

Do crime de fraude fiscal: em particular o uso de faturas falsas em casos práticos

André Teixeira dos Santos

Juiz de Direito

Mestre em Direito

I. O PROBLEMA

1. A perceção da lesividade da criminalidade fiscal tem desembocado num movimento gradual de consciencialização da sociedade para os efeitos nefastos sofridos pelas contas públicas e no pôr em causa os papéis cometidos ao Estado, que se vê privado de quantias consideráveis, além de introduzir desigualdades entre os cidadãos cumpridores e aqueles que fogem ao Fisco¹. A complexidade do tipo legal da fraude fiscal tem dificultado a tarefa ao aplicador do Direito, que tem encetado, por vezes, soluções que se afastam do tipo de garantia, ao arrepio do princípio da legalidade, faltando nesses arestos uma visão de conjunto, tomando-se o crime numa perspetiva parcelar e lacunar², ou afirmando-se como estando verificado aquilo que carece de ser demonstrado. O momento da consumação do crime encerra a dupla valência de, por um lado, permitir, a partir daí, perseguir criminalmente o autor do crime e, por outro, coerentemente, desencadear o início da contagem do prazo de prescrição. Logo, quando num acórdão se afirma que o prazo de prescrição do crime de fraude fiscal por faturas falsas começa a correr a partir da data da emissão das faturas, o Colendo Coletivo do Tribunal Superior deverá interrogar-se se é legalmente permitido às autoridades estatais perseguir o

¹ Para uma síntese da evolução da eticização do Direito Penal Secundário e do Direito Penal Económico, no qual se insere o Direito Penal Fiscal, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal. Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, págs. 15-19 e 88-91.

² Chamando a atenção para esse perigo, clamando a falta de articulação entre decisões inseridas num sistema, BERND SCHÜNEMANN, *Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídica-penal alemana*, Bogotá: Centro de Investigaciones de derecho penal y filosofía del Derecho, 1996, pág. 52.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

infrator nesse mesmo momento. Se a resposta for negativa, a afirmação quanto à prescrição encontra-se logicamente viciada.

Por outras, o presente estudo tem como objeto responder à questão de saber a partir de que marco temporal o prazo de prescrição do procedimento criminal por fraude fiscal começa a correr, com especial destaque para o crime qualificado por faturas falsas. A solução deste problema passa por saber a partir de que momento o crime se considera formalmente consumado, pois será com base nesse evento que se poderá proceder à perseguição do crime.

II. O CRIME DE FRAUDE FISCAL-BREVE EXCURSO

2. O tipo legal está construído como contendo uma definição daquilo que se proíbe: a fraude fiscal; ressaltando da expressão «tipificadas no presente artigo» a restrição do universo de comportamentos passíveis de assumir as feições do crime em questão. O legislador delimita esse universo mediante o uso de três critérios, embora a circunscrição do que é proibido careça de se recorrer ao ordenamento jurídico-tributário. Se é verdade que a ilicitude está completamente enunciada no tipo legal, obedecendo às garantias exigidas pelo princípio da legalidade³, a concretização das condutas que podem constituir fraude fiscal é feita por leis extrapenais.

Como pedra de toque de toda a incriminação temos a relação jurídico-tributária subjacente. Essa relação tem como sujeito ativo a Administração Fiscal e como sujeito passivo o contribuinte que está adstrito, juntamente com a obrigação principal constituída pela prestação tributária, a deveres de lealdade e de informação para com o primeiro.

³ Sobre o tema, cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 139-152.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Os deveres acessórios, cuja violação constitui os comportamentos típicos previstos nas alíneas do artigo 103.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias⁴, têm em vista o apuramento do conteúdo da prestação tributária.

Aquilo que confere ao comportamento típico suficiente desvalor para o transformar em um ilícito penal, distinguindo-o de um mero ilícito contraordenacional, e confere unidade ao tipo, formulado em termos bastante complexos, é a (potencial) afetação de uma realidade genuinamente tributária, central em todo o sistema fiscal: a *contribuição fiscal*. O comportamento punido penalmente não traduz *per se* uma singela violação de um dever tributário, mas encerra em si algo mais grave — uma ofensividade da contribuição fiscal —, daí merecer tutela penal.

3. O primeiro dos critérios utilizado pelo legislador para delimitar o universo das condutas típicas encontra-se no próprio corpo do n.º 1 do artigo 103.º: «...que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária...». Esta cláusula encerra uma condição *sine qua non* da prática do crime, pois se não se verificar no caso concreto, a consequência inevitável reside na não verificação do crime de fraude fiscal. Condição que consiste em a conduta típica estar direcionada para alcançar um dos seguintes objetivos: a «não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias».

Os aludidos objetivos têm em comum afetar, em última análise, a prestação tributária⁵ devida pelo contribuinte, pois vão desde a não ocorrência da liquidação do tributo — do impedir a realização do «acto administrativo pelo qual se apura o

⁴ Doravante, as disposições normativas sem indicação do diploma legal a que pertencem referem-se ao RGIT.

⁵ O conceito de prestação tributária encontra-se expressamente enunciado no artigo 11.º, alínea a).

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

montante do imposto devido, através da aplicação da taxa à matéria colectável»⁶ —, até ao não pagamento do mesmo, passando pela sua não entrega. O legislador quis prever todas as formas de afetação das receitas tributárias; assim, previu no final do corpo do artigo 103.º, n.º 1, uma cláusula geral que pretende abranger tudo o que não esteja compreendido na obtenção indevida de benefícios fiscais, de reembolsos ou pagamento de menos imposto, como resulta do uso do pronome indefinido «outras». Em suma, esta cláusula tem como conteúdo a obtenção indevida de um proveito financeiro, patrimonial⁷, que é passível de provocar a diminuição de receitas tributárias, pelo que o comportamento típico deverá ter como objetivo a redução do valor dos montantes que, na realidade, o Estado poderia arrecadar, ou melhor, a redução do *quantum* devido ao Estado por efeito de um tributo. Todavia, esse proveito não tem de chegar a ocorrer, podendo a fraude ser detetada pela Autoridade Tributária antes de aquele se consolidar na esfera jurídica do seu beneficiário. Como se retira do uso do vocábulo «visem»⁸, as

⁶ ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares anotado*, Coimbra: Instituto Superior de Gestão, 1999, pág. 387.

⁷ No texto não desenvolvemos as várias possíveis conceções de património, dado o seu carácter pecuniário ser evidente na incriminação e suficiente para proceder à interpretação da norma penal. Todavia, não olvidamos que o conceito de património pode assumir várias formas que vão desde a económica até à jurídica, passando pela económico-jurídica. Sobre o tema, cf., por todos, apresentando um conceito eclético próprio, próximo da noção económico-jurídica, ALMEIDA COSTA, “Comentário ao artigo 217.º do Código Penal”, in AA.VV., *Comentário Conimbricense do Código Penal*, II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, págs. 277 e segs.. Cf. também MARIA FERNANDA PALMA/RUI PEREIRA, “O crime de burla no Código Penal de 1982-95”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* (1994), pág. 330; J. SOUSA E BRITO, “A burla no artigo 451.º do Código Penal — Tentativa de sistematização”, *Scientia Iuridica* (1983), pág. 159.

⁸ O papel da expressão “visem” na economia do tipo não tem tido acolhimento unânime na doutrina. Alguns Autores interpretam-na como sendo elemento integrante do tipo subjetivo, reveladora da exigência de uma “*intenção específica*” por parte do agente — “crime de intenção” (*Absichtsdelikt*) ou “de tendência interna transcendente” —, consubstanciadora dum crime de resultado cortado (*kupiertes Erfolgsdelikt*), JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal* 1 (1996), págs. 101-105; reafirmado em MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A Fraude Fiscal-Dez anos depois, ainda um crime de resultado cortado?”, *Revista de Legislação e Jurisprudência* 3939 (2006), págs. 326-352. Já AUGUSTO SILVA DIAS afirma que encerra a exigência de a conduta revelar uma aptidão objetiva para provocar a lesão do erário público — a diminuição das receitas fiscais, ou a obtenção de um reembolso ou de um benefício fiscal indevidos —, e não a sua efetiva lesão, traduzindo a previsão de um *crime de perigo concreto* (“Crimes e contraordenações fiscais”, in AA.VV., *Direito penal*

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

condutas tipificadas têm de ser idóneas a provocar a fraude fiscal, tendo o agente representado essa idoneidade e, pelo menos, tendo-se conformado com esta. A mera violação de deveres jurídico-tributários não traduz, só por si, qualquer perigo para o bem jurídico⁹. É o requisito da *idoneidade* que confere ofensividade à conduta proibida, que faz surgir um perigo de lesão para o bem jurídico¹⁰. No fundo, o carácter insidioso da fraude fiscal reside em levar a cabo os comportamentos previstos nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º de forma *idónea* a provocarem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias¹¹. Destarte, trata-se de um *crime de execução vinculada*¹², configurando as condutas

económico e europeu: textos doutrinários, II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pág. 457). No Ac. n.º 3/2003, do STJ, de 7.5.2003 (LOURENÇO MARTINS), *Diário da República* de 10.7.2003, pág. 3906, parece acolher-se esta última posição na medida em que aí se considera ser pertinente a crítica à construção de Figueiredo Dias e Costa Andrade tecida por Augusto Silva Dias. Sobre o tema, com menções ao Direito Comparado, concluindo na forma sintetizada no texto, vide, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 131 e ss.

⁹ O mencionado elemento da idoneidade torna atípica a conduta de na declaração de rendimentos se indicar um estado civil incorreto, ainda que tal desconformidade consubstancie motivo de rejeição da declaração, Ac. TRL de 13.11.2018, processo n.º 2980/15.2T9CSC-A-5, disponível em www.dgsi.pt, como todos os arestos que se irão citar.

¹⁰ No ordenamento jurídico-penal transalpino, a ofensividade é conferida mediante a objetivação do escopo subjacente ao crime e previsto nos tipos legais. Por outras palavras, a Itália foi palco de uma reforma do Direito Penal Tributário levada a cabo pelo Decreto Legge 74, de 10.3.2000, substituindo a Legge 516/1982, denominada correntemente de «manette agli evasori». A reforma foi influenciada por um esforço legislativo de «limitar a aplicação da sanção penal a factos que ofereçam relevante ofensividade relativamente aos interesses do erário», PAOLO ALDROVANDI, “Articolo 11”, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, Pádua: Cedam, 2001, pág. 352 (tradução nossa). O regime anterior era marcado pela incriminação das chamadas condutas *prodrómicas*, violações formais frequentemente de modesta gravidade, que se revelaram infrutíferas para o combate à fraude e evasão fiscais. Os novos crimes tributários, com escassas exceções, elegem a evasão como ponto essencial do desvalor penal. Assim, por exemplo, no crime de “declaração fraudulenta mediante uso de faturas ou outros documentos para operações inexistentes”, previsto no artigo 2.º do referido diploma, a dimensão de ofensividade, e conseqüente abandono do ilícito prodrómico, reside em remeter o momento da consumação do crime para a apresentação da declaração fiscal que contém inscritos elementos fictícios que foram também registados na escrita contabilística. A mera detenção de faturas falsas ou outros documentos que sirvam de substrato a operações inexistentes não chega para a verificação do crime.

¹¹ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 75-76 e 214-215.

¹² Em sentido diverso, sustentando tratar-se de um crime de execução livre em que as circunstâncias legais previstas no tipo seriam meramente exemplificativas, RICARDO CATARINO/N. VICTORINO,

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

enunciadas nas aludidas alíneas o segundo critério utilizado pelo legislador para delimitar o crime de fraude fiscal. *Id est*, qualquer um dos comportamentos indicados nas referidas alíneas tem de visar, ser idóneo¹³ a atingir, um dos objetivos referidos no corpo do n.º 1 do artigo 103.º. Mas o conteúdo da conduta típica tem de se reconduzir a uma das expressamente prevista nas citadas alíneas. Este segundo critério especifica o conteúdo das condutas típicas excluindo, por conseguinte, quaisquer outras¹⁴. Está-se, pois perante um caso de “normas com mais de uma fattispecie” ou de “normas mistas alternativas” (*alternative Mischgesetze*). Isto é, o tipo prevê mais do que uma fattispecie sendo todas elas equivalentes, daí que a conduta criminosa possa consistir cumulativamente, por exemplo, num comportamento da alínea a) e outro da alínea b) do n.º 1 do artigo 103.º que o agente só terá praticado um único crime, desde que aqueles se reportem ao mesmo imposto e período de tributação. Deste modo, afasta-se das “disposições com mais de uma norma” ou “normas mistas cumulativas” (*kumulative Mischgesetze*), em que cada conduta consubstanciaria um crime, dando lugar, por conseguinte, a uma pluralidade de crimes¹⁵. Por exemplo, se o agente declarar uma operação inexistente na declaração de IRC e na declaração de IVA, usando a mesma fatura falsa, estará a praticar em concurso real dois crimes de fraude fiscal, um por cada imposto. Daí que no n.º 3 do artigo 103.º se explicita que os valores relevantes são os que constam de cada declaração e não em todas as declarações respeitantes

Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, Viseu: Vislis, 2004, pág. 549; NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, pág. 237; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infracções Fiscais (não aduaneiras)*, Coimbra: Almedina, 1995, pág. 89.

¹³ O crime de fraude fiscal é um crime de perigo abstrato-concreto, mais concretamente, de aptidão, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 222-227; Acs. TRP de 5.2.2020 e de 16.11.2022, processos n.ºs 1047/08.4TAVFR-F.P1 e 2362/20.4T9AVR.P1, em que expressamente se adere à nossa posição.

¹⁴ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 75-76.

¹⁵ Com posição idêntica em relação ao crime de «occultamento o distrusione di scritture contabili» (artigo 10.º do Decreto Legge 74/2000), cf. CERQUA, “Articolo 10”, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria...*, pág. 316. Chamando a atenção para no crime de «dichiarazione infedele» (artigo 4.º, do citado Decreto Legge) poder suceder que as declarações dos impostos diretos e do IVA constem de um único documento, mas que essa unicidade física e documental não impede que haja um concurso real de crimes — um atinente a cada imposto, LANZI, “Articolo 4”, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria...*, pág. 210.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

ao mesmo período tributário. Tanto mais que a contribuição fiscal afetada é diversa, numa afeta-se o IRC, noutra o IVA, não se podendo falar em unicidade da conduta¹⁶. Do mesmo modo, a simulação do preço num contrato de compra e venda para o vendedor lograr a cobrança de menor imposto ao nível de IRS, na categoria G (mais-valias), e o comprador um valor inferior quanto a IMT, ainda que a conduta surja praticada em conluio, não estamos perante uma ação que preencha um único crime, mas sim uma ação que traduz a prática de dois ilícitos. A intenção de cada agente do crime é obter para si uma vantagem fiscal ilegítima ainda que para tal tenha de contribuir para que o outro contratante obtenha igualmente uma vantagem. Intenção que não se esgota na celebração do negócio simulado, ocultando-se com este o verdadeiro valor da transação, mas sim no verdadeiro comportamento típico que não se confunde com o negócio simulado. Neste caso, a conduta típica reside na declaração a quem emite a guia para pagar o IMT do valor do preço, ficando o crime consumado com essa declaração, e na remessa/entrega da declaração de IRS na qual se indique como valor da transação

¹⁶ O afirmado no texto tem também implicações ao nível do elemento subjetivo. Estando em causa declarações distintas por impostos diversos, a apresentar em momentos distintos, pela natureza das coisas, não se estará perante uma única resolução criminosa, ficando, pois, desde logo, afastada a prática de um único crime, ainda que se esteja perante, por exemplo, várias declarações de IVA subsequentes. Chegando à mesma conclusão, Ac. TRP de 28.9.2011, processo n.º 67/09.6IDPRT.P1. Sublinhando que é violador do estrito cumprimento do julgador à lei não considerar, no domínio da criminalidade tributária, que o número de crimes efetivamente cometidos, em autoria imediata, se afere pelo número de prestações tributárias a que se encontre legalmente vinculado — o próprio, ou o contribuinte seu representado (*maxime* quando se trate de pessoa coletiva) —, definidas pela concernente legislação, atinentes a IVA, IRS, IRC, IEC – IABA/ISP/IT, etc., a cuja sonegação — mormente por fraude ou indevida retenção (no caso do abuso de confiança) — se proponha e determine, face ao disposto no n.º 3 do artigo 103.º, Ac. TRC de 30.11.2011, processo n.º 135/03.8IDAVR.C1.

