

Facturas falsas, burla tributária e fraude fiscal

- Notas sobre o concurso de normas e a (falta de) unidade do sistema jurídico-penal -

Ana Paula Rocha (*)

1. Introdução

Historicamente, o entendimento da doutrina e da jurisprudência sobre os conceitos de concurso de crimes e de concurso de normas em Direito Penal nunca foi totalmente pacífica.

Tratando-se de um tema importante e complexo da Teoria Geral deste ramo do Direito – e assumindo-se, aliás, como um “*intrincado capítulo do direito criminal*”, como tão bem o apelidou Eduardo Correia¹ – a problemática do concurso levanta, ainda hoje, plúrimas questões sobre as quais importa reflectir.

Em concreto, entendemos que se revela pertinente abordar algumas das questões que se colocam a respeito do concurso entre o tipo legal de falsificação de documentos e os tipos legais de burla tributária e de fraude fiscal, respectivamente.

Sabendo-se que a discussão em torno deste tema assume um elevado interesse prático desde a década de 1980 (altura em que se tornou muito comum a emissão de facturas falsas com o intuito de reduzir a tributação em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ou do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e originar, concomitantemente, um reembolso de Imposto sobre o Valor Acrescentado), importa hoje, mais de três décadas depois,

* Doutoranda em Direito na UCP – Porto. Assistente técnica da Vice-Presidente da Secção de Contencioso Tributário do STA. Docente convidada no ISCAP. As considerações aqui expostas são apenas da minha responsabilidade.

¹ 1993, p. 198.

compreender as alterações legislativas, analisar os contributos doutrinários e perceber os desenvolvimentos jurisprudenciais ocorridos desde então.

Começando por deter a nossa atenção nas diversas concepções que, no nosso ordenamento jurídico-penal, fundam a distinção entre o concurso de crimes e o concurso de normas, procuraremos, depois, analisar de forma tão completa quanto possível aqueles desenvolvimentos, examinando de forma crítica as soluções que hoje, entre nós, se encontram consagradas – em particular, a divergência de soluções consagradas no Direito Penal Comum e no Direito Penal Tributário a este respeito.

2. Do concurso de crimes ao concurso de normas

2.1. A tese de Eduardo Correia

Afastando-se da concepção naturalística de Mayer, Mezger e Liszt, nos termos da qual a unidade ou pluralidade de crimes deveria ser determinada pelo número de acções praticadas pelo agente², Eduardo Correia gizou uma concepção que serviu de base à construção do actual artigo 30.º do Código Penal e que – como examinaremos adiante – encontra eco na jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça fixada para o Direito Penal Comum a este respeito.

Para Eduardo Correia, “*pluralidade de crimes significa pluralidade de valores jurídicos negados*”³, ou seja, estaremos perante uma pluralidade de infracções sempre que sejam diversos os tipos legais de crime violados por serem, nessa hipótese, também diversos os bens ou valores jurídicos-criminais lesados. A razão teleológica para determinar os crimes efectivamente cometidos encontra-se, assim, na referência aos bens jurídicos que são efectivamente violados.

Sem prescindir, e “*afirmando que o conceito de crime não se esgota na sua ilicitude, [devendo também ser atribuído um] papel de destaque à culpa*”⁴, Eduardo

² João Costa Andrade, 2009, p. 26.

³ Eduardo Correia, 1993, p. 200.

⁴ Ana Raquel Mendes, 2013, p. 11.

Correia propugna que a determinação da pluralidade de crimes pode ainda decorrer, necessariamente, da pluralidade de juízos de censura dirigidos ao agente, por se verificar que “o juízo concreto de reprovação tenha de ser formulado várias vezes em relação a actividades subsumíveis a um mesmo tipo legal de crime”⁵.

E é esta teoria, na sua dupla dimensão (tipo de crime e conduta culposa), que hoje se encontra patente no n.º 1 do artigo 30º do Código Penal, que consagra um princípio geral de solução para a determinação da unidade ou pluralidade de crimes: o número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efectivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente.

Sucede, porém, e como bem observa Eduardo Correia, que “a violação de várias disposições pode só aparentemente indicar o preenchimento de vários tipos e a correspondente pluralidade de infracções”⁶. Nestas situações não existe um efectivo concurso de crimes mas, apenas, um concurso de normas⁷: apesar de existirem várias normas potencialmente aplicáveis a um mesmo facto, só uma dessas normas deve ser efectivamente aplicável, por prevalecer sobre as outras e excluir a respectiva aplicação⁸⁻⁹.

