 23.º do RJFNA, introduzida pelo Decreto-lei 394/93, de 24 de novembro, veio definitivamente clarificar, ao levar o reembolso indevido à conta de conduta típica da *Fraude fiscal*.

Em síntese conclusiva: também para o reembolso indevido terá de valer, por manifesta e invencível identidade de razões, a tese que julgamos ter pertinentemente demonstrado e segundo a qual a obtenção do resultado fraudulentamente almejado pelo contribuinte não determina em qualquer caso a sua punição a título de *Burla*. Também em caso de reembolso, a sua ocorrência há-de apenas determinar a agravação da pena aplicável nos termos do art. 23.º do RJFNA.

No que fica dito vão já enunciadas as razões da nossa clara e assumida distanciação em relação à doutrina sustentada pelo STJ no seu acórdão de

15 de dezembro de 1993. Que se louva precisamente na distinção entre *enriquecimento* e mero *não-empobrecimento* para extremar, dentre a fenomenologia das “facturas falsas”, as hipóteses de *reembolso* como fundamento da punição do agente a título de *Burla*. Nos termos do próprio aresto: “no caso de burla, é elemento essencial um *enriquecimento* do agente, isto é, um engrandecimento do seu patrimônio à custa do lesado e provocado pelas manobras artificiosas, fraudulentas e enganosas daquele sobre este; na infração fiscal não há propriamente enriquecimento do agente, uma vez que o seu patrimônio não fica acrescido com o não pagamento dos impostos através do engano em que o fisco caiu mercê das manobras daquele, mas apenas uma não diminuição do mesmo patrimônio correspondente àquilo que ele conseguiu não pagar”.⁵²

Não cabe naturalmente questionar o acerto lógico-categorial da distinção. Já se nos afigura mais difícil adscrever-lhe um qualquer significado axiológico-material e uma qualquer valência normativa. Seja, porém, com for quanto a este ponto em abstracto, uma coisa sobra com líquida: a entrada em vigor (em 1 de janeiro de 1994) do Decreto-lei 394/93, de 24 de novembro veio precluir em definitivo o tratamento excêntrico dos casos de reembolso. Ao inscrever expressamente o reembolso na constelação das condutas puníveis a título de *Fraude fiscal*, a nova versão do RJFNA veio cortar o passo à doutrina até então ensaiada pelo STJ. Nestes termos e em síntese conclusiva: fossem quais fossem os créditos que assistissem ao citado acórdão na data em que ele foi proferido, a sua doutrina já não seria legalmente admissível a partir de 1 de janeiro de 1994.

52. Em sentido abertamente crítico e, a nosso ver, em termos substancialmente per-

tinentes, Helena Moniz, *Scientia Juridica*, 1994, p. 153 e ss.