Coisa diversa, que não cabe no âmbito deste estudo, é saber se poderá ser um crime continuado. Subscrevendo posição contrária, entendendo se estar perante um único crime, não obstante o imposto que se visou afetar com a conduta respeitar a dois impostos distintos (IVA e IRC), Acs. TRP de 11.4.2012 (com voto de vencido) e TRC de 27.11.2019 (parecendo não ponderar que as mesmas faturas empregues em relação a impostos diversos visam resultados não coincidentes, mas atingir a receita tributária em relação a cada tributo, implicando declarações diversas que traduzem condutas diferentes, com momentos de prática diversos que reclamam, necessariamente, uma renovação do desiderato delitivo por reporte a contribuições fiscais diversas, que afastam uma situação de violação do princípio *ne bis in idem*), processos n.ºs 43/07.3IDPRT.P1 e 41/16.6IDCTB.C1.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

um montante inferior ao real¹⁷. Se a Administração Fiscal descobrir a simulação antes de ter lugar o preenchimento e envio (ainda que informaticamente) da declaração de IRS, não se poderá falar em crime de fraude fiscal por reporte a esse imposto¹⁸. Até esse momento, o sujeito passivo pode optar por não fugir à verdade no que concerne à sua situação tributária, ainda que não denuncie explicitamente a simulação. No fundo, estamos perante diversas contribuições fiscais afetadas pela conduta, que não se esgota no negócio simulado — que por si só não é idóneo a causar qualquer vantagem fiscal, antes carecendo dos mencionados comportamentos declarativos, sem os quais não haverá qualquer aptidão da conduta para causar uma diminuição da receita tributária. Daí que se esteja perante dois crimes, não sendo, pois, passível de se somar as duas vantagens (a de IMT e a de IRS) para efeitos de preenchimento da cláusula dos 15.000€ (artigo 103.º, n.º 3)¹⁹.

4. Por fim, o terceiro critério de delimitação do universo das condutas típicas encontra-se plasmado no n.º 2 do artigo 103.º reservando para o crime a potencialidade de obtenção duma vantagem patrimonial não inferior a 15.000€²⁰.

¹⁷ Subscrevendo esta nossa posição, Ac. TRE de 17.4.2012, processo n.º 76/05.4IDFAR.EI.

¹⁸ Em sentido contrário, situando, por reporte a IRC, o momento relevante de consumação a celebração do negócio simulado sem tecer qualquer consideração no que toca à relevância dada pelo Código de Imposto sobre Pessoas Coletivas à declaração espelhar a simulação para que a conduta possa ser apta a atingir o resultado típico, ainda que não se venha a concretizar no caso concreto, como se a realidade fiscal subjacente à previsão do crime fosse alheia ao tipo legal, Acs. TRC de 16.11.2011 e 12.9.2012, processos n.ºs 954/02.2JFLSB.C1 e 379/07.3TAILH.C1.

¹⁹ Com posição diferente, mas não ponderando a argumentação e perspetiva da situação fáctica vertida no texto, Ac. TRG de 25.6.2019, processo n.º 40/12.7IDVRL.G2, e no âmbito do RJFNA, Ac. TRP de 23.6.2021, processo n.º 159/04.8IDAVR.P1.

²⁰ A vantagem patrimonial de 15000€ constitui um elemento do tipo de ilícito. Todavia, daí não decorre que a mesma tenha necessariamente de vir a ocorrer, podendo, *v.g.*, o Fisco detetar a fraude antes disso. A perigosidade inerente à conduta proibida é objetivada pelo valor de 15000€ sem que o tipo exija que o perigo venha efetivamente a verificar-se, mas permitindo que seja objeto de um juízo negativo, ou seja, que o comportamento proibido não seja idóneo a provocar uma vantagem patrimonial igual ou superior a 15000€. Como em todos os crimes de perigo abstrato-concreto, este último aspeto, ao contrário do que sucede com os crimes de perigo abstrato puros, concretiza um pouco o perigo sem, todavia, o tornar em crime de perigo concreto, dado que não é exigido que se verifique *in casu*, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 229-250. No mesmo sentido, GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, *Direito e Justiça* vol.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Para se calcular a vantagem patrimonial ilegítima terá de se recorrer, necessariamente, às normas fiscais que regulam o imposto²¹. Havendo concurso real de crimes na situação aventada no ponto anterior, não se poderá somar a vantagem ilegítima pretendida com o crime por reporte a impostos diversos ou declarações diversas para aferir a ultrapassagem do limiar dos 15000€. Pense-se no uso de várias faturas falsas por uma empresa que se encontra adstrita a apresentar declarações periódicas de IVA mensais. Se em cada um desses períodos mensais a vantagem não ultrapassar os 15000€, não haverá crime de fraude fiscal, ainda que tudo somado o supere. Tal sucede por força do mencionado n.º 3 do artigo 103.^{o22}. Logo, não faria sentido somar a vantagem mensal de IVA com a de IRC que é anual²³, nem se concluir que estamos perante um só crime de fraude (sem prejuízo da figura do crime continuado²⁴), se em relação a cada declaração o referido limiar for transposto²⁵. A conduta proibida prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 103.^o

XV, Tomo 2 (2001), págs. 64-65, *Direito Penal Tributário: sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, pág. 234; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, págs. 302 e segs., “O Limiar Mínimo de Punição da Fraude Fiscal Qualificada: Entre Duas Leituras Jurisprudenciais Divergentes”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal* 4 (2011), págs. 630-632; Ac. TRP de 9.11.2016, processo n.º 438/10.5IDPRT.P1.

²¹ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, pág. 87.

²² Assim também, Ac. TRP de 28.9.2011, processo n.º 67/09.6IDPRT.P1.

²³ Diversamente, Ac. TRP de 18.12.2018, processo n.º 3459/16.0T8VFR.P1.

²⁴ Destacando que a continuação criminosa não se confunde com a unidade criminosa, em que toda a conduta relevante integra a prática de um único crime, Ac. TRE de 26.11.2013, processo n.º 25/08.8IDSTB.E1.

²⁵ A posição expendida no texto poderá levar a que se equacione o que sucede em caso de comparticipação, em que um sujeito emite várias faturas falsas por transações inexistentes para sujeitos diversos usarem nas suas declarações fiscais. Que solução tomar se, em relação a cada um destes últimos sujeitos, as faturas não forem suscetíveis de ultrapassar o limiar dos 15000€ por declaração, mas tendo em conta a totalidade das declarações, no mesmo período tributário, já ultrapassar? Respondemos, *cum grano salis*, que o critério operativo não passa por saber se há ou não conluio entre todos os sujeitos porquanto os vários sujeitos utilizadores não contribuem em nada para a posição do outro. A única pessoa que contribui para que todos possam, eventualmente, defraudar o Fisco é o emitente das faturas. Em relação a este, uma vez que emitir e entregar a fatura, só por si, não tem a virtualidade de consumir o crime, antes dependendo da ação do indivíduo que se encontra adstrito ao dever fiscal de apresentar a declaração de a usar, parece que a sua sorte quanto à responsabilidade jurídico-penal passa por saber se desse uso resulta ou não a prática do crime. Concluindo-se que cada sujeito passivo que utilizou as faturas, nesse momento de utilização, não poderia lograr obter uma vantagem ilegítima superior ou igual a 15000€, logo, não

Do crime de fraude fiscal:

em particular o uso de faturas falsas em casos práticos

André Teixeira dos Santos

consiste naquelas situações em que com a celebração do negócio simulado se transmite, simultaneamente, à Administração Fiscal o facto tributário que faz acionar a norma de incidência em moldes defraudatórios, que não se confunde com o efetivo lograr duma diminuição da receita tributária. Nas outras situações, em que tal acionar somente ocorre com a emissão de declaração a efetuar em momento posterior e não contínuo, o facto típico consistirá nessa declaração e reconduzir-se-á o comportamento proibido à segunda parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 103.º. Neste grupo de casos não estará preenchida a citada alínea c) desde logo por faltar à conduta a idoneidade para atingir o resultado diminuição de receita tributária²⁶. A hipótese da simulação do valor da compra e venda é

consubstanciando a sua conduta um crime de fraude fiscal, esta fábrica de papel, usando um termo disseminado na doutrina italiana que se tem debruçado sobre a temática, não poderá ver a sua posição agravada somando-se todas as faturas que emitiu para sujeitos diversos. A centralização em si de produtor de faturas falsas, se não se verificar outro ilícito no caso concreto, será tomada em linha de conta na responsabilidade contraordenacional, correspondendo a um ilícito cada período contributivo e por cada sujeito subscritor da declaração fiscal. Esta situação é diversa daquela em que o titular da declaração fiscal é a mesma pessoa, mas os emitentes das faturas são pessoas distintas. Aqui já releva o conluio entre os vários intervenientes, mormente saber se, no momento em que emitiram a fatura e a entregaram ao sujeito passivo, sabiam da existência das faturas falsas emitidas pelos outros ou que iriam ser emitidas e usadas. Na afirmativa, ainda que a função desempenhada por cada emitente não fosse idónea a atingir o limiar dos 15000€, o conluio, que poderá ser tácito, já abrange um resultado do tipo apurado mediante o somatório de todas as faturas atinentes ao mesmo período declarativo. Em suma, enquanto na primeira hipótese, face à formulação do tipo legal, o resultado encontra-se ancorado em cada declaração e, por conseguinte, não será de somar cada uma, ainda que tenha como vértice o mesmo emitente das faturas para sujeitos diversos, na segunda situação o resultado típico reporta-se à soma de todas as faturas, pelo que havendo conluio todos os sujeitos que emitiram faturas praticaram em coautoria o crime de fraude fiscal, não afastando tal conclusão o facto de as faturas, isoladamente consideradas, não serem aptas para ultrapassar o resultado dos 15000€. Tendo em conta a primeira situação, a jurisprudência transalpina mudou a sua posição, ao arrepio da doutrina maioritária, passando a considerar que a falsificação material, não obstante o legislador enunciar as faturas falsas como abrangendo “operações inexistentes”, preencher o tipo previsto no artigo 2.º do Decreto Legge 74, de 10.3.2000, que não impõe qualquer limite quantitativo, por não ser passível de, no caso concreto, as faturas falsas, por referência a cada sujeito passivo que as utilizou, fazerem ultrapassar o limite de punibilidade vertido nos artigos 3.º e 4.º desse diploma, cf., criticamente, PAOLO ALDROVANDI, “La nozione di «fatture o altri documenti per operazioni inesistente» nel diritto vivente ed il «nuovo volto» del diritto penale tributario”, *L'Indice Penale* 2 (2012), pág. 220.

²⁶ Afirmando o oposto, mas sem parecer curar o explicitado no texto e analisando a verificação de todos os elementos do tipo no caso concreto e parecendo confundir negócio simulado com fatura simulada, RUI CORREIA MARQUES, “Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas”, *Revista do Ministério Público* 157 (2019), pág. 111. Uma fatura não espelha qualquer declaração negocial, mas tão-só um documento que pode provar a existência dum contrato, não

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

paradigmática do ora afirmado. Enquanto a declaração do valor do preço para efeitos de cálculo do IMT quase coincide cronologicamente com a celebração do negócio simulado, não podendo legalmente este último ter lugar sem que se comprove o pagamento do imposto, logo a fraude ao nível do IMT reconduz-se à alínea c), já ao nível da fraude em sede de IRS, declarando um valor de venda inferior ao real para se lograr menos mais-valias e consequentemente diminuir o montante desse imposto, se situa no universo da segunda parte da alínea a). No momento da celebração do negócio simulado, não existe qualquer aptidão dessa conduta para atingir uma diminuição de IRS. Ainda que a Administração Fiscal não tome consciência dessa simulação, nesse momento, sem que seja preenchida e remetida a declaração de rendimentos, não existe qualquer modificação ao nível do IRS. A conduta que torna apto tal desiderato, preenchendo o corpo do n.º 1 do artigo 103.º, consiste na entrega de declaração de IRS pelo vendedor em que se indica como valor da venda um montante inferior ao real. Assim, se após o negócio simulado o vendedor não entregar a declaração ou não fizer constar desse ato a venda, o negócio simulado não tem a virtualidade de influir no montante do imposto. Do mesmo modo, se o vendedor resolver preencher a declaração com o valor correto da venda, o negócio simulado em nada altera essa declaração, não havendo qualquer crime, nem ao nível da tentativa por esse negócio em si não fazer

tendo a potencialidade de revestir a forma de negócio jurídico. Este último poderá ser oral e consistir no acordo de se verter na fatura elementos que divergem da realidade, mas não se confunde com a própria fatura na qual são somente indicados componentes do negócio, como o preço e aquilo que se forneceu ou prestou sem conter, por exemplo, a menção de que *A* transmitiu a *B* que queria comprar-lhe 100 Kilos de cebolas pelo preço unitário de 1€, tendo este último retorquido que lhe vendia por esse preço a mercadoria solicitada nas condições combinadas entre as partes. Daí que uma fatura cujo conteúdo é simulado, inclusive tendo subjacente uma operação inexistente, não espelha um negócio simulado que é transmitido à Administração Fiscal com o intuito de se lograr uma diminuição do imposto devido, mas apenas consiste num documento comercial que tem como fim *provar* a existência do negócio subjacente. A inexistência do negócio poderá não relevar para efeitos da citada alínea c) por depender dum ato ulterior, como seja a sua inscrição em declaração fiscal, constituindo, pois, nesta situação, a declaração mendaz o verdadeiro facto proibido pela incriminação.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

parte do cálculo do imposto — não influenciando na sua liquidação ou apuramento — , mas sim a revelação ao Fisco do valor da venda.

5. Voltando ao segundo critério, as condutas tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º podem ser organizadas em quatro grupos²⁷: (i) na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração; (ii) na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; (iii) na ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária; e (iv) na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Todos os quatro grupos têm em comum serem comportamentos que, de alguma forma, *têm de ser manifestados* perante a Administração Fiscal de modo a que a conduta fraudulenta seja exteriorizada de forma idónea a fornecer informações mendazes àquela ou a fazê-la crer que não existem dados novos que modifiquem a situação tributária do sujeito passivo.