Ora, para Eduardo Correia, apenas estaremos perante um concurso de normas quando esteja em causa o preenchimento de vários tipos legais que preservam o mesmo bem jurídico ou os mesmos valores jurídicos. De onde necessariamente resulta, de acordo com esta teoria, que o princípio *ne bis in idem*¹⁰ apenas poderá

⁵ Eduardo Correia, 1993, p. 201. O Autor ensina ainda (1993, p. 198) que o concurso de crimes é real ou efectivo quando o agente pratica vários actos que preenchem autonomamente vários crimes ou várias vezes o mesmo crime (pluralidade de acções) e é ideal quando através de uma mesma acção se violam normas penais ou a mesma norma repetidas vezes (unidade de acção).

⁶ Eduardo Correia, 1993, p. 203.

⁷ Manuel Cavaleiro de Ferreira, 1992, p. 525. O concurso de normas é também designado pela doutrina de concurso aparente, legal ou impróprio.

⁸ Germano Marques da Silva, 2001 A, pp. 326, 327 e 329.

⁹ Para Helena Moniz, 2010, p. 462, o artigo 30.º, n.º 1 “apenas abrange o concurso efectivo de crimes”, não sendo apto a resolver as questões de concurso aparente.

¹⁰ O princípio *ne bis in idem* encontra a sua consagração legal no artigo 29.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. De um ponto de vista substancial ou material, este princípio determina ser inadmissível que “duas ou mais normas disputem, com igual autoridade, a sua aplicação ao

ser violado quando se aplicam duas normas em conflito aparente cujos bens jurídicos tutelados sejam os mesmos.

2.2. A tese de Figueiredo Dias

Afastando-se de uma concepção naturalística centrada na acção e de uma concepção “normativista” centrada no tipo legal de crime, Figueiredo Dias propõe um critério fundado no *sentido de ilicitude jurídico-penal do comportamento global do agente* como centro nevrálgico da distinção entre a unidade e pluralidade de crimes – e que hoje funda, como teremos oportunidade de demonstrar adiante, a solução consagrada Regime Geral das Infracções Tributárias (“RGIT”) para o problema em discussão.

Para Figueiredo Dias, importa atender ao “*substrato de vida dotado de um sentido negativo de valor jurídico-penal*”¹¹, razão pela qual a determinação de uma unidade ou pluralidade de crimes no caso concreto far-se-á através da análise da existência (ou não) de vários sentidos de ilicitude típica no comportamento do agente.

Dito de outro modo, para que o concurso de crimes seja efectivo na concepção de Figueiredo Dias, o comportamento do agente globalmente analisado tem de revelar plúrimos sentidos de ilícito, autónomos entre si, que implicam a aplicação em concreto de uma pluralidade de normas jurídico-penais típicas (sem que exista, nessa medida, uma violação do princípio *ne bis in idem*)¹².

E o que decorre, desta tese, para o concurso aparente?

Para Figueiredo Dias, são integrados na categoria do concurso aparente aqueles casos em que se verifica uma pluralidade de normas concretamente aplicáveis, mas em que “*os sentidos singulares de ilicitude típica presentes no comportamento global se connexionam, se intercessionam ou parcialmente se*

mesmo facto. Para evitar a perplexidade ou a intolerável solução pelo bis in idem, o direito penal (como o direito em geral) dispõe de regras, explícitas ou implícitas, que previnem a possibilidade de conflitos de normas no seu seio” (Germano Marques da Silva, 2001 A, pp. 325 e 326).

¹¹ Figueiredo Dias, 2007, p. 988.

¹² João Costa Andrade, 2009, p. 189.

*cobrem, de forma tal que, em definitivo, se deve concluir que aquele comportamento é dominado por um único sentido de desvalor jurídico-social*¹³.

Portanto, para o Autor, o concurso aparente não se manifesta apenas quando os tipos violados protegem o mesmo bem jurídico (ou os mesmos bens jurídicos) mas, ao invés, quando os tipos violados ou a conduta praticada revelam uma conexão inexorável entre si (avançando o Autor com diversas hipóteses neste sentido, tais como o critério da unidade de sentido de acontecimento ilícito global-final, o critério do crime instrumental ou crime-meio, o critério da unidade de desígnio criminoso, o critério da conexão espaço-temporal das realizações típicas ou o critério da concorrência de sentidos dos ilícitos realizados e da determinação do sentido de ilícito absolutamente dominante)¹⁴.