Cotejando estes elementos com o objeto de estudo, conclui-se que se o rendimento não for tributável²⁸, ainda que possa vir a prejudicar o Erário público, fica, desde logo, arredada a suscetibilidade de a sua ocultação/não declaração configurar um crime de fraude fiscal.

Por seu turno, a omissão poderá ser total — *v.g.*, nenhuma declaração é apresentada²⁹ — ou parcial, na medida em que seja necessária a declaração desse rendimento ou respetiva inscrição em documentação, a par de outros rendimentos

²⁷ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *op. cit.*, págs. 215-221.

²⁸ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, “Rendimentos de proveniência ilícita e sua (in)susceptibilidade de serem objecto do crime de fraude fiscal”, *Revista do Ministério Público* 169 (2022).

²⁹ Sobre a comissão por omissão do crime, cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 197-212.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

não ocultados. Donde, para fazer operar a cláusula dos 15.000€ não será necessário que um determinado rendimento omitido gere uma poupança fiscal na ordem desse valor, antes carecendo de se apurar quais as condutas típicas praticadas no período da declaração de imposto em causa, reportem-se ou não a rendimentos ilícitos. Inclusive, o seu preenchimento poderá resultar da cumulação de ocultação de rendimentos lícitos com ilícitos, ou seja, no âmbito duma atividade legítima em que se praticaram ilícitos que geraram receita tributável³⁰.

6. No corpo do n.º 1 do artigo 103.º surge como central a *prestação tributária* cujo conceito encontra-se no próprio diploma do RGIT³¹ que prevê no artigo 11.º, alínea *a*), uma definição de como sendo «os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária». Daqui decorre, repita-se, que o crime tem subjacente a existência de uma relação jurídico-tributária.

É de realçar que mesmo quando o objetivo da conduta típica consiste na obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou de outra vantagem patrimonial que seja suscetível de causar diminuição das receitas tributárias é patente a afetação do valor do tributo devido pelo contribuinte. Na verdade, decompondo cada um destes objetivos, chegamos a essa conclusão, pois, o substantivo *obtenção* significa «ação, facto de conseguir um resultado, produzir um efeito»³² e o adjetivo *indevida*, que qualifica essa ação, significa «que não está de acordo com aquilo que é considerado certo ou conveniente; que não é correto,

³⁰ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, “Rendimentos de proveniência ilícita...”.

³¹ Não olvidamos o valor que as definições legais apresentam não vinculando o intérprete na medida em que se trate de qualificações dogmáticas, contudo, parece-nos que as definições enunciadas pelo RGIT traduzem conceitos não polémicos espelhando significados que são autênticas evidências. Sobre o papel que as qualificações legais podem desempenhar, cf., por todos, FARIA COSTA, “As definições legais de dolo e de negligência enquanto problema de aplicação e interpretação das normas definitórias em direito penal”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra* (1993), págs. 361 e segs., “Comentário aos artigos 202.º e 203.º do Código Penal”, in *Comentário Conimbricense do Código Penal* (1999), Tomo II, págs. 2 e segs. e 30.

³² AA.VV., *Dicionário da língua portuguesa contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, (coord. João Malaca Casteleiro), Lisboa: Verbo (2001), pág. 2641.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

justo ou devido», «errado, imerecido, incorreto, inconveniente»³³. Por seu turno, o substantivo composto «benefícios fiscais» consiste num conceito técnico-jurídico cuja definição não vem enunciada no próprio diploma do RGIT. Assim, tem de se recorrer ao EBF que, no artigo 2.º, n.º 1, o define como sendo «as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem». E especifica no n.º 2: «são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior [n.º 1]». Em suma, traduz uma vantagem que consiste no decréscimo do montante devido de imposto.

Por fim, o substantivo «reembolsos» significa «restituição do que alguém desembolsou»³⁴.

Em suma, o legislador quis prever todas as formas de afetação das receitas tributárias, assim, previu no final do corpo do artigo 103º, n.º 1, uma cláusula geral que pretende abranger tudo o que não está compreendido na obtenção indevida de benefícios fiscais ou de reembolsos, como resulta do uso do pronome indefinido «outras»³⁵.

Esta cláusula tem como conteúdo a obtenção indevida de um proveito financeiro, patrimonial, que é passível de provocar a diminuição de receitas tributárias, pelo que o comportamento típico deverá ter como objetivo a redução do valor dos montantes que, na realidade, o Estado poderia arrecadar, ou melhor, a redução do *quantum* devido ao Estado por efeito de um tributo.

³³ *Ibidem*, pág. 2078.

³⁴ *Ibidem*, pág. 3140.

³⁵ CUNHA/CINTRA, *Nova gramática do português contemporâneo*, Lisboa: João Sá da Costa (2002), pág. 364.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

7. À primeira vista pareceria que os comportamentos tipificados nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º seriam meramente exemplificativos, uma vez que o legislador utilizou a expressão «a fraude fiscal pode ter lugar por...» para os enunciar. Se é verdade que «pode» é um verbo auxiliar modalizador que, seguido de infinitivo, indica «possibilidade de ocorrência, de realização, de verificação da ação, do processo ou do estado designado pelo verbo principal ou pelo predicativo»³⁶, o tipo de garantia estipula expressamente que «constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo [no artigo 103.º]», pelo que implicitamente afasta quaisquer outras condutas que divirjam das aí previstas. Trata-se, pois, de um elenco taxativo, não tendo o legislador sequer recorrido à técnica dos exemplos-padrão (*Regelbeispieltechnik*)³⁷, pelo que uma conduta que não faça parte do elenco, mesmo que seja análoga, será atípica. O uso do verbo *poder* apenas significa que o *iter criminis* da fraude fiscal assumirá a configuração de um dos comportamentos aí descritos³⁸⁻³⁹. Em síntese, trata-se de um *crime de execução vinculada*⁴⁰, configurando as condutas enunciadas nas aludidas alíneas, como se referiu *supra*, o segundo critério utilizado pelo legislador para delimitar o crime de fraude fiscal.

Recorde-se que qualquer um dos comportamentos indicados nas referidas alíneas tem de visar um dos objetivos referidos no corpo do n.º 1 do artigo 103.º. Ou

³⁶ AA.VV., *op. cit.*, pág. 2887.

³⁷ Cf. TERESA SERRA, *Homicídio qualificado. Tipo de culpa e medida da pena*, Coimbra: Almedina (1995), págs. 58 e segs..

³⁸ O fundamento em que se alicerçava a ideia de que o legislador teria recorrido à técnica dos “exemplos-padrão” na construção do tipo da fraude fiscal deixou de existir no texto do atual artigo 103.º. A expressão “considera-se que” do n.º 3 do artigo 23.º do RJFNA desapareceu do texto legal, mantendo-se, contudo, a expressão «condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo». Para a defesa da referida tese na vigência do anterior regime, cf. AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais...”, pág. 452.

³⁹ No mesmo sentido, sugerindo que por razões de clareza o legislador deveria ter estabelecido na parte final do n.º 1 do artigo 103.º: «a fraude fiscal *tem* lugar», SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, pág. 79.

⁴⁰ Em sentido diverso, sustentando tratar-se de um crime de execução livre em que as circunstâncias legais previstas no tipo seriam meramente exemplificativas, RICARDO CATARINO/VICTORINO, *op. cit.*, pág. 549; NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, pág. 237; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, pág. 89.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

seja, este segundo critério especifica o conteúdo das condutas típicas *excluindo*, por conseguinte, quaisquer outras.

8. Um dos comportamentos tipificados consiste na *ocultação* de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração. Ocultar significa esconder, encobrir, impedir que se veja ou se saiba, sonegar informações, dados, conhecimentos⁴¹. O objeto de ocultação pode ser factos ou valores, o mesmo é afirmar que a conduta típica consiste em esconder, encobrir, sonegar informações, coisas que foram feitas, ações realizadas, acontecimentos⁴², bens, haveres ou riqueza⁴³.

Concretizando melhor, sem entrar em grandes desenvolvimentos⁴⁴, as normas fiscais impõem que alguns contribuintes vertam em livros de contabilidade ou outra escrituração, expressamente indicada, a sua atividade, obedecendo a regras previamente gizadas pelo legislador, de modo a que a Administração Fiscal possa apurar a realidade tributária subjacente à determinação do montante do imposto devido. A alínea *a)* do n.º 1 do artigo 103.º enuncia, portanto, **o primeiro dever fiscal cujo incumprimento constitui uma conduta típica**, tal como é corroborado pelo uso no preceito do verbo *dever* no presente do conjuntivo seguido de infinitivo não flexionado, que indica «obrigação, necessidade de praticar, de acontecer ou de se verificar a ação, o processo ou o estado referido pelo verbo no infinitivo»⁴⁵.

Trata-se de termo que, neste contexto, reflete um “*não anotar*” que designa tanto uma ação — esconder, encobrir uma realidade mediante um anotar fictício — como uma omissão — um “*não fazer*” algo que se deveria fazer, um não anotar a realidade violando, por conseguinte, as normas fiscais. Todavia, em bom rigor,

⁴¹ AA.VV., *op. cit.*, pág. 2646.

⁴² *Ibidem*, pág. 1676.

⁴³ *Ibidem*, pág. 3699.

⁴⁴ Mais detalhadamente, cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 136 e segs..

⁴⁵ AA.VV., *op. cit.*, pág. 1238.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

esta omissão está englobada num comportamento mais vasto que é o de ter contabilidade ou escrituração ou, como se verá, o de apresentar ou prestar uma declaração fiscal, pelo que, ao constituir parte integrante de uma conduta positiva, perde o seu carácter omissivo. Só a completa omissão de possuir contabilidade ou escrituração, por um lado, ou da apresentação ou prestação da declaração, por outro, é que poderá traduzir um comportamento omissivo. Por outras palavras, no terreno fáctico, quem oculta factos ou valores, que devessem constar dos livros de contabilidade, leva a cabo, não obstante, uma conduta positiva: o possuir contabilidade; embora, é certo, de forma inadequada relativamente às normas contabilísticas. Quem omite algumas anotações possui uma contabilidade, e é precisamente em relação a esta que adquire sentido a punição dessas omissões, dos factos ou valores que não se regista, porque então a contabilidade oferece uma informação parcial e recortada da realidade tributária do sujeito passivo. Em suma, quando a ocultação assume carácter omissivo este acaba por ser consumido pela conduta positiva de que faz parte integrante⁴⁶⁻⁴⁷.

9. Outro dos comportamentos tipificados consiste na *alteração* de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração. Vale o mesmo afirmar que se proíbe o mudar⁴⁸ informações, coisas que foram feitas, ações realizadas, acontecimentos, bens, haveres ou riqueza que devesse estar anotada nos livros de contabilidade ou escrituração.

⁴⁶ O mesmo sucede na alínea b), uma vez que a expressão “não declarados” pressupõe uma omissão consubstanciada em não fornecer uma informação que deveria ter sido dada à Administração Fiscal, pelo que o termo “ocultação” sugere um *quid pluris* que só pode revestir a forma de encobrimento, portanto, de um comportamento ativo.

⁴⁷ Em sentido diverso, não tomando isso em consideração, entendendo como condutas omissivas a ocultação de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas e a não declaração de factos ou valores com relevância tributária que devam ser revelados à Administração Tributária, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pág. 82.

⁴⁸ AA.VV., *op. cit.*, pág. 186.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

No fundo trata-se de comportamento similar ao da ocultação, só que em vez de se esconder factos ou valores, modificam-se estes de forma a não corresponderem à realidade.

Mais uma vez é patente neste trecho do tipo de garantia que está a ser objeto de análise a pretensão do legislador de tentar abranger todos os comportamentos suscetíveis de comportar uma fuga ao Fisco de modo a evitar que, devido ao princípio da tipicidade, fique de fora do âmbito da incriminação qualquer prática virtualmente lesiva do bem jurídico protegido. O legislador reconheceu a capacidade tanto dos livros de contabilidade como da escrituração para atestar e informar sobre a verdadeira situação tributária do sujeito passivo, pelo que, ao serem objeto de uma falsidade ideológica, tornam-se inaptos a desempenhar essa função. Deste modo, naturalmente, tal conduta foi reduzida a comportamento típico do crime de fraude fiscal, embora, não se olvide, tenha de ser completado pelos elementos constantes da oração subordinada adjetiva constante do corpo do n.º 1 do artigo 103.º.

10. Outro grupo de comportamentos tipificados consiste na ocultação de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável.

O legislador com esta previsão proibiu, em moldes semelhantes ao que fez para os livros de contabilidade e escrituração, a falsidade ideológica de declarações fiscais, na tentativa de não deixar de fora da incriminação condutas que ponham em causa a realidade tributária. Aqui teve-se em conta as normas fiscais que preveem que o sujeito passivo de imposto tem de colaborar com a Administração Fiscal no apuramento da realidade tributária mediante a apresentação obrigatória de declarações, como acontece, por exemplo, em regra, no âmbito do IRS.

Neste âmbito ganha relevância a expressão «declarações apresentadas»: as referidas declarações deverão ser «apresentadas». O participio passado do verbo

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

apresentar significa «que se trouxe à presença de alguém; que se apresentou», «expor perante o olhar, a presença de alguém, para ser visto, conhecido, utilizado»⁴⁹. Este tem a função de qualificar o substantivo *declarações* ao lhe emprestar uma indicação temporal pretérita. Daqui decorre que nesta modalidade da conduta típica o crime só poderá ser consumado após ou com a apresentação da declaração.

Assim, da expressão “ocultação de factos ou valores que devam constar (...) das declarações apresentadas” pode concluir-se que a conduta típica exige a existência de um dever prévio de apresentar uma declaração, pelo que uma declaração confeccionada, mas não apresentada, é omissão da mesma, ou seja, traduz uma não apresentação. Por outro lado, o momento de consumação do crime está intimamente relacionado com a apresentação da declaração, ganhando, por isso, relevância a questão de saber quando esta se entende apresentada. Cotejando esta conclusão com as faturas falsas conclui-se que, por exemplo, o profissional liberal que auferir rendimentos da categoria B de IRS, que se encontra na posse de fatura falsa que atesta uma despesa que, na verdade, não existiu, para que possa haver crime é necessário que inscreva esta última na sua declaração de rendimentos. *Mutatis mutandis*, se esse sujeito passivo detiver contabilidade organizada; somente no momento em que inscreve na contabilidade a despesa suportada na fatura falsa é que o crime ficará completo. Todavia, se para além da contabilidade estiver onerado com o dever de apresentar declaração de rendimentos, como sucede na hipótese enunciada, estamos perante duas condutas típicas que não se autoexcluem. Desempenhando a declaração um papel fulcral no apuramento do imposto, a declaração goza de presunção de conter informações verdadeiras e prestadas de boa-fé, nos termos do disposto nos artigos 59.º, n.º 2, e 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. O que determina que as ações de fiscalização/inspeção sejam residuais. A contabilidade não se destina a comunicar

⁴⁹ AA.VV., *op. cit.*, pág. 306.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

à Administração Fiscal os factos tributários sobre os quais operarão as normas de incidência do imposto, mas sim a suportar a declaração de rendimentos. Estando-se perante uma declaração mendaz e uma contabilidade falaz, na medida em que a primeira sirva de elemento privilegiado para se apurar o *quantum* do imposto devido ou do reembolso, somente se recorrendo à segunda no caso de inspeção, o crime consuma-se com a apresentação daquela por ser o momento determinante para ultrapassar o limiar da idoneidade, da aptidão, da conduta para atingir o resultado desejado de obtenção de uma vantagem fiscal ilegítima. Acresce que tal aptidão somente tem lugar no momento em que a escrita contabilística ou o negócio simulado são apresentados à Administração Fiscal, pelo que a declaração mendaz sempre ocorreria primeiro, sendo por si já suficiente para preencher todos os 3 elementos do tipo.

11. Como se referiu, o verbo *apresentar*, ao significar uma revelação perante alguém de algo, no caso, consubstanciado na declaração, de forma a dar a conhecer o conteúdo da declaração, implica uma ação que só será finalizada quando for realizada perante o sujeito competente para conhecer a declaração, que é a Administração Fiscal. Por outro lado, do ponto de vista teleológico, tal previsão significa que a ação estará realizada a partir do momento em que a declaração se fizer valer ante a Administração Fiscal para que esta aceite como verdadeiros os factos aí contidos. É de notar que em ambas as perspetivas não é exigido que a Administração realize um ato ou emita uma declaração de conformidade com o conteúdo da declaração. Conclui-se, deste modo, que a conduta típica consubstanciada na alteração de factos ou valores que devam constar da declaração fiscal só estará completa no momento em que o sujeito deixe de ter a possibilidade de dispor do conteúdo da declaração, *id est*, até ao momento em que a Administração Fiscal receba a declaração tributária. Ou, nas palavras de AUGUSTO SILVA DIAS: «a regra é que a consumação se verifica no momento da liquidação, se esta é realizada pela administração financeira ou, no caso de autoliquidação,

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

quando o contribuinte entrega a declaração na repartição de finanças (ou a coloca no correio) e perde, deste modo, o domínio do facto»⁵⁰.

12. No ensejo de abranger todos os comportamentos suscetíveis de comportar uma fuga ao Fisco de modo a evitar que, devido ao princípio da tipicidade, fique de fora do âmbito da incriminação qualquer prática virtualmente lesiva do bem jurídico protegido, o legislador português teve em atenção que para além dos dados fornecidos pelo sujeito passivo mediante a apresentação da declaração fiscal, pode suceder que ao indivíduo sejam solicitadas informações ou esclarecimentos a que está obrigado a responder com a verdade (artigo 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária). Constitui, portanto, conduta típica a prestação de declarações, que ocultem ou alterem factos ou valores, emitidas no âmbito do exercício das funções da Administração Fiscal de fiscalização, determinação, avaliação ou controle da matéria coletável.

Mais uma vez o uso do verbo *prestar* no participio passado indica que as declarações aqui em causa foram solicitadas previamente pela Administração Fiscal⁵¹ com um determinado intuito, como decorre desde logo da locução conjuntiva «a fim de que», que significa «para que»⁵².

13. O conceito de «Administração Fiscal» vem definido no próprio RGIT, na alínea c) do artigo 11.º, que define como órgãos da administração fiscal: «todas as entidades e agentes da administração a quem caiba levar a cabo quaisquer atos relativos à prestação tributária».

⁵⁰ AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais”, in *Direito penal económico...*, volume II, págs. 269-270. Após o momento referido no texto poderá vir ainda a ocorrer uma situação de arrependimento ativo, não estando em causa a consumação do crime, cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, “A reposição da verdade fiscal no crime de fraude fiscal”, in AA.VV., *Prof. Doutor Augusto Silva Dias In Memoriam*, Lisboa: AAFDL, 2022, págs. 401 e segs..

⁵¹ AA.VV., *op. cit.*, pág. 2953.

⁵² *Ibidem*, pág. 1754.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

14. As declarações prestadas têm como fim permitir que a Administração Fiscal persiga pelo menos um de quatro objetivos próprios às suas funções, tendo como aspeto comum o conteúdo da matéria coletável. Esta última traduz um conceito técnico-jurídico definido em cada diploma que regula o imposto. Por exemplo, o artigo 15.º do Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas enuncia o que deverá ser tido em conta para se obter a matéria coletável em sede de IRC. Em suma, esta consiste naquele valor sobre o qual incidirá a taxa do imposto. Daqui se retira a importância da correta determinação desta realidade tributária, pois se ela padecer de alguma falsidade todo o processo de cômputo do imposto devido ficará inquinado.

15. Um desses quatro objetivos vem indicado pelo verbo *fiscalizar* que significa «verificar o bom cumprimento de normas, leis ou quaisquer regras ou disposições»⁵³. O mesmo vale afirmar que as declarações aqui em causa servem para que a Administração Fiscal afira se o conteúdo da matéria coletável se encontra de acordo com as normas fiscais que regulam a situação.

16. Outro desses objetivos consiste em determinar a matéria coletável, ou seja, em «estabelecer ou fixar de modo definitivo»; «calcular através de uma operação matemática, uma grandeza»⁵⁴ materializada na matéria coletável.

17. O terceiro desses objetivos plasmado no uso do verbo *avaliar* consiste em «determinar, aproximadamente, uma grandeza ou quantidade, por cálculo, sem recorrer à medição direta; fazer uma estimativa», «calcular, estimar»⁵⁵ a matéria coletável.

⁵³ *Ibidem*, pág. 1759.

⁵⁴ *Ibidem*, pág. 1233.

⁵⁵ *Ibidem*, pág. 434.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

18. Por fim, o quarto objetivo consiste em controlar a matéria coletável, ou seja, em «verificar se [o apuramento desta] está a ser feito corretamente, de acordo com as normas»⁵⁶.

19. É de reparar que os quatro objetivos apresentam áreas de sobreposição justificadas pelo referido intuito do legislador de não deixar de fora do âmbito do tipo de garantia qualquer comportamento que afete a realidade tributária de tal forma que implique uma diminuição do *quantum* do tributo a que o sujeito passivo está legalmente obrigado a contribuir para a comunidade.

20. Outro aspeto comum a esses objetivos consiste em o verbo usado estar no modo conjuntivo denotando, por conseguinte, uma ação, ainda não realizada, que está ligada a outra de que depende⁵⁷. A ação de fiscalizar, determinar, avaliar e de controlar a matéria coletável representam um fim que se pretende alcançar com a prestação da declaração por parte do sujeito passivo. Trata-se de uma consequência⁵⁸, de um facto futuro⁵⁹ relativamente à ação do verbo regente que é a prestação da declaração. Por outras palavras, a consumação do crime de fraude fiscal não exige que a Administração Fiscal atinja algum desses objetivos, bastando-se tão-só com a prestação de uma declaração mendaz, ou melhor, que contenha factos ou valores que não correspondam à realidade. Mais uma vez, o tempo e modo das formas verbais utilizadas pelo legislador são importantes para traçar o momento temporal alusivo à consumação do crime, tema que será tratado com mais detalhe no item III.

⁵⁶ *Ibidem*, pág. 958.

⁵⁷ CUNHA/CINTRA, *op. cit.*, pág. 464.

⁵⁸ CUNHA/CINTRA, *op. cit.*, pág. 467.

⁵⁹ CUNHA/CINTRA, *op. cit.*, pág. 471.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

21. Fazendo um pequeno balanço da análise desta alínea, tal como resultará também da interpretação da alínea *b*), resulta evidente, por um lado, a existência de uma relação jurídico-tributária subjacente à prática do crime entre o sujeito passivo do imposto e o Fisco, e por outro, um conjunto de deveres cuja violação constitui o comportamento típico. Esta conclusão é de sobejá importância para responder à questão de saber se o crime de fraude fiscal é um crime comum ou, pelo contrário, um crime específico⁶⁰.

Também é patente da interpretação dos elementos típicos do crime a existência de um aspeto comum a todo o tipo e que lhe confere unidade na sua formulação complexa: a exigência de afetação de uma realidade genuinamente tributária. A declaração, na medida em que é o meio privilegiado de informar o Estado acerca das bases sobre as quais incide a tributação, está intimamente relacionada com o nosso sistema fiscal, com a contribuição fiscal devida pelo sujeito passivo. Este aspeto é confirmado pela parte final desta alínea, por as competências da Administração Fiscal estarem todas dirigidas ao apuramento correto e fidedigno da matéria coletável.

22. Comparando a alínea *a*) com a *b*) do preceito *sub judice*, repara-se que em ambas pode estar em causa uma ocultação de factos ou valores que devem ser revelados à Administração Fiscal. O comportamento vertido na alínea *a*) pode consistir numa ocultação total; todavia, pressupõe que a declaração seja apresentada. Já na alínea *b*), a mera não declaração constitui por si só uma omissão que para ser penalmente valorada negativamente necessita de um “*quid pluris*”.

Na verdade, o legislador não se limitou a prever que a fraude fiscal pode ter lugar pela “não declaração de factos ou valores que devam ser revelados à administração fiscal”, tendo acrescentado a expressão «**ocultação** de factos ou valores», pelo que o comportamento típico, necessariamente, não se resume a uma

⁶⁰ Sobre esta questão, cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 251-272.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

mera omissão. A expressão «ocultação» reflete que o tipo legal exige algo mais do que a mera omissão, que poderá consistir, *v.g.*, na não apresentação de uma declaração de início de atividade, na não inscrição no registo comercial da empresa.

23. A alínea *b)* do n.º 1 do artigo 103.º centra o comportamento típico na obrigação de revelar à Administração Fiscal factos ou valores. O verbo *revelar* significa «dar a conhecer determinado facto de que ninguém tem ainda conhecimento; torná-lo público»⁶¹, pelo que pode haver alguma sobreposição entre esta alínea e a segunda parte da alínea *a)*, uma vez que muitas das informações que têm de ser reveladas à Administração Fiscal assumem a forma de declaração.

24. Em jeito de conclusão, da análise da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 103.º também é patente que a construção do tipo legal tem subjacente a existência de uma relação jurídico-tributária cujo conteúdo é posto em causa pela violação de obrigações fiscais, pelo que o crime de fraude fiscal é um “crime de infração de dever”⁶². Isto é, o comportamento típico traduz a violação de um especial dever fiscal destinado à correta determinação do *quantum* da prestação tributária⁶³.

⁶¹ AA.VV., *op. cit.*, pág. 3245.

⁶² Nesse sentido, GIMBERNAT ORDEIG, “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, in *Estudios de Derecho penal*, Madrid: Tecnos (1990), pág. 353.

⁶³ ROXIN, a propósito dos crimes especiais (*Sonderverbrechen*), refere que só pode ser autor quem detiver uma determinada qualidade que consiste, em regra, em estar adstrito a um dever extrapenal, concluindo que será preferível usar a terminologia “crimes de infração ou de violação de dever”, *Derecho penal. Parte general. Fundamentos La estructura de la teoría del delito*, Tomo I, Madrid: Civitas (1997), pág. 338. O Autor defende a extensão das implicações da categoria dos *crimes de violação de dever* ao tema da comparticipação criminosa. No contexto dos crimes especiais a violação do dever especial consistiria no critério de autoria, substituindo o critério do «domínio do facto», *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, Madrid/Barcelona: Marcial Pons (2000), págs. 385 e segs., 742 e segs.. Para uma crítica desta tese no quadro do ordenamento jurídico português, cf. HENRIQUE SALINAS MONTEIRO, *A comparticipação em crimes especiais no Código Penal*, Lisboa: Universidade Católica (1999), págs. 295 e segs.. Cf. ainda GÓMEZ-TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Madrid/Barcelona: Marcial Pons (2002), *passim*.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Nesta alínea, o dever fiscal em causa, à primeira vista, contém de forma mais ténue a exigência de que a contribuição fiscal do sujeito passivo seja afetada pelo seu incumprimento. Todavia, numa análise mais apurada conclui-se que este género de dever tem na sua origem como fundamento, mais uma vez, informar a Administração Fiscal sobre aquilo que determina o surgimento do imposto e que permite calcular o seu montante, pelo que também aqui está patente a exigência da afetação da contribuição devida pelo sujeito passivo.

25. Também na alínea c) do preceito em análise é visível a tentativa do legislador de abranger todos os comportamentos suscetíveis de comportar uma fuga ao Fisco. Ao prever-se a «celebração de negócio simulado» está-se a utilizar uma expressão composta por termos técnico-jurídicos que reflete a efetuação ou o estabelecimento de um acordo em que «as partes acordam em emitir declarações não correspondentes à vontade real, para enganar terceiros»⁶⁴.

O negócio simulado consubstancia a prática de três acordos: um acordo simulatório, um acordo dissimulado e um acordo simulado. Este último consiste numa aparência de contrato em que o engano pretendido pelas partes se materializa. O segundo exprime a vontade real das partes: o verdadeiro negócio pretendido — no caso da simulação relativa —, ou retirar qualquer efeito ao negócio simulado — no caso da simulação absoluta. O primeiro consiste no pacto de enganar o terceiro e na definição da forma como isso terá lugar⁶⁵.

⁶⁴ MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito civil português. Parte geral*, Tomo I, Coimbra: Almedina (1999), pág. 551.

⁶⁵ O legislador português, em nome do “realismo” do Direito Fiscal, previu que, em caso de negócio simulado, a tributação recairá sobre o negócio jurídico real e não sobre o simulado (artigo 39.º da Lei Geral Tributária). Do mesmo modo, tributa-se, em regra, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos enquanto tais. Donde, os negócios jurídicos ineficazes — por serem essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas —, são tributados, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Mais uma vez, o legislador previu a conduta típica da forma mais abrangente possível enunciando, de forma geral, todos os elementos possíveis do negócio sobre os quais pode recair a simulação: valor⁶⁶, natureza⁶⁷ e modo como pode ser levado a cabo — por interposição, omissão ou substituição de pessoas. É de reparar que o legislador não é rigoroso neste último aspeto, abrangendo com esta previsão também uma figura afim da simulação, que não se confunde com ela, que é a interposição real de pessoas: alguém contrata com uma pessoa somente para que ela depois transfira para a sua titularidade os efeitos do negócio jurídico que celebrou com um terceiro⁶⁸.

26. Esta alínea diverge das anteriores por a conduta típica não ter subjacente o incumprimento de um dever fiscal, mas o camuflar da verdadeira situação tributária do sujeito passivo resultante da celebração de negócio simulado. Porém, a pura celebração deste não chega para que se verifique um crime de fraude fiscal. Tanto a *ratio* que preside à norma incriminadora como o requisito expresso na já referida oração subordinada adjetiva do corpo do n.º 1 do artigo 103.º, — «que visem...» —, permitem concluir que o terceiro enganado pelo camuflar da realidade operada por intermédio do negócio simulado tem necessariamente também de ser a Administração Fiscal. Isto é, se apesar de celebrar o negócio simulado, o sujeito informar a Administração Fiscal sobre o conteúdo correto do negócio dissimulado,

pelas partes, no momento em que a tributação deva legalmente ocorrer (cf. artigo 38.º da Lei Geral Tributária), LEITE DE CAMPOS/SILVA RODRIGUES/LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária*, Viseu: Vislis (2003), pág. 138.