Neste mesmo sentido se pronuncia Helena Moniz¹⁵. Nas palavras desta Autora, “*sempre que não se verificar [uma] pluralidade de resoluções criminosas, isto é, sempre que existir uma unidade de resolução criminosa não podemos concluir que estamos perante um concurso efectivo de crimes, ou seja, uma pluralidade de infracções. (...) haverá factos que, quando analisados isoladamente, podem preencher uma pluralidade de tipos; no entanto, estes diversos tipos legais de crime estão numa relação de exclusão e/ou subordinação. É o que se verifica no caso do concurso legal ou aparente de infracções*”.

2.3. Especialidade, subsidiariedade e consumpção

Terminada esta breve análise substancial às (principais) teorias que, em nosso ver, sustentam o concurso aparente no ordenamento jurídico-penal português, importa agora deter a nossa atenção nos concretos processos metodológicos que permitirão conduzir à reprovação exaustiva de uma conduta ilícita por uma das leis penais que se encontram em conflito (ao abrigo do princípio *ne bis in idem*).

¹³ Figueiredo Dias, 2009, 43/ § 11.

¹⁴ A este respeito *vide* também Ana Raquel Mendes, 2013, pp. 55 e 56 e Helena Moniz, 2011, pp. 341 e 342.

¹⁵ Helena Moniz, 2010, pp. 463 e 467.

No concurso aparente, existindo várias normas *aparentemente* aplicáveis à conduta do agente, conclui-se pela prevalência de apenas uma das normas e pela exclusão das demais, como resultado “*de um processo metodológico formal, que afasta as normas incriminadoras da sua interacção com o caso e de algum modo as converte em pólos de relações lógicas, a dilucidar em abstracto*”¹⁶.

De acordo com a doutrina maioritária em Portugal¹⁷, são regras de especialidade, subsidiariedade ou consumpção que determinam esta aplicação.

Na relação de especialidade, *lex specialis derogat legi generali*, uma vez que a norma especial absorve os elementos essenciais do tipo abstractamente aplicável, distinguindo-se deste por conter elementos adicionais, relativos ao facto ou ao próprio agente¹⁸.

Nas hipóteses de subsidiariedade, encontramos-nos perante uma relação lógica de sobreposição em que *lex primaria derogat legi subsidiariae* – ou seja, um dos tipos legais de crime apenas deve ser aplicado de forma auxiliar, isto é, sempre que não existir outro tipo legal abstractamente aplicável que comine pena mais grave para aquele facto¹⁹. A subsidiariedade pode ser expressa ou implícita. Será expressa sempre que o próprio legislador introduza uma ressalva explícita no texto da lei visando a restringir a aplicação de um dos tipos legais de crime²⁰⁻²¹ e será implícita sempre que, apesar do silêncio do legislador, verifica-se a

¹⁶ Cristina Líbano Monteiro, 2015, p. 214.

¹⁷ Para uma análise completa da distinção entre estas figuras *vide* José Lobo Moutinho, 2005 e Germano Marques da Silva, 2001 A, pp. 329 a 336.

¹⁸ Eduardo Correia, 1993, p. 205 e Figueiredo Dias, 2007, pp. 994 e 995.

¹⁹ A figura da subsidiariedade não é isenta de críticas. Eduardo Correia, 1993, p. 206 não reconhecia qualquer “*utilidade*” à figura, referindo que “*no que toca à subsidiariedade expressa, por ser evidente que nada se adianta com ela para o problema do concurso; quanto à tácita porque ela vem afinal, quando válida, a coincidir com o princípio da consunção*”.

²⁰ Ana Raquel Soares Mendes, 2013, p. 54. A respeito da subsidiariedade expressa, José Lobo Moutinho (2005, pp. 858 e 859) explica “*que a ressalva visa prevenir um caso que excede aquilo que a norma incriminadora ressalvante está preparada para regular exhaustivamente e, pois, a que se aplica exclusivamente. Por isso, é sempre certo que ela se lhe não aplica directamente (o que não significa que ela não mantenha quanto a esses casos um certo sentido). E é também evidente (e também admitido em qualquer das hipóteses) que a esse caso se aplicará sempre, de alguma maneira, a norma que estabelece a pena mais grave*”.

²¹ De acordo com João Costa Andrade, 2009, p. 177, a subsidiariedade expressa pode ainda subdividir-se em especial ou geral, consoante a ressalva nomeie o tipo legal aplicável de forma específica ou não, respectivamente.

coexistência de diversos tipos legais de crime que configuram formas mais ou menos intensivas de protecção de um mesmo ou dos mesmos bens jurídicos (como forma de alargamento ou reforço da tutela do sistema jurídico-penal)²².