⁶⁶ No negócio jurídico simulado as partes declararam um quantitativo inferior, *v.g.*, o preço no contrato de compra e venda para que o comprador pague menos IMT e o vendedor menos IRS, a título de mais-valias, ou menos IRC; ou um quantitativo superior ao que corresponde à realidade, *v.g.*, o valor da coisa doada a entidade isenta de tributação para que o doador consiga uma dedução à matéria coletável de IRC superior à efetivamente devida.

⁶⁷ O negócio jurídico simulado diverge do negócio dissimulado, *v.g.*, as partes declaram celebrar uma doação quando efetivamente estão a celebrar uma compra e venda para que o comprador não pague IMT, uma vez que se encontra isento de Imposto de Selo.

⁶⁸ MENEZES CORDEIRO, *op. cit.*, pág. 556.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

não ocorrerá qualquer fraude fiscal⁶⁹, até porque não resultará, nem sequer em potencialidade, qualquer vantagem patrimonial ilegítima. Daqui se retira, portanto, em primeiro lugar, que a conduta típica assume a forma de violação do dever de informação e de lealdade do sujeito passivo para com a Administração Fiscal. Em segundo lugar, continua a exigir-se a afetação de uma verdadeira realidade tributária, da contribuição, confirmando, por conseguinte, a conclusão antes exposta de a unidade do ilícito, na complexidade da formulação legal, assentar justamente na afetação da contribuição real com que o sujeito passivo está onerado.

Tal conclusão é reforçada pela consideração de todo o sistema em que o RGIT está alicerçado. Nos parágrafos anteriores fizemos alusão a comportamentos típicos que, à partida, também se reconduzem a contraordenações fiscais, previstas nos artigos 113.º a 127.º. A distinção entre estas duas figuras do Direito Sancionatório reside justamente em no crime de fraude fiscal não bastar o mero incumprimento de um dever ou obrigação fiscal. Aquilo que confere ao comportamento suficiente desvalor para o transformar em ilícito penal⁷⁰ é estar relacionado com uma realidade de natureza tributária central em todo o sistema fiscal, ou seja, a própria contribuição. Não se trata da violação dos deveres de informação e de lealdade para com a Administração Fiscal, mas sim de uma realidade, com um certo substrato material, que é o coração do sistema fiscal, reconhecido na Lei Fundamental, nas suas duas componentes: a arrecadação de receitas (para financiar as funções do

⁶⁹ A simulação inocente, entendida como não tendo por escopo o engano de outrem, não espelha um crime de fraude fiscal, relevando para esse conceito que o terceiro que se visou enganar não seja qualquer um, mas concretamente o Estado. O negócio simulado para prejudicar terceiro, mas que os seus outorgantes não o usam para obter uma diminuição do imposto, não encerra a aptidão de atingir este último resultado, logo surge como conduta atípica, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 86-87. A simulação relevante para o tipo é a fraudulenta do ponto de vista do engano ter como destinatário o Estado, LUÍS CARVALHO FERNANDES, “Alcance do regime do artigo 32.º.-A do Código de Processo Tributário e a simulação fiscal”, *Direito e Justiça* vol. XIII, Tomo 2 (1999), pág. 153, nota 17.

⁷⁰ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 99 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Estado, nomeadamente as sociais) e a redistribuição de riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa).

Em resumo, nem todo o negócio simulado traduz o comportamento tipificado na alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º. O tipo legal prevê um somatório de elementos, no total de 3, que se exige que se verifiquem cumulativamente no caso concreto, sob pena de o comportamento ser atípico. Como se referiu na parte final do ponto 4, a conduta proibida prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º consiste naquelas situações em que com a celebração do negócio simulado se transmite, simultaneamente, à Administração Fiscal o facto tributário que faz acionar a norma de incidência em moldes defraudatórios, que não se confunde com o efetivo lograr duma diminuição da receita tributária. Nas outras situações, em que tal acionar somente ocorre com a emissão de declaração a efetuar em momento posterior e não contínuo ou anterior, o facto típico consistirá nessa declaração e reconduzir-se-á o comportamento proibido à segunda parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 103.º. Neste grupo de casos não estará preenchida a citada alínea c) desde logo por faltar à conduta a idoneidade para atingir o resultado diminuição de receita tributária. A hipótese da simulação do valor da compra e venda é paradigmática do ora afirmado. Enquanto a declaração do valor do preço para efeitos de cálculo do IMT quase coincide cronologicamente com a celebração do negócio simulado, não podendo legalmente este último ter lugar sem que se comprove o pagamento do imposto, logo a fraude ao nível do IMT reconduz-se à alínea c), já ao nível da fraude em sede de IRS, declarando um valor de venda inferior ao real para se lograr menos mais-valias e conseqüentemente diminuir o montante desse imposto, se situa no universo da segunda parte da alínea a). No momento da celebração do negócio simulado, não existe qualquer aptidão dessa conduta para atingir uma diminuição de IRS. Ainda que a Administração Fiscal não tome consciência dessa simulação, nesse momento, sem que seja preenchida e remetida a declaração de rendimentos, não existe qualquer modificação ao nível do IRS. A conduta que torna apto tal desiderato, preenchendo o corpo do n.º 1 do

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

artigo 103.º, consiste na entrega de declaração de IRS pelo vendedor em que se indica como valor da venda um montante inferior ao real. Assim, se após o negócio simulado o vendedor não entregar a declaração ou não fizer constar desse ato a venda, o negócio simulado não tem a virtualidade de influir no montante do imposto. Do mesmo modo, se o vendedor resolver preencher a declaração com o valor correto da venda, o negócio simulado em nada altera essa declaração, não havendo qualquer crime, nem ao nível da tentativa por esse negócio não fazer parte do cálculo do imposto, não influenciando na sua liquidação ou apuramento. Entende-se, pois, que assiste razão à jurisprudência em situar o momento da consumação do crime de fraude fiscal na data da celebração do negócio simulado⁷¹ *quando este último configura o comportamento tipificado na execução do delito*. Todavia, o requisito da aptidão da conduta carece, na sua análise, de ser confrontado com as normas fiscais, mormente com o imposto em causa para se descortinar se o negócio simulado é suficiente para encerrar idoneidade para atingir o resultado diminuição de receita tributária. No caso negativo, por ser necessário que o elemento simulado no negócio seja comunicado à Administração Tributária, somente quando isto suceder é que haverá consumação do crime, reconduzindo-se o comportamento tipificado à segunda parte da citada alínea *a*)⁷²⁻⁷³. Afirmar que o elemento literal e que o princípio da legalidade⁷⁴ impõe que se dê como preenchido o crime com o negócio simulado, é não ter em conta que o tipo de garantia não é formado somente pela alínea *a*), mas por várias alíneas alternativas e por outros elementos,

⁷¹ Acs. do TRP de 09.11.2016 e 23.6.2021 (no âmbito do RJIFNA); do TRG de 25.6.2019 (nota 24); do TRL de 08.03.2017 (que confunde negócio simulado com fatura, cf., sobre o tema, ponto 40 e nota 26), do TRC de 4.5.2011, processos n.ºs 438/10.5IDPRT.P1, 159/04.8IDAVR.P1, 40/12.7IDVRL.G2, 1596/03.0JFLSB.L1-3 e 954/02.2JFLSB.C1.

⁷² GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário...*, pág. 232; CARLOS TEIXEIRA/SOFIA GASPAS, *in AA.VV., Comentário das Leis Penais Extravagantes*, volume II, Lisboa: Universidade Católica, 2011, págs. 455-456 e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, págs. 84-86.

⁷³ Assim, nos arestos citados na nota 71, estando em causa impostos como o IRC, a conduta típica reconduzir-se-ia à alínea *a*) e, por conseguinte, o negócio simulado não apresentaria aptidão suficiente para pôr em causa *per se* as receitas tributárias devidas, antes carecendo que a declaração que serve de base à liquidação do imposto subjacente fosse apresentada ao Fisco para haver crime.

⁷⁴ Nesse sentido, *v.g.*, Ac. TRP de 23.6.2021, processo n.º 159/04.8IDAVR.P1.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

mormente a citada cláusula de idoneidade que não situa a prática do crime num estágio tão antecipado que se baste com um mero perigo abstrato para o resultado material do crime — a diminuição de receitas tributárias. Diversamente, o tipo exige que a conduta ponha potencialmente em perigo esta última realidade. Tal potencialidade para que se verifique não pode reclamar conduta ulterior do agente do crime, sob pena de se concluir que a conduta não encerra a necessária danosidade em potência e somente com a prática dessa ulterior conduta ficar consumado. Como se referiu, o crime não se basta com a mera violação dos deveres de verdade que encontram tutela no direito de mera ordenação social. A cláusula de idoneidade traduz a ofensividade da conduta em que assenta a incriminação e a distingue dos restantes ilícitos, não sendo suficiente para a análise do seu preenchimento a afirmação singela de que o tipo não exige um resultado danoso e que as condutas típicas têm um destinatário específico que é a Administração Fiscal.

27. A previsão do n.º 2 do artigo 103.º é de sumo interesse tanto ao nível interpretativo como ao nível dogmático, pois se é certo que consiste no terceiro critério utilizado pelo legislador para delimitar o universo das condutas típicas, não é menos verdade que saber se configura um elemento constitutivo do tipo ou uma condição objetiva de punibilidade é da máxima importância para saber se o dolo do agente tem de englobar, ou se basta que se verifique, independentemente de o agente ter ou não representado que com a prática da sua conduta poderia obter uma vantagem patrimonial de pelo menos 15.000€⁷⁵. Do ponto de vista pragmático, basta reter que só haverá lugar a responsabilidade penal se com a prática de pelo menos uma das condutas tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º, que seja idónea a atingir um dos objetivos enunciados na oração subordinada adjetiva do corpo do n.º 1 do artigo 103.º — «que visem...», o agente obtiver uma vantagem

⁷⁵ Detalhadamente, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 202 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

patrimonial que não seja inferior a 15.000€. Por outras palavras, não basta que o agente pratique a conduta típica, exigindo-se a ocorrência de um resultado, que pode ser potencial — *v.g.*, antes de poder beneficiar da vantagem patrimonial a Administração Fiscal descobre a sua conduta.

28. Para se calcular a vantagem patrimonial ilegítima terá de se recorrer, necessariamente, às normas fiscais que regulam o imposto. Discutindo-se em sede de impugnação judicial ou oposição à execução o montante da obrigação tributária ou a própria situação tributária em moldes em que seja posta em causa a qualificação criminal dos factos imputados ao sujeito, o procedimento criminal deverá ser suspenso e, conseqüentemente, o próprio prazo de prescrição do procedimento criminal [artigos 120.º, n.º 1, alínea *a*), do Código Penal, e 47.º, n.º 1]. Trata-se duma exceção ao princípio da suficiência do processo penal previsto no artigo 7.º do Código de Processo Penal, que assenta na especificidade técnica da matéria em causa, que justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria — os Tribunais Administrativos e Fiscais. A causa prejudicial surge, nessa medida, como pressuposto *sine qua non* da averiguação do crime. Isto é, aquilo que se discute no Tribunal Fiscal terá de condicionar a própria existência do ilícito criminal, surgindo como um antecedente lógico-jurídico da questão penal. Dado o carácter individual da impugnação/oposição, à partida a suspensão abrange somente a posição do impugnante, produzindo a decisão do Tribunal Fiscal efeitos de caso julgado no processo crime somente no que concerne a esse sujeito (artigo 48.º). Contudo, em caso de comparticipação, em que o beneficiário da diminuição da receita visada pelo crime seja o impugnante, naturalmente que os efeitos da reação no procedimento fiscal se estendem aos demais participantes não impugnantes, não beneficiários diretos dessa diminuição, como sucede, por exemplo, com o emitente de fatura falsa usada pelo impugnante com o objetivo de

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

alcançar uma diminuição de IRC⁷⁶. Contudo, por o pagamento da prestação tributária defraudada não ter a virtualidade de extinguir a responsabilidade penal, o desfecho do processo de impugnação da reversão não influi na qualificação jurídico-criminal dos factos e, por conseguinte, não constitui causa de suspensão do processo penal⁷⁷.

III. O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO

29. O tipo de ilícito refere um resultado, porém, não exige que o mesmo se verifique, como expressa o uso do modo conjuntivo presente do verbo *visar* constante do corpo do n.º 1 do artigo 103.º, ou seja, o crime de fraude fiscal é um delito de *mera atividade*⁷⁸⁻⁷⁹, apesar de, como vimos, ser, ao nível da conduta, um crime de execução vinculada⁸⁰. A cláusula constante da referida norma, — «que visem...» —, delimita o universo das condutas típicas previstas nas alíneas desse preceito configurando uma autêntica condição cuja verificação no caso concreto é necessária para que ocorra o crime⁸¹. Trata-se de um pressuposto que expressa que

⁷⁶ Pugnando por uma análise casuística, Acs. TRP de 5.2.2020, TRC de 7.4.2021 e TRG de 27.5.2019, processos n.ºs 342/16.3IDAVR-BC.P2, 292/06.1IDBRG.C1 e 198/05.IDBRG.G1, e estendendo a suspensão aos coarguidos não impugnantes por a impugnação pôr em causa a verificação do crime dado estarem acusados com base em factualidade estruturalmente comum, Ac. TRP de 24.11.2021, processo n.º 82/13.5IDPRT-A.P1. Distinguindo entre a fase de inquérito e as demais do processo penal para se aferir quais as formas de reação no âmbito do processo fiscal passíveis de suspender o primeiro, Ac. TRG de 13.7.2020, processo n.º 257/17.8IDBRG-B.G1.

⁷⁷ Ac. TRL de 29.1.2020, processo n.º 1731/18.4T9LSB-A.L2-3.

⁷⁸ O tipo incriminador não exige a verificação de um evento para que se realize o crime, bastando-se com a execução do comportamento típico, FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral*, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora (2004), pág. 289; RUI PEREIRA, “Crimes de mera actividade”, *Revista Jurídica* (1982), págs. 7 e segs.. É de notar que não confundimos no texto o resultado referido na norma incriminadora com o bem jurídico protegido. Consideramos que um crime pode ser de resultado sem que o evento que terá de ocorrer coincida com a lesão do bem jurídico, pois, em caso contrário, a noção de crime de resultado coincidiria totalmente com a de crime de dano, o que não acontece, FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.*, págs. 294-295.

⁷⁹ Em sentido semelhante, parece-nos, embora não de forma expressa, FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, *op. cit.*, págs. 91 e 101-105.

⁸⁰ O *iter criminis* da fraude fiscal assumirá a configuração de um dos comportamentos tipificados nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º.

⁸¹ Apesar de não pôr em causa a natureza de crime de aptidão do ilícito *sub judice*, advoga que estamos perante uma cláusula que prevê igualmente um dolo específico e que afasta as modalidades de dolo necessário e de dolo eventual, NUNO POMBO, “As operações inexistentes e o crime de fraude

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

todas as condutas típicas têm de ser idóneas para produzir o resultado mesmo que, por alguma razão — por exemplo, a Administração Fiscal descobre antes a fraude fiscal — não chegue a ocorrer⁸². Por outras palavras, o resultado vantagem patrimonial ilegítima, alcançado nos termos daquela cláusula, não constitui um elemento do tipo de ilícito objetivo, não importando, por conseguinte, para determinar o momento de consumação do crime⁸³.