Por fim, na consumpção, *major absorbet minorem* ou *lex consumens derogat legi consumptae*. Seguindo a noção proposta por Germano Marques da Silva²³, estamos perante uma situação de consumpção quando “o crime previsto por uma norma (consumida) não passa de uma fase de realização do crime previsto por outra (consumptiva) ou é uma forma normal de transição para o último (crime progressivo). O crime previsto pela norma consumptiva representa a etapa mas avançada na efectuação do malefício, aplicando-se então o princípio de que *major absorbet minorem*”²⁴⁻²⁵.

3. Fraude fiscal, burla tributária e falsificação de documentos fiscais no RGIT

Compreendidas as diferentes posições esgrimidas em Portugal a respeito do concurso de normas e compreendidos, de igual forma, os processos metodológicos aptos a resolver tais situações, importa agora deter a nossa

²² Figueiredo Dias, 2007, p. 999.

²³ 2001 A, p. 337.

²⁴ Tecendo duras críticas à admissibilidade de consumpção, vide Nuno Vinagre, 2011, pp. 76 e 77, para quem “a aceitação sem reservas do princípio da consumpção envolve também a ideia de que parte do comportamento delituoso não receba qualquer reacção jurídica. Será que apenas um tipo legal de crime pode responder adequadamente à ofensa efectuada noutra tipo legal de crime? Não deverá, por isso, o princípio da consumpção valer apenas para casos extremos que não envolvam bens jurídicos eminentemente pessoais? Com efeito, nesses casos, entendemos que face à natureza eminentemente pessoal dos bens jurídicos violados, nenhuma norma poderá ser excluída, pois não se esgota o desvalor das várias acções típicas, pelo que nesses casos a opção mais justa será defender o concurso efectivo”.

Duarte D’ Almeida, 2004, p. 137 também critica a concepção tradicional da consumpção, por considerar que a esta categoria e aos critérios que lhe são inerentes subjaz uma inaceitável violação da legalidade criminal, visto que a “arreesada” construção da aparência, por punir apenas um dos crimes, é uma solução supostamente mais justa, mas dogmaticamente nada rigorosa.

²⁵ No seio desta figura, importa ainda aludir a um dos maiores problemas do concurso de crimes – a “consumpção impura”. Para Eduardo Correia, tratam-se de “casos em que a lei descreve um tipo de crime que só se distingue de outro por uma circunstância tal que apenas se pode admitir tê-la querido o legislador como circunstância agravante, verificando-se que a pena para ele cominada é inferior à do tipo fundamental”. Figueiredo Dias (2007, p. 105), defende uma “cisão teórica entre a norma de comportamento e a norma de sanção”.

atenção, em concreto, nas relações de concurso entre o tipo legal de falsificação de documentos fiscalmente relevantes e a burla tributária e a fraude fiscal, respectivamente.

Ora, as falsas declarações, a falsificação ou a viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos como meios para realizar a fraude fiscal ou a burla tributária como crime-fim não são hoje puníveis autonomamente, diferentemente do que se tem entendido para a burla em geral, onde se defende a existência de concurso real ou efectivo de crimes²⁶.

Com efeito, e nos termos do Acórdão de Fixação de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça n.º 10/2013, de 10 de Outubro de 2013 (que segue a jurisprudência fixada nos Acórdãos de Fixação de Jurisprudência de 19 de Fevereiro de 1992 e 8/2000 de 4 de Maio de 2000), no caso de a conduta do agente preencher as previsões do tipo legal de falsificação de documentos (previsto e punido pelo artigo 256º, n.º 1, alínea a) do Código Penal) e do tipo legal de burla (previsto e punido pelo artigo 217º, n.º 1 do mesmo Código), verifica-se um concurso real ou efectivo de crimes não violador do princípio *ne bis in idem*²⁷. O argumento apresentado como incontornável na tese que afasta a possibilidade de consumpção está na diversidade dos bens jurídicos tutelados nas duas incriminações – seguindo-se, portanto, a tese de Eduardo Correia que tivemos oportunidade de abordar previamente.

Porém, e espelhando a própria divergência doutrinal e jurisprudencial ainda existente a este respeito, o Acórdão de Fixação de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça n.º 10/2013, de 10 de Outubro de 2013 contou com três votos de vencido (Conselheiro Eduardo Maia Costa, Conselheiro Raul Borges e Conselheiro Manuel Joaquim Braz).

²⁶ Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, 2008, p. 623.

²⁷ De notar que a conformidade constitucional deste entendimento (designadamente, no que se refere ao respeito pelo princípio *ne bis in idem*) foi validada pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 303/2005, de 08-06-2005, processo n.º 242/2005, da 3.ª Secção (publicado no Diário da República, II Série, n.º 150, de 05-08-2005) e no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 375/2005, de 07-07-2005, processo n.º 337/2005, da 2.ª Secção (publicado no Diário da República, II Série, n.º 182, de 21-09-2005).

Urge, pois, determos a nossa atenção nesta questão, ponderando a solução alcançada ao nível do Direito Penal Tributário. De forma a fazê-lo de forma adequada, comecemos por fazer uma singela incursão por estes tipos legais de infracções tributárias.

3.1. Brevíssimas notas sobre os concretos tipos de infracções em análise

A respeito do tipo legal de **burla tributária**, previsto e punido nos termos do artigo 87.º do RGIT, diremos, com Isabel Marques da Silva, que se trata de um crime de dano, punível com as mesmas penas que a burla comum, “*que pressupõe a utilização de meios fraudulentos, em princípio não autonomamente puníveis, que têm de determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte o enriquecimento do agente ou de terceiro*”²⁸.

No que se refere à **fraude fiscal**, trata-se de um tipo legal de crime que pune as condutas ilegítimas destinadas a alcançar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, podendo ocorrer através da ocultação ou alteração de factos ou valores e da celebração de negócios simulados.

As condutas ilegítimas que integram o tipo de fraude fiscal não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a EUR 15.000. Sendo superior, a fraude fiscal é punida na sua forma simples (artigo 103.º do RGIT), a não ser que se verifique uma seguintes situações – caso em que a fraude fiscal é punida na sua forma qualificada (artigo 104.º do RGIT):

1. Quando se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias previstas no n.º 1 do artigo 104.º do RGIT²⁹;

²⁸ Isabel Marques da Silva, 2007, pp. 79 e 118.

²⁹ Tais circunstâncias são as seguintes:

- 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;

2. A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente (artigo 104.º, n.º 2, alínea a) do RGIT); ou
3. A vantagem patrimonial for de valor superior a EUR 50.000 (artigo 104.º, n.º 2, alínea b) do RGIT).

O tipo legal de **falsificação de documentos fiscais**, previsto e punido nos termos do artigo 118.º do RGIT, é uma contra-ordenação tributária³⁰ que visa punir as condutas ilegítimas destinadas a falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes (em concurso aparente com o crime de fraude fiscal) e as condutas destinadas a utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte (com o objectivo de obter vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias).

Encontrando-se o artigo 118.º do RGIT especificamente direccionado para a punição da falsificação de documentos fiscalmente relevantes, importa salientar que a falsificação de outros tipos de documentos (que, por facilidade de exposição, iremos designar de “documentos comuns”) é uma conduta prevista e punível nos termos do artigo 256.º do Código Penal³¹.

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

³⁰ O RGIT consagra dois tipos de infracções tributárias: os crimes e as contra-ordenações (vide, neste sentido, o artigo 2.º daquele diploma legal).

³¹ Pela sua importância, aqui reproduzimos o n.º 1 deste preceito legal: “*Quem, com intenção de causar prejuízo a outra pessoa ou ao Estado, de obter para si ou para outra pessoa benefício ilegítimo, ou de preparar, facilitar, executar ou encobrir outro crime:*

- a) *Fabricar ou elaborar documento falso, ou qualquer dos componentes destinados a corporizá-lo;*
- b) *Falsificar ou alterar documento ou qualquer dos componentes que o integram;*

3.2. O concurso aparente no RGIT – evolução histórica e consagração legal actual

O Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras³² previa o tipo legal de fraude fiscal no respectivo artigo 23.º, mas não previa qualquer tipo legal específico de burla tributária ou de falsificação de documentos fiscais (estes tipos legais de crime eram punidos na sua forma “comum”, isto é, por via da aplicação dos tipos legais de burla e de falsificação de documentos previstos e punidos pelo Código Penal).

Concomitantemente, na vigência do RJIFNA foram várias as querelas doutrinárias e jurisprudenciais suscitadas a propósito da aplicação (ou não aplicação) do carácter especial do RGIT face ao Código Penal, o que assumiu especial relevo nos malogrados processos criminais associados à emissão de facturas falsas.

Ora, o Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 3/2003, de 7 de Maio de 2003³³ veio desempenhar um papel muito importante neste contexto, fixando como Jurisprudência que na vigência do RJIFNA “*não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23º daquele RJIFNA, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente **concurso aparente de normas com prevalência das que prevêm o crime de natureza fiscal***” (nosso sublinhado). Ou seja, nos termos deste Acórdão de Fixação de Jurisprudência, não só deveria considerar-se que o preenchimento dos tipos legais de fraude fiscal, burla e falsificação de documentos se encontravam numa situação de

c) *Abusar da assinatura de outra pessoa para falsificar ou contrafazer documento;*

d) *Fizer constar falsamente de documento ou de qualquer dos seus componentes facto juridicamente relevante;*

e) *Usar documento a que se referem as alíneas anteriores; ou*

f) *Por qualquer meio, facultar ou detiver documento falsificado ou contrafeito;*

é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa”.