30. Como se referiu, todos os quatro grupos dos comportamentos tipificados têm em comum serem condutas que, de alguma forma, carecem de ser manifestadas perante a Administração Fiscal de modo a que a fraude seja exteriorizada de forma idónea a fornecer informações mendazes àquela ou a fazê-la crer que não existem dados novos que modifiquem a situação tributária do

fiscal”, in AA.VV., *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, págs. 343-347. No ordenamento jurídico transalpino, previu-se, em italiano, um *dolo específico* no artigo 2.º do Decreto Legge 74, de 10.3.2000. A opção nacional, porém, parece ser de não afastar as várias modalidades do dolo que também terá de abranger, enquanto elemento do tipo objetivo do ilícito, a mencionada idoneidade da conduta para produzir o resultado diminuição da receita fiscal. Não vemos em que medida daqui decorra o afastamento do dolo necessário ou, inclusive do dolo eventual. Pense-se nas seguintes hipóteses: *A*, pretendendo apropriar-se de parte dos lucros duma empresa de que é sócio-gerente sem que *B*, seu sócio, o saiba, declara ao Fisco um montante de despesas superior ao real, sabendo que daí, caso a fraude não fosse descoberta, resultaria uma diminuição do imposto devido. O que *A* pretende, em primeira linha, é apropriar-se de certo produto pecuniário gerado pela empresa à revelia do seu sócio. Contudo, para o fazer, aceita que se transmita ao Fisco informação errónea e idónea a diminuir o montante de IRC, constituindo tal redução um dano colateral. Outro exemplo, *C* omite rendimentos na sua declaração de IRS por não ter a certeza se tais factos seriam de fazer aí constar. Todavia, conforma-se que tal ocultação tanto possa ser efetuada ao arrepio da lei fiscal, não curando de se informar, como com o resultado de obter uma diminuição do imposto devido. Em ambas as situações o dolo incide sobre a aptidão da conduta para atingir o resultado diminuição da receita fiscal, sem que seja o principal escopo da conduta, mas sem que daí decorra que o tipo afaste a incriminação. Sobre o elemento subjetivo no crime de fraude fiscal, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 132-138, e quanto à omissão, págs. 197-212. Subscrevendo a nossa posição do tipo não exigir um dolo específico, Acs. TRP de 5.2.2020 e de 16.11.2022, processos n.ºs 1047/08.4TAVFR-F.P1 e 2362/20.4T9AVR.P1.

⁸² Na verdade, a previsão «que visem... receitas tributárias», gramaticalmente traduz uma oração subordinada adjetiva restritiva, que precisa a significação do substantivo antecedente, do sujeito da oração principal — as «condutas ilegítimas...» —, ou seja, concretiza as condutas típicas que constituirão fraude fiscal; enuncia uma condição necessária que, se não se verificar no caso concreto, terá como consequência inevitável a não ocorrência de um crime de fraude fiscal.

⁸³ Cf., HELENA MONIZ, “Aspectos do resultado no Direito penal”, in AA.VV., *Liber discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora (2003), pág. 544.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

sujeito passivo. A *ratio* do preceito incriminador, como de resto resulta do primeiro critério delimitador do tipo constante do corpo do n.º 1 do artigo 103.º, reside em proibir comportamentos que traduzam uma fuga ao Fisco alicerçada na falta de um conhecimento preciso da verdadeira situação tributária do sujeito passivo por parte da Administração Fiscal. A fundamentar esta conclusão, além de tudo o que foi exposto no ponto anterior, está também a situação jurídico-tributária subjacente ao crime que implica que a conduta do agente tome em conta o “Fisco”. Por outras palavras, os deveres cuja violação é proibida pela incriminação existem previamente em relação ao comportamento e têm como justificação possibilitar à Administração Fiscal a determinação da natureza e magnitude dos factos sobre os quais incidirá o imposto (factos tributários), pelo que só a criação de uma aparência ante a Administração Fiscal sobre a situação tributária do sujeito passivo é que poderá consubstanciar um facto típico para efeitos de fraude fiscal. Isto tem como consequência que o que se deverá ter em atenção para determinar, por um lado, se um comportamento é típico e, por outro, se o crime já foi consumado é se foi (potencialmente) criada aos “olhos” da Administração Fiscal uma imagem mendaz sobre a situação tributária de um sujeito passivo.

31. No primeiro grupo de casos, o centro do comportamento fraudulento consiste na contabilidade ou na escrituração. Isto implica que esses livros de conteúdo mendaz têm de ser apresentados à Administração Fiscal, sob pena de a sua falsificação ideológica não revestir nem sequer a forma de tentativa, mas apenas o carácter de atos preparatórios (cf. artigos 21.º e 22.º, n.º 2, *a contrario*, do Código Penal)⁸⁴.

⁸⁴ É de notar que a regra é de a matéria coletável ser apurada com base na declaração fiscal, revestindo a contabilidade e a escrituração um reforço da veracidade dos factos e valores constantes naquela. Deste modo, quando o imposto seja calculado com base na declaração, a falsificação dos livros contabilísticos e da escrituração não constitui uma fraude fiscal autónoma, mas sim uma circunstância agravante, dado traduzir um maior desvalor da ação cuja ponderação para efeitos da determinação da medida da pena concreta dependerá de efetivamente serem apresentados à

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

32. No segundo grupo, a declaração tem de ser apresentada ou prestada. O uso do particípio passado do verbo *apresentar* e *prestar* qualifica o substantivo declaração emprestando-lhe uma indicação temporal pretérita. Daqui decorre que nesta modalidade da conduta típica o crime só poderá ser consumado após ou com a apresentação da declaração. Assim, mais uma vez conclui-se que a conduta típica exige a existência de um dever prévio de apresentar ou prestar uma declaração, pelo que uma declaração confeccionada, mas não apresentada, constitui omissão da mesma, ou seja, traduz uma não apresentação. Por outro lado, o momento de consumação do crime está intimamente relacionado com a apresentação da declaração, ganhando, por isso, relevância a questão de saber quando esta se entende apresentada. O verbo *apresentar*, ao significar uma revelação perante alguém de algo, no caso, consubstanciado na declaração, implica uma ação que só será finalizada quando for realizada perante o sujeito competente para conhecer a declaração, que é a Administração Fiscal. Acresce que do ponto de vista teleológico, tal previsão significa que a ação estará realizada a partir do momento em que a declaração se fizer valer ante a Administração Fiscal para que esta aceite como verdadeiros os factos aí contidos. É de notar que em ambas as perspetivas não é exigido que a Administração realize um ato ou emita uma declaração de conformidade com o conteúdo da declaração.

Conclui-se, deste modo, que a conduta típica consubstanciada na alteração de factos ou valores que devam constar da declaração fiscal só estará completa no momento em que o sujeito deixe de ter a possibilidade de dispor do conteúdo da declaração, *id est*, até ao momento em que a Administração Fiscal **receba** a declaração tributária.

É de realçar que por força da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a declaração de rendimentos em sede de IRS deixou de ser em papel para obedecer à forma de

Administração Fiscal e, caso se cumule com qualquer outra das causas qualificadoras plasmadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 104.º, dará azo à qualificação do crime.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

envio por transmissão eletrónica de dados — cf. artigo 60.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre Pessoas Singulares. Em consonância, os n.ºs 1 e 2 do artigo 148.º desse diploma, atinentes ao prazo para envio da declaração por correio, foram revogados. Contudo, manteve-se a previsão contida no artigo 61.º que prevê o n.º 1: «As declarações e demais documentos podem ser entregues em qualquer serviço de finanças ou nos locais que vierem a ser fixados ou, ainda, ser remetidos pelo correio para o serviço de finanças ou direção de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo». A harmonização desses preceitos legais passa necessariamente por se ter em conta que as declarações a que se alude neste último ser diversa da declaração anual de rendimentos (a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º).

A generalização da transmissão eletrónica dessa declaração não afasta a sua natureza *recipienda* ou *receptícia*⁸⁵, só quando a declaração chegar ao poder do destinatário de modo a que este possa conhecê-la é que o crime se consuma⁸⁶, ou, de outro ponto de vista, é nessa altura que a conduta fica completa, podendo considerar-se que a declaração foi apresentada. Não é necessário que um funcionário leia a declaração, mas tão-só que esta se encontre no poder da Administração, em termos similares ao que está prescrito no artigo 224.º, n.º 1, do Código Civil⁸⁷. Assim, o envio de uma declaração mendaz que não chega a ser rececionada pelo Fisco por ocorrer um erro informático consubstancia um crime de fraude fiscal na forma tentada que, se não for qualificada (cf. artigo 104.º), não é punível nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código Penal.

⁸⁵ “*Recipienda*” é o termo mais usual na Faculdade de Direito de Lisboa, enquanto “*receptícia*” é o termo usado na Faculdade de Direito de Coimbra por Autores como MANUEL DE ANDRADE e MOTA PINTO, cf., respetivamente, *Teoria geral da relação jurídica*, volume II, Coimbra: Almedina (1953), pág. 42; (1985), págs. 388 e segs.; e MENEZES CORDEIRO, *op. cit.*, pág. 289, nota 549.

⁸⁶ Em sentido similar, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *op. cit.*, pág. 100.

⁸⁷ Sobre o tema, cf., entre outros, MENEZES CORDEIRO, *op. cit.*, págs. 289 e segs., ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, “PERSI: por si, para si ou contra si?”, *Revista do Ministério Público* 167 (2021), págs. 107 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

As declarações mendazes prestadas à Administração Fiscal no momento em que ocorrem realizam o crime⁸⁸ sem que seja necessário que o fim com que são pedidas ou exigidas chegue a ser atingido, como é ilustrado pelo uso do modo do conjuntivo do presente dos verbos que enunciam no texto legal esses fins.

33. Relativamente à omissão da declaração, quando revista uma conduta típica⁸⁹, o momento de consumação coincide com o termo do prazo para ser apresentada ou prestada⁹⁰. Nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 3, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, independentemente do motivo e da divergência, o sujeito passivo poderá proceder à entrega de declaração de substituição. Todavia, tratando-se duma mera faculdade de repor a verdade tributária, não influencia o momento da consumação do crime, antes espelhando a expressa opção legislativa de se valorar positivamente o arrependimento ativo do contribuinte⁹¹.

⁸⁸ Ac. TRP de 05.04.2000 (CORREIA DE PAIVA), *BMJ* 496 (2000) 310. Na doutrina, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário...*, pág. 232, NUNO POMBO, *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, págs. 99-109, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, págs. 84-86, CARLOS TEIXEIRA e SOFIA GASPAR, *op. cit.*, págs. 455-456.

⁸⁹ Sobre o tema cf. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 197-212.

⁹⁰ Ac. TRL de 24.11.2015, processo n.º 55/13.81DSTB.L1-5.

⁹¹ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, “A reposição da verdade fiscal...”, págs. 401 e segs.. Diversamente, confundindo o conceito de consumação formal com a relevância penal da desistência da tentativa acabada, localizando a consumação no momento da entrega da declaração, mas paradoxalmente, aceitando a não consumação do crime no caso de, após ter sido apresentada, ser substituída nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 2, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não curando de que o crime, uma vez consumado, consumado está podendo não haver crime por operar um pressuposto *negativo* da punibilidade, para quem incluía a desistência da tentativa ainda na “doutrina do *facto*” e não já ao nível das consequências jurídicas do crime na “doutrina da *pena*”, RUI CORREIA MARQUES, *op. cit.*, págs. 115-117. Não se concorda, pois, com GERMANO MARQUES DA SILVA (*Direito Penal Tributário...*, pág. 232) quando na hipótese de a declaração defraudada ser apresentada antes do *terminus* do respetivo prazo legal de apresentação, a substituição, no prazo legal, por uma declaração correta evitar a consumação do crime, pois entende-se que a exclusão da responsabilidade criminal passa antes pela relevância penal da desistência da tentativa acabada, cf., neste sentido, Ac. TRG de 8.11.2021, processo n.º 4/12.01FLSB-A.G1. Tanto mais que a solução da qual se diverge esbarra na circunstância de, atualmente, ser frequente que a liquidação do IRS pelo Fisco ocorra antes do *terminus* do prazo de apresentação da declaração. Descobrimo a Administração Fiscal, antes do fim desse prazo, que a declaração apresentada não é fidedigna, nessa perspetiva, não se poderia considerar o crime consumado sob pena de se introduzir uma diferença de regime, numa matéria objetiva, dependente da conduta da

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

34. O terceiro grupo pressupõe a ocultação de factos ou valores que não foram declarados quando o deveriam ser. Para haver consumação do crime, primeiro tem de ter sido incumprido o dever de declarar, o que só ocorrerá quando tiver decorrido o prazo para se proceder à declaração e não possa ser utilmente apresentada por, *v.g.*, a Administração Fiscal já estar ao corrente dos factos ou valores ocultados ou o prazo para ocorrer a liquidação do imposto já sucedeu. Por outro lado, terá de haver uma conduta de ocultação, se esta for posterior ao decurso do prazo em que a declaração deveria ter sido efetuada, o momento em que se considere realizada constitui o momento de consumação do crime. Se for realizada antes, o crime ficará consumado no termo do prazo.

35. No quarto e último grupo de casos, à primeira vista pareceria que o momento de consumação do crime coincidiria com a celebração do próprio negócio simulado. Todavia, a pura celebração deste não chega para que se verifique uma fraude fiscal. Tanto a *ratio* que preside à norma incriminadora como o requisito expresso na oração subordinada adjetiva do corpo do n.º 1 do artigo 103.º, — «que visem...» —, permitem concluir que o terceiro enganado pela camuflagem da realidade operada por intermédio do negócio simulado tem necessariamente de ser a Administração Fiscal. Assim, esta conduta tem de ser conjugada com a possibilidade de o sujeito passivo informar, em tempo útil, a Administração Fiscal sobre o conteúdo correto do negócio dissimulado. Só quando deixar de ocorrer essa possibilidade é que o crime se verificará. Claro que, se o sujeito informar de alguma forma a Administração Fiscal no sentido de corresponder à realidade o negócio simulado, — por exemplo, inscrevendo os seus efeitos na declaração fiscal — o crime ficará realizado com essa conduta. Atente-se no que se expôs *supra* no ponto 26, em que nem toda a simulação de negócio jurídico se reconduz à alínea

entidade que se visa defraudar, ou seja, de esta última detetar a fraude na declaração antes ou depois do prazo para tal ato ser apresentado.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

c) do n.º 1 do artigo 103.º, havendo situações em que a conduta somente poderá preencher a segunda parte da alínea a), sob pena de faltarem os restantes pressupostos do tipo objetivo de ilícito.

36. Em suma, em todos os quatro grupos conclui-se que se realiza o crime com a prática da conduta, ou seja, com a violação do dever extrapenal típico nos moldes previstos no corpo do n.º 1 do artigo 103.º⁹². Tal é coadunável com a circunstância de o crime ser de mera atividade. Enquanto nos crimes de resultado o tipo exige que ocorra um evento/resultado que é consequência e produzido separado espacial e temporalmente da ação do autor, no crime de mera atividade

⁹² Divergimos da posição que identifica o momento de consumação com o ato de liquidação. Se é certo que é este último que define o conteúdo da prestação tributária devida pelo sujeito passivo, ou seja, é nesse momento que fica fixada a obrigação tributária, não deixa de estar correto que, por exemplo, no momento em que a declaração fiscal é apresentada, mesmo que a Administração Fiscal venha a fixar a matéria coletável com recurso a outros meios diversos do da declaração, o tipo de ilícito encontra-se realizado, pois os deveres de colaboração a que o sujeito está adstrito foram já violados de forma idónea a atingir a vantagem patrimonial nos moldes previstos no corpo do n.º 1 do artigo 103.º.

Situação diferente consiste em a liquidação carecer das declarações prestadas pelo sujeito passivo, nesse caso, só no momento em que é fornecida a informação é que o crime se consuma. AUGUSTO SILVA DIAS retira da circunstância de a liquidação ser o momento de consumação a relevância da desistência até esse momento, *op. cit.*, pág. 271; “Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais”, *Ciência e Técnica Fiscal* (1999), pág. 56. Porém, na nossa posição, que admite que o momento de consumação seja anterior à liquidação, também poderá ser excluída a punibilidade se o agente, antes da liquidação, informar a Administração Fiscal sobre a sua situação tributária verdadeira, pois estará a evitar um resultado não compreendido no tipo (cf. artigos 24.º, n.º 1, *in fine*, do Código Penal e 59.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Também não confundimos o momento de consumação do crime com aquele que fixa de forma efetiva e definitiva a prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo, o que poderia ocorrer só depois de o ato tributário de liquidação ser sindicado graciosamente e contenciosamente. Se é verdade que pode relevar para efeitos de apurar se a vantagem patrimonial ilegítima não é inferior a 15000€, o que é certo é que o comportamento típico já se realizou e com este o crime. Em sentido diverso, PATRÍCIA CUNHA, “A fraude fiscal no direito português”, *Revista Jurídica* (1998), págs. 300 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

o crime fica realizado com a concorrência da própria ação⁹³⁻⁹⁴⁻⁹⁵, ou por outras palavras, o tipo não exige que à ação acresça um «efeito sobre o objeto da ação e desta distinto espaço-temporalmente»⁹⁶⁻⁹⁷.

É de notar que o crime, ao ser de mera atividade, não deixa de estar imbuído de um desvalor de resultado que pode ser relevante, designadamente para efeitos

⁹³ ROXIN, *Derecho penal...*, págs. 328-329.

⁹⁴ É de notar que na transmissão eletrónica da declaração, a ação consiste na apresentação da declaração à Administração Fiscal, pelo que não está completa somente com o envio, dado que poderá ocorrer erro informático que não permita a correta receção da declaração, mas sim com o recebimento por parte do destinatário, ou seja, quando entra na esfera do poder de conhecimento deste, como ocorre com o preceituado no artigo 224.º, n.º 1, do Código Civil. O recebimento da declaração não é um evento cindível da própria ação do agente, dado que só nesse momento é que a declaração se considera *apresentada*.

⁹⁵ Em sentido discordante, identificando um evento cronologicamente posterior à conduta exigido pelo tipo: a provocação de uma situação de erro quanto à situação tributária do contribuinte, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pág. 85. Todavia, não nos parece que o tipo exija que a Administração Fiscal seja efetivamente enganada pelo sujeito passivo. Ao contrário do que sucede no crime de burla (cf. artigo 217.º do Código Penal), a consumação do crime de fraude fiscal exige somente, por um lado, que a conduta típica seja idónea objetivamente para criar a aparência de uma situação tributária não correspondente à real, independentemente de o órgão da Administração Fiscal competente vir a ser efetivamente ludibriado; e, por outro lado, que a situação mendaz chegue à esfera de conhecimento da Administração de modo a que haja quer uma exteriorização do comportamento ilícito do sujeito passivo, quer uma possibilidade de ocorrência do engano, momento em que a conduta do agente ficará completa.

Acresce, que a posição da Autora, ao exigir a liquidação *definitiva*, olvida a possibilidade de isso só acontecer depois do ato da liquidação ser sujeito a impugnação administrativa e judicial, o que postergaria a consumação do crime para um momento cronologicamente póstero ao pretendido pelo tipo, ao mesmo tempo que seria confundir o momento de consumação com o apuramento definitivo da vantagem patrimonial ilegítima. Também se estaria a permitir que o sujeito viesse a desistir durante o decorrer do processo de impugnação, o que teria como consequência perversa, dado o crime ainda não estar consumado, traduzir uma mera tentativa de fraude fiscal que, caso não fosse qualificada, não seria punível (artigo 23.º, n.º 1 do Código Penal). Ora, tal circunstância chocaria com o arrependimento voluntário do contribuinte, uma vez que estaria informado das desconfiâncias da Administração.

A Autora classifica o crime como sendo de aptidão, o que nos conduz a refletir de que forma tal conclusão é conciliável com o sustentar da ocorrência de um evento cronologicamente posterior à conduta exigida pelo tipo. Não nos parece que a definição de crime de aptidão seja consentânea com a exigência da provocação de uma situação de erro relativamente à situação tributária do contribuinte que possibilitará a diminuição das receitas tributárias, pois com esta afirmação está-se a admitir que o tipo de ilícito objetivo tem como elemento a criação de um perigo, cuja verificação será avaliada *ex post* à conduta do agente.

⁹⁶ HELENA MONIZ, *op. cit.*, pág. 569, com a concordância de FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal...*, pág. 290.

⁹⁷ Para uma crítica ao conceito de crime de mera atividade tecida por MAURACH, ZIPF e por alguns Autores italianos, cf. HELENA MONIZ, *op. cit.*, págs. 541-542, notas 3 e 4.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

de determinação da medida da pena (cf. artigo 13.º)⁹⁸. O resultado aqui é entendido como «afetação da situação de *tranquilidade* do bem jurídico protegido e não (como na expressão “crimes de resultado”) enquanto *modificação* do substrato do bem jurídico, temporal e espacialmente cindida da ação»⁹⁹⁻¹⁰⁰.

37. Constatando-se que a realidade diretamente afetada pelo crime não se confunde com o bem jurídico tutelado¹⁰¹ perde a valência, amiúde encetada na bibliografia, de aquilatar qual o bem jurídico tutelado pela incriminação¹⁰² para situar o momento da consumação. O que distingue a consumação da tentativa não é o bem jurídico, mas a forma de crime, o seu estágio, mantendo-se a tutela do mesmo bem jurídico¹⁰³. A contribuição fiscal que, sinteticamente, traduz a diminuição das receitas tributárias a que se alude no tipo legal, e que com a prática do ilícito se pretende afetar, não coincide com o bem jurídico, antes desempenhando o papel na economia do crime de objeto material da conduta proibida. Estando em causa na punição do crime a restrição intencional de direitos *peçoalíssimos* fundamentais (a liberdade ou a propriedade), o bem jurídico que se tutela com a incriminação terá de ter assento na Constituição¹⁰⁴.

⁹⁸ Sobre os diferentes conceitos de resultado, cf. TAIPA de CARVALHO, *A legítima defesa*, Coimbra: Coimbra Editora (1995), pág. 108, nota 169.

⁹⁹ FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal...*, págs. 269-272. Sobre o tema, cf. FARIA COSTA que conceptualiza o desvalor do resultado como um “desvalor de cuidado” traduzido pela não evitação de resultados desvaliosos, “Ilícito típico, resultado e hermenêutica (ou o retorno à limpidez do essencial)” in *Problemas fundamentais de Direito penal. Homenagem a Claus Roxin* (2002), págs. 27 e segs., 32 e segs..

¹⁰⁰ Não ser crime de resultado não quer dizer que não haja desvalor de resultado. «Na verdade, a conduta apenas pode ser considerada ilícita quando é lesiva ou perigosa para o objecto de protecção, para o bem jurídico», HELENA MONIZ, *op. cit.*, pág. 567, nota 88.

¹⁰¹ Cf. notas de rodapé 78 e 133.

¹⁰² Sobre as várias teses na matéria, cf., por todos, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 89 e segs..

¹⁰³ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário: em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas (reflexões a partir, sobretudo, dos direitos português e espanhol)*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pág. 323.

¹⁰⁴ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 52 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

A consumação do crime basta-se com o preenchimento de todos os elementos do tipo. A sua relação com o bem jurídico já se situará ao nível da estrutura típica¹⁰⁵, que pressupõe o apuramento prévio do momento da consumação e sua correlação com o bem jurídico¹⁰⁶.

IV. O CASO ESPECÍFICO DAS FATURAS FALSAS¹⁰⁷

38. O artigo 104.º, n.º 2, alínea a), eleva a pena abstrata para as fraudes fiscais que tenham lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por (i) operações inexistentes ou (ii) por valores diferentes ou ainda (iii) com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

Trata-se dum tipo especial qualificado, não autónomo nem independente, geneticamente ligado ao tipo base vertido na forma simples de fraude fiscal, o que vale afirmar que para se verificar não basta a mera existência das vulgarmente denominadas faturas falsas, nem sequer é suficiente o uso desses documentos, antes constituindo condição *sine qua non* da existência do crime o preenchimento, no caso concreto, de todos os elementos do tipo objetivo e subjetivo de ilícito do crime de fraude fiscal previsto no artigo 103.º, *inclusive a aptidão da fatura para atingir uma diminuição da receita fiscal*¹⁰⁸. Logo, mandam as boas técnicas que tanto na acusação quanto na sentença condenatória se mencione não só o artigo 104.º, n.º 2, alínea a), como também o artigo 103.º, n.º 1, *inclusive a sua alínea que traduz o comportamento proibido*.

¹⁰⁵ *Ibidem*, págs. 222 e segs..

¹⁰⁶ *Ibidem*, págs. 213-214.

¹⁰⁷ Dada a moldura penal, a prescrição do procedimento criminal do crime de fraude fiscal perpetrada por fatura(s) falsa(s) é de 10 anos [artigos 21.º, n.º 2, e 104.º, n.º 2, do RGIT, 118.º, n.º 1, alínea b), do Código Penal], sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão estabelecidas no Código Penal, e vertidas nos artigos 42.º, n.º 2, e 47.º, cf. Acs. TRP de 11.4.2012, 19.2.2014; TRL de 25.2.2015, 17.1.2017 (reportando-se estes dois últimos, especificamente, a pessoa coletiva arguida), 8.3.2017; TRE de 17.4.2012, e TRG de 3.11.2014 e 27.5.2019, processos n.ºs 43/07.3IDPRT.P1, 1048/08.2TAVFR.P4, 709/08.0IDFUN-A.L1-3, 5/11.6IDFUN.L1-5, 1596/03.0JFLSB.L1-3, 76/05.41DFAR.E1, 20/02.0IDBRG-X.G1, e 198/05.IDBRG.G1.

¹⁰⁸ Assim igualmente SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais...*, págs. 114-115 e, especificamente quanto às faturas falsas, págs. 78-79 e 118, “O Limiar Mínimo de Punição...”, págs. 632-633.

Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos

André Teixeira dos Santos

39. A falsidade da fatura pode ser material ou ideológica/intelectual.

Na primeira, o documento reproduz fidedignamente a transação comercial, mas é emitida por pessoa diversa do sujeito passivo que aí figura como fornecedor do bem ou do serviço, o autor real do documento não coincide com o autor aparente¹⁰⁹⁻¹¹⁰. O agente do crime, ao fazer-se passar por outrem, emitindo uma fatura em nome de pessoa diversa, visa obter uma poupança fiscal, transferindo a base de incidência do imposto assim gerado — o facto tributário — para terceiro. Este poderá ser uma pessoa inexistente ou existente. Neste último caso, a descoberta de que esse terceiro não é o autor do crime passa por apurar se recebeu

¹⁰⁹ Situando a falsificação material da fatura na qualificação que exige a cumulação de outra circunstância qualificativa, nas alíneas *d*) e *e*) do n.º 1 do artigo 104.º, reservando para a alínea *a*) do n.º 2 as faturas enquanto documentos simulados, RUI CORREIA MARQUES, *op. cit.*, pág. 108. Circunscrevendo as faturas falsas à simulação do negócio subjacente, sem qualquer menção à possibilidade de o emitente da fatura poder falsear a sua identidade, MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, *A fraude fiscal como crime de aptidão: facturas falsas e concursos de infracções*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, págs. 228-229.

Divergimos do primeiro Autor e entendemos que o segundo não tomou em conta que a fatura falsa possa consistir na divergência entre quem emite a fatura e a pessoa que aí surge como emitente, podendo inclusive usar faturas graficamente iguais às usadas por este último ou um livro de faturas deste que logrou se apoderar. Discordamos porquanto na parte final do citado preceito que encerra o tipo qualificado se aludir justamente a constar na fatura a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, não se afastando, por conseguinte, a qualificação no caso do emitente da fatura se fazer passar por outrem, fazendo aí constar um interveniente da operação subjacente, que teve lugar, diverso do real, ainda que o beneficiário daquilo que foi contratado desconheça tal divergência, ficando arredada a sua comparticipação no crime. O desvalor em causa que fundamenta a qualificação faz-se sentir em ambas as formas de falsificação, constituindo o objeto material da falsificação — uma fatura ou documento equivalente — uma situação especial, deixando para o n.º 1 do artigo 104.º as falsificações que incidam sobre outros documentos, que não têm a carga histórica da mensagem divulgada nos *media* da frequência com que o crime é praticado mediante o seu uso.

Reconhecendo expressamente que a falsidade das faturas que fundamenta a qualificação plasmada no artigo 104.º, n.º 2, alínea *a*), engloba tanto a falsidade ideológica quanto a falsidade material, Ac. TRP de 5.2.2020, processo n.º 1047/08.4TAVFR-F.P1.

¹¹⁰ Em Itália, após um período em que a jurisprudência se inclinava para somente abranger no crime “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” a falsidade ideológica (Acs. Cassazione Penale Sezione III, 25.6.2001, n.º 30896, Sezione I, 20.2.2004, n.º 32493, Sezione III, 14.11.2007, n.º 12720), passou a também aí incluir a falsidade material (Acs. Cassazione Penale, todas da Sezione III, 7.2.2007, n.º 12284, 9.2.2011, n.º 9673, 18.10.2011, n.º 2156, 10.11.2011, n.º 46785, 24.11.2011, n.º 48486, 24.11.2011, n.º 48498, 2.12.2011, n.º 5642, 23.2.2012, n.º 10987, 11.4.2012, n.º 18788, 27.4.2012, n.º 27392).

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

efetivamente o montante faturado. Na verdade, existem indivíduos que se organizam sob a aparência duma empresa, assumindo as vestes duma empresa existente, prestando o serviço ou fornecendo a mercadoria contratada, recebendo o respetivo preço e faturando-o em nome desta última, desaparecendo do mapa sem pagar qualquer tributo por aquela atividade comercial. Quanto maior for o volume dessa atividade mais ampla será a fraude, estendendo os seus braços como um polvo num emaranhado de operações prestadas, faturadas, mas tendo como emitente uma pessoa existente, mas que é diversa da que prestou o ato e beneficiou da contrapartida pecuniária daí adveniente. A Administração Fiscal, na sua investigação, terá, pois, a incumbência de aferir se quem surge como emitente na fatura foi quem efetivamente prestou e recebeu o preço do facto faturado e, na negativa, se o beneficiário do serviço ou da mercadoria tinha disso conhecimento¹¹¹⁻

¹¹²⁻¹¹³.

¹¹¹ Vincando tal ónus, Ac. TRE de 14.7.2010, processo n.º 2/07.6IDFAR.E1.