³² Doravante, “RJIFNA”, diploma legal aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro que precedeu o RGIT.

³³ Publicado no Diário da República, I Série, 157, de 10 de Julho de 2003.

concurso aparente, como deveria dar-se relevo ao tipo de fraude fiscal, por relação de especialidade.

Mais tarde, com a aprovação e a entrada em vigor do RGIT, o legislador tributário deu, a nosso ver, dois passos importantes na clarificação (em termos de direito positivo) desta questão, uma vez que:

– Consagrou expressamente a especialidade do Direito Penal Tributário face ao Direito Penal Comum; e

– Procedeu à consagração legal das infracções de burla tributária e falsificação de documentos fiscais (a par da fraude fiscal), reconhecendo expressamente que a prática de uma infracção de falsificação de documentos como meio ou como instrumento utilizado para a prática de um crime de fraude fiscal ou de um crime de burla tributária não pode ser punido autonomamente, na medida em que esses tipos legais apenas se encontram numa situação de concurso aparente (e não numa situação de concurso efectivo).

Detenhamos um pouco a nossa atenção nestas duas questões.

No que se refere à relação de **especialidade** do Direito Penal Tributário face ao Direito Penal Comum, assume especial relevância o artigo 10.º do RGIT que com a epígrafe “especialidade das normas tributárias e concurso de infracções” determina que aos responsáveis pelas infracções previstas no RGIT são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza.

Acompanhamos Isabel Marques da Silva e reconhecemos que este preceito legal serve dois fins: “*enunciar o princípio para a resolução do conflito aparente de normas penais – o da especialidade das normas tributárias –, e remeter para a legislação subsidiariamente aplicável, o Código Penal, a matéria do concurso de crimes, sendo, pois, por aplicação das regras do n.º 1 do artigo 30.º do Código Penal*”

que se terá de determinar-se se foram efectivamente cometidas infracções de outra natureza (não tributária)”³⁴.

Neste sentido, e relatando que o propósito de especialidade das normas tributárias relativamente aos tipos incriminadores comuns “mereceu geral aplauso”, Germano Marques da Silva³⁵ confessa a sua incerteza de que esse propósito “tenha sido clara e suficientemente expresso no art. 10.º do RGIT. Por isso que, para evitar eventuais deficiências de redacção daquele artigo, foram acrescentados” o n.º 4 do art. 87.º para a burla tributária³⁶ e o n.º 4 do art. 104.³⁷ para a fraude qualificada, esclarecendo-se que “todas estas normas pretendem deixar clara a especialidade das normas de direito penal tributário”.

Esta relação de especialidade – que apoiamos – tem hoje eco na jurisprudência dos Tribunais Superiores. Como se pode ler no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido a 6 de Fevereiro de 2013 no âmbito do Processo n.º 257/07.6IDPRT.P1, “todos os dados do regime legal, com o amplo apoio da doutrina e da jurisprudência, apontam no sentido de toda a conduta ilegítima que vise a obtenção de vantagens fiscais - isto é, toda a conduta apta a violar bens jurídicos tutelados por normas criminais fiscais - só poder ser sancionada no âmbito das normas de direito criminal fiscal, estando arredada a aplicação das normas de direito penal comum sempre que aquela conduta não vise outros objectivos que não sejam os que aquelas normas visam”.

³⁴ Isabel Marques da Silva, 2007, pp. 69 e 70. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, 2008, p. 117 referem, com relevância, que este preceito legal procede à proclamação formal do carácter especial do RGIT face ao Código Penal, nos casos em que exista um concurso aparente de normas.

³⁵ 2001 B, p. 62.

³⁶ Nos termos do n.º 4 do artigo 87.º do RGIT, “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”.

³⁷ Nos termos do n.º 4 do artigo 104.º do RGIT, “os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito [isto é, quando 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 quando o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro] com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber”.

Não obstante, importa atentar na seguinte circunstância: o n.º 4 do artigo 87.º e o n.º 3 do artigo 104.º excepcionam a impossibilidade de aplicação da regra da consumpção sempre que o tipo legal consumido preveja uma pena mais grave que seja aplicável àquela conduta ilegítima. Ou seja, as penas tipificadas naquelas normas aplicam-se salvo se a lesão do bem instrumental for punida de forma mais grave do que a lesão do interesse tutelado pela norma tributária.

Como explica Isabel Marques da Silva³⁸, estamos perante um caso de subsidiariedade explícita, que encontra o seu exemplo paradigmático no contexto dos processos-crime por “facturas falsas”, em que o crime de falsificação de documento é um meio para o cometimento do crime de fraude fiscal ou de burla.

Por outro lado, e no que se refere ao **concurso aparente** entre a falsificação de documentos fiscalmente relevantes e a burla tributária ou a fraude fiscal³⁹, o Autor do Anteprojecto do RGIT refere que a razão para a consagração legal desta solução “*é clara. Tendo-se ajustado as penas aplicáveis, e nalguns tipos com agravamentos significativos, pareceu que não se deviam punir autonomamente os crimes instrumentais, ainda que o bem jurídico protegido possa ser eventualmente diverso do tutelado pela norma fiscal incriminadora (...). Solução que, aliás, preconizo também para o direito penal comum*”⁴⁰.

Concordamos.

Com efeito, acompanhamos Paulo Pinto de Albuquerque⁴¹ que, pronunciando-se em termos gerais (não especificamente para o campo do direito penal tributário tributário) refere que “*há concurso aparente (consunção) entre o crime de falsificação de documento e o crime de burla ou qualquer outro crime que*

³⁸ 2007, pp. 123 e 124.

³⁹ Que, na parte geral, encontra-se desde logo expresso no n.º 3 do artigo 2.º, nos termos do qual “*Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação*”. Este preceito é especialmente relevante no contexto do tema em análise, considerando que a falsificação de documentos fiscalmente relevantes é uma contra-ordenação, ao passo que a burla tributária e a fraude fiscal são crimes.

⁴⁰ Germano Marques da Silva, 2001 B, p. 62.

⁴¹ Paulo Pinto de Albuquerque, 2010, p. 757.

tenha sido preparado, facilitado, executado ou encoberto por intermédio de documento falso”.

Tal como este Autor, e na senda de Figueiredo Dias⁴², entendemos que estas hipóteses devem ser abrangidas pelo “*critério do crime instrumental ou crime-meio*”, desde que se observem duas considerações fundamentais: “*o acto de falsificação deve ser levado a cabo unicamente no contexto situacional da realização do crime-fim, e de nele esgotar a sua danosidade social; e a de a falsificação constituir já uma parte do ilícito de burla*” ou de fraude fiscal⁴³.

Numa palavra: No âmbito do crime de fraude fiscal e de burla tributária, só há unidade de resolução criminosa quando o processo (ou o meio) de cometer o crime e as pessoas com as quais o crime é cometido (ainda que por largos período de tempo) sejam os mesmos. De outro modo, há pluralidade de crimes, pois são também plurais os modos de execução do crime, que se revelam perfeitamente autónomos⁴⁴.

4. Conclusão

Conforme tivemos oportunidade de expor ao longo da nossa análise, o tema jurídico-penal associado ao concurso entre o tipo legal de falsificação de documentos e os tipos legais de burla tributária e de fraude fiscal (respectivamente) é um tema muito rico, alimentado de forma quase ímpar por evoluções legislativas e por contributos doutrinários e jurisprudenciais que importa analisar a este respeito.

Da nossa parte, e conforme tivemos oportunidade de denotar ao longo da nossa exposição, entendemos que perante a existência de uma unidade de resolução criminosa é imperativa a conclusão de que estamos perante um concurso aparente (e não efectivo) de normas criminais.

⁴² Figueiredo Dias, 2007, p. 113.

⁴³ No mesmo sentido, Figueiredo Dias e Costa Andrade, RPCC, pp. 95 e 96 e Helena Moniz 2000, pp. 465 a 467.

⁴⁴ Neste mesmo sentido, *vide* o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido a 19 de Fevereiro de 2014 no âmbito do Processo n.º 1048/08.2TAVFR.P4.

Também nós, tal como Figueiredo Dias, Helena Moniz e Paulo Pinto d'Albuquerque, defendemos um critério fundado no *sentido de ilicitude jurídico-penal do comportamento global do agente* como centro nevrálgico da distinção entre a unidade e pluralidade de crimes.

Os meios não justificam os fins. Mas são os meios que suportam o fim, que o condicionam, que o elevam até à sua concretização. Se o meio existe, tão-somente, como forma de concretizar um fim, então o meio haverá de se revelar, meramente, como um factor subsidiário ou dependente do sentido global da conduta – sendo este sentido que, em si mesmo, revela um sentido de ilícito dominante ou principal que deverá ser punido.

Nesta medida, se a falsificação faz parte da resolução criminosa que conduziu à prática do crime de burla tributária ou de fraude fiscal, então o comportamento global é dominado por um único sentido autónomo de ilicitude. Nessa medida, a falsificação integra de forma inexorável a burla ou a fraude, não podendo, como referia o Conselheiro Bernardo Guimarães Fisher de Sá Nogueira no voto de vencido aposto no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2000, “*ser autonomizada, em relação [aos crimes] de que faz parte, sob pena de violação do princípio constitucional de non bis in idem*”.

Sendo este o critério que hoje funda as soluções de especialidade e de consumpção erigidas no RGIT, manifestamos igualmente a nossa concordância com essas soluções. Nessa medida, lamentamos que as soluções consagradas no RGIT não tenham reflexo ao nível do entendimento jurisprudencial neste contexto no seio do Direito Penal Comum – não só porque as alterações legislativas mais recentes parecem indicar nesse sentido (em particular, as alterações introduzidas na Lei n.º 59/2007 no tipo legal de falsificação de documentos) mas, também, porque uma alteração a esse nível teria importantes reflexos ao nível da unidade do sistema jurídico-penal.

Bibliografia Essencial

- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de (2010), “Comentário do Código Penal à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, 2ª edição actualizada, Universidade Católica Portuguesa
- ANDRADE, João Costa (2009), “Da Unidade e Pluralidade de Crimes”, Coimbra
- CORREIA, Eduardo (1963), “A teoria do concurso em direito criminal: a unidade e pluralidade de infracções; caso julgado e poderes de cognição do juiz”, Coimbra, Almedina
- CORREIA, Eduardo (1993), “Direito Criminal - Tomo II”, Livraria Almedina, Coimbra
- FERREIRA, Manuel Cavaleiro de (1992), “Lições de Direito Penal, Parte Geral I (A Lei Penal e a teoria do crime no Código Penal de 1982)”, Lisboa: Editorial Verbo, 4.ª Ed.
- FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções)”, RPCC, Ano 6, fascículo 1
- FIGUEIREDO DIAS (2007), “Direito Penal, Parte Geral – Tomo I”, Coimbra Editora, 2ª edição
- FIGUEIREDO DIAS (2009), “Direito Penal, Parte Geral – Tomo II”, Coimbra Editora, 2.ª edição
- MARQUES DA SILVA, Germano (2009), “Direito Penal Tributário – Cátedra Professor Doutor António de Sousa Franco”, Lições policopiadas ao ano escolar 2009-2010 do Mestrado em Direito Penal na Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa, Fevereiro de 2009
- MARQUES DA SILVA, Germano (2001 A), “Direito Penal Português, Parte Geral, Tomo I – Introdução e Teoria da Lei Penal”, Verbo Editora, 2.ª Edição Revista

- MARQUES DA SILVA, Germano (2001 B), “Notas sobre o regime geral das infracções tributárias” in *Direito e Justiça – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa*, Volume XV, Tomo II
- MARQUES DA SILVA, Isabel (2007), “Regime Geral das Infracções Tributárias”, *Cadernos IDEFF*, n.º 5, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007
- MENDES, Ana Raquel Soares Mendes (2013), “Crime continuado e concurso de crimes: a relevância jurídico-penal da culpa e da liberdade na legitimação do discurso criminalizador da continuação criminosa”, *Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
- MONIZ, Helena (2000), “Burla e Falsificação de Documentos: Concurso Real ou Aparente?”, *Anotação ao Assento 8/2000 do STJ de 4 de Maio*, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 10, Fasc. 3, Coimbra
- MONIZ, Helena (2011), “Falsificação de Documentos e Burla: Unidade ou Pluralidade de Sentidos Autónomos de Ilicitude?”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 21, nº2, Coimbra Editora
- MONTEIRO, Cristina Líbano (2015), “Do concurso de crimes ao “concurso de ilícitos” em direito penal”, Almedina
- MOUTINHO, José Lobo (2005), “Da unidade à pluralidade dos crimes no Direito Penal Português”, Lisboa
- LOPES DE SOUSA, Jorge e SIMAS SANTOS, Manuel (2008), “Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado”, 4.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa
- VINAGRE, Nuno (2011), “Da Reforma Dogmática do Concurso de Crimes. O Repensar à Luz do Complexo Sistema Dialéctico entre o Crime de Coacção Sexual e o Crime de Violação”, Coimbra Editora