¹¹² Tal situação sucedeu no processo n.º 415/10.6IDL5B por nós julgado em que tanto a Administração Fiscal, no seu relatório, como o Ministério Público que deduziu a acusação erroneamente pugnam pela prática dum crime de fraude fiscal pela pessoa que surgia nas faturas como tendo pago o serviço prestado por reputarem tais documentos como falsos. As faturas eram falsas por o seu emitente se fazer passar por outra pessoa, mas os serviços tinham sido prestados e sido pagos, constituindo, pois, uma despesa suportada pelo acusado. Não havendo qualquer indício de que este soubesse da falsidade da fatura, é patente que não praticou qualquer crime ao usar essas faturas. Como deu conta o dono da empresa que surge na fatura como sua emitente, a sua faturação num ano aumentou 10 vezes por força desse esquema, convertendo a sua agenda num somatório de deslocações a Tribunal, ao nível nacional, para testemunhar que não tinha prestado o serviço, recebido o preço e que se tratava dum plano que logrou enganar várias pessoas que pensaram estar a contratar a sua empresa. Neste caso quem praticou o crime de fraude fiscal foi o indivíduo que assumiu o nome da empresa emitente da fatura, havendo, no sentido comum da palavra, uma burla de identidade.

¹¹³ Em Itália, a doutrina que afasta do crime de “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” a falsidade material, crítica a jurisprudência que a aceita e que não vislumbra qualquer diferença ao nível do desvalor da ação que justifique tratar as duas falsidades de modo diferente por entender que nas faturas contrafeitas a capacidade de defraudar o Fisco é reduzida sendo de fácil deteção, bastando, para o efeito, cotejá-las com as informações fiscais do autor aparente, PAOLO ALDROVANDI, *op. cit.*, pág. 222, nota 9. Contudo, tal opinião olvida que nem todas as declarações são objeto de inspeção tributária, nem das declarações constam discriminadas, uma a uma, as faturas (número, data de emissão, data de pagamento, número fiscal do emitente), nem, que se saiba, a tecnologia à data da aprovação do diploma ou hodiernamente cruza automaticamente as faturas usadas com as faturas emitidas. Mais, o embuste pode consistir na dificuldade em apurar a verdadeira entidade do autor real das faturas e, conseqüentemente, responsabilizá-lo. Tarefa que mais árdua se tornará se quem usa a fatura

Do crime de fraude fiscal: em particular o uso de faturas falsas em casos práticos

André Teixeira dos Santos

No segundo tipo de falsidade aventado, esta incide sobre o conteúdo da fatura, quer por o seu *quid* não ter sido prestado (transação inexistente)¹⁴, quer por o valor ser diverso do preço contratado, quer por o destinatário, em nome do qual o documento foi emitido, ser diferente do real. Nesta hipótese existe um conluio entre quem emite a fatura e o seu beneficiário, ou, se se preferir, o seu utilizador, podendo haver ou não um favor pecuniário subjacente a esse pacto. É de realçar que, diversamente da situação anterior, a pessoa que emite a fatura é a pessoa que aí consta como emitente.

efetivamente beneficiou do serviço/bem e o pagou, desconhecendo a divergência entre o autor real e o autor aparente do documento. Em síntese, as duas falsidades apresentam-se qualitativamente semelhantes, encerrando um agravado desvalor da ação, não havendo razões suportadas na letra da lei ou no elemento teleológico para introduzir uma distinção.

¹⁴ Considerando ser atípica o uso de faturas falsas por operações inexistentes, mas cujo preço e IVA foram efetivamente pagos, mas que, por causa dessa inexistência, não poderiam tais transações ser declaradas, nem dar lugar a dedução desse IVA, NUNO POMBO, “As operações inexistentes...”, págs. 334 e segs.. Temos alguma dificuldade em acompanhar esta posição. Como refere este Autor, nos termos do artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, «Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura». Daqui resulta que não cabe ao contribuinte escolher o que entende fazer incluir na declaração periódica de IVA, mas somente as transações suportadas em fatura legalmente emitida e que tenham ocorrido de facto. A *ratio* do sistema legal deste imposto assenta em não se fazer repercutir na produção de bens ou serviços uma dupla penalização — suportar o IVA com a aquisição de matérias-primas e tornar menos competitiva a venda do bem/serviço comercializado por força do aumento do preço final em virtude da aplicação do IVA a suportar pelo consumidor. Tratando-se dum imposto sobre o consumo, somente o consumidor final deverá, à partida, pagá-lo. Quem produz pão pode deduzir no IVA que cobrou, em substituição do Estado, aos seus clientes o IVA que suportou com a aquisição das matérias-primas, como seja a farinha. Se alguém resolver pagar serviços e bens que não contratou, nem que lhe foram prestados ou fornecidos, não poderá beneficiar da dedução do IVA que suportou, além de que se o pagou, pagou mal por constituir fator de acionamento desse imposto a efetiva existência da operação. Somente no caso de a lei fiscal prever a dedução do IVA que se pagou erroneamente, por nessa situação não haver lugar à cobrança desse imposto, é que esse quantitativo poderá ser objeto de inscrição na declaração periódica. Logo, não se estando perante uma situação de erro quanto à possibilidade de se inscrever na declaração esse IVA e vedando-o a lei fiscal, estamos perante uma conduta que visa uma vantagem ilegítima por parte do declarante. Não se podendo deduzir tal IVA, ainda que suportado, a inscrição dolosa na declaração desse IVA constitui uma conduta proibida tipificada no tipo legal de fraude fiscal. Evidentemente que estamos perante um caso peculiar e que faz pensar o que levaria um sujeito pagar por mercadorias ou serviços que não contratou nem lhe foram entregues ou prestados. A obtenção duma dedução em IVA não será o principal móbil. Antes estará em causa, por exemplo, um conluio com o emitente da fatura para que, ao mesmo tempo que se obtém uma diminuição do IRC, beneficiar este que logrará uma vantagem ilegítima, recebendo um preço por algo que não forneceu; ou uma fraude de subvenções, por o agente precisar de apresentar certas despesas para receber determinada subvenção.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

40. A fatura por si só não encerra qualquer aptidão para atingir um dos objetivos contemplados no corpo do artigo 103.º, n.º 1, nem consubstancia qualquer um dos comportamentos tipificados e taxativos previstos nas suas alíneas¹⁵. Tanto mais que a simulação *per se* não traduz qualquer crime¹⁶, nem a fatura corporiza o negócio simulado por não encerrar as declarações negociais constitutivas do contrato simulado. Logo, situar a consumação do crime na data da emissão da fatura falsa por reporte à simulação peca por se ficcionar uma realidade que carece de demonstração — que a fatura é contemporânea do contrato simulado subjacente. Este consistindo no encontro de duas declarações que intencionalmente divergem da vontade real das partes pode ter a forma verbal e remontar a período anterior à emissão da fatura. Esta somente se destina a

¹⁵ Em sentido contrário, afirmando perentoriamente que a emissão da fatura já é apta a atingir o resultado típico, mas sem que o demonstre, nomeadamente sem que analise a relevância que é dada na lei fiscal à declaração nos impostos em causa de IVA e IRC e sem a qual as faturas nada acrescentam à realidade tributária do sujeito, Ac. TRG de 11.6.2019, processo n.º 20/15.01DVCT.G1. O crime encontrando-se construído tendo presente a realidade tributária subjacente à conduta não pode, na sua execução, naturalmente olvidar a relevância que a lei fiscal confere aos atos típicos para atingir o resultado, sob pena de a cláusula de idoneidade ficar esvaziada e a afirmação que esta se verifica não ter correspondência efetiva no caso concreto. A aptidão da conduta típica não basta ser afirmada, tem que ser demonstrada em que medida a conduta é realmente idónea a atingir o resultado ainda que este não se venha a produzir. Por seu turno, afirmando que o momento da consumação se verifica com a apresentação da declaração de IVA, mas acabando, de forma paradoxal, por fazer revelar a data das últimas faturas utilizadas, que, naturalmente, não coincide com a data da declaração, Ac. TRP 18.1.2023, proc. n.º 1406/08.2TAVFR.P1.

¹⁶ FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, *op. cit.*, pág. 96, que destacam que a alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º não incrimina a simulação em si, mas a que vise a obtenção duma vantagem ilegítima suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias (pág. 98). A simulação vertida em negócio jurídico não configura um crime de falsificação por espelhar as declarações efetivamente ditas pelos outorgantes, ainda que expressem uma realidade diversa da sua vontade, CAVALEIRO DE FERREIRA, “Depósito bancário. Simulação. Falsificação. Burla”, *Scientia Iuridica* 103-104 (1970), págs. 294 e 300. Por outras palavras, a simulação constitui um vício interno do negócio jurídico, enquanto a falsificação se resume a um vício externo do negócio. Na primeira encobre-se a verdade mediante a documentação duma falsa vontade, corporizada numa falsa documentação indireta, que será, com a sua emissão, penalmente relevante se o bem jurídico em causa consistir na segurança e credibilidade no tráfico jurídico-probatório. Se não for este o bem tutelado, tratando-se de documento particular, para que despolete a censura jurídico-penal, a simulação documental carece de ser um meio tipificado para a prática dum crime, não se esgotando, acrescentaríamos, em si mesmo, HELENA MONIZ, “Facturas falsas: burla ou simulação fiscal?”, in AA.VV., *Direito penal económico...*, volume II, págs. 360-361.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

comprovar a transação com conteúdo diverso do real, podendo ser produzida em momento posterior ao contrato simulado. Mas pode, inclusive, nem haver qualquer negócio simulado. *Prova* do negócio não se confunde com a *forma* do negócio, nem com *as declarações negociais que compõem o negócio*. Por exemplo, a declaração unilateral vertida em documento de que *A* deve a *B* 1000€ por força de este lhe ter emprestado tal quantia, não constitui o contrato de mútuo, mas unicamente prova por confissão da existência deste contrato. Assim, se *A* declara vender a *B* 100 Kg de cebolas por 100€ e este, por seu turno, declara comprar a *A* 100 Kg de cebolas pelo preço de 100€, são estas duas declarações negociais que fazem nascer o contrato de compra e venda das cebolas. São estas que perfazem o contrato e não a prova da existência dessas declarações. Se *A* emitir uma fatura no valor de 80€ por reporte a esse contrato, não está a declarar que vende as cebolas por esse valor, mas somente a atestar que a transação teve esse valor para efeitos de prova, não substituindo a fatura a declaração negocial de venda nem a declaração negocial de compra. Para que haja um negócio simulado, é necessário que as partes efetuem as seguintes declarações, *A* declara vender a *B* 100 Kg de cebolas por 80€. Este, por seu turno, declara comprar a *A* 100 Kg de cebolas pelo preço de 80€. A vontade real das partes outorgantes é vender e comprar as cebolas pelo preço total de 100€. No entanto, intencionalmente declaram vender e comprar por 80€ para enganar o Fisco. Essa intenção defraudatória do *pacto simulatoris* tem de se verificar, ainda que surja como dano colateral na vontade dos perpetradores. Se *A* declara vender a *B* 100 Kg de cebolas por 100€, mas na fatura surge o valor de 80€, não existe qualquer negócio simulado, mas falsidade da prova destinada a provar o conteúdo do negócio, dado faltarem as declarações negociais dirigidas ao terceiro alvo do engano. Acresce que pactuar com o valor erróneo aposta na fatura, não se confunde com as declarações negociais que necessariamente têm de ser produzidas para haver negócio simulado.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

41. O momento da consumação do crime de fraude fiscal perpetrado mediante o uso de faturas falsas reclama que se conjugue o papel desempenhado pelo documento falseado com o imposto correlacionado com a execução do ilícito. Constitui uma evidência que o crime de fraude fiscal tem subjacente um determinado tributo, sob pena de não existir. As faturas corporizam operações que desempenham um determinado papel na economia do cálculo do imposto. Assim, pode-se desde já adiantar que o crime de fraude fiscal que tenha como pano de fundo uma vantagem ilegítima obtida em sede de IRS, IRC ou IVA — ou seja, imposto periódico cuja base de incidência está normativamente delimitada no tempo —, em que o sujeito passivo surge onerado com a obrigação de preencher e entregar à Administração Fiscal uma declaração de imposto, é cometido por reporte a cada imposto e a cada período. Havendo lugar a uma declaração por imposto e por período, o crime somente ficará consumado com a elaboração da declaração e remessa ao Fisco¹⁷. A circunstância de para além da declaração o sujeito passivo ser possuidor de faturas falsas referentes ao período da tributação e que materializam os factos adulterados vertidos na declaração não acrescenta nada quanto à perfeição do crime. Isto é, pode-se falar em consumação do crime quando todos os elementos do tipo de ilícito se encontram executados, encontrando-se, por conseguinte, o crime perfeitamente, ou se se preferir totalmente, realizado. Faltando um desses elementos, o crime não estará consumado. Praticando-se qualquer outro ato, após a verificação de todos esses elementos, nada acrescentará à consumação, relevando, eventualmente, para efeitos da medida da pena. No momento da emissão da fatura, ou a totalidade dos elementos do tipo não se

¹⁷ A omissão de entrega da declaração, enquanto conduta omissiva, pela sua própria natureza, afasta a execução do crime mediante o recurso a faturas falsas. Assim, das duas uma, ou o crime consiste na omissão, ou reside no facto de, não obstante essa omissão, o contribuinte mostrar à Administração Fiscal, para efeitos de apuramento do imposto devido, contabilidade forjada com apoio nas faturas falsas e/ou as próprias faturas. Na primeira situação, é a omissão que traduz o comportamento delitivo, na segunda, já é o ato de exhibir ao Fisco documentação falseada. É de destacar que a pura omissão de entrega da declaração não consubstancia uma fraude fiscal, antes exigindo o tipo legal um *plus*. Sobre a questão, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 197-212 e segs..

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

encontra efetuada, ou, já o estando, adulterando-se a data aposta no documento, nada acrescentará ao momento da consumação, não o postergando para momento ulterior. Neste último caso é evidente o vício de raciocínio em que incorre a jurisprudência que identifica o momento da consumação do crime com a emissão da fatura, parecendo olvidar que a própria letra da lei faz expressa referência a utilização de fatura¹¹⁸. Pense-se na declaração fraudulenta sem apoio em faturas falsas, mas que o sujeito passivo, perante uma inspeção tributária, para esconder o crime falsifica faturas. Poder-se-á argumentar que, atualmente, tal dificilmente ocorrerá face às exigências informáticas dos sistemas de emissão de faturas. Contudo, o problema da consumação do crime não poderá passar pelo devir tecnológico e imposições dos contribuintes em se munirem de ferramentas informáticas blindadas em relação à introdução de falsificações. Não tendo havido, desde a aprovação do RGIT, alterações no que concerne aos comportamentos tipificados no crime de fraude fiscal, a reprovação penal não poderá diferir ao sabor de modificações regulamentares que não se limitam a concretizar a tipificação, como sucede com o período tributário que não colide com a proibição prevista no tipo. Admitir coisa diversa será deixar que o crime seja definido ao arrepio do princípio da legalidade, o que, naturalmente, será inconstitucional, inclusive por violação da reserva de lei [artigos 29.º, n.º 1, e 165.º, n.º 1, alínea c), da Constituição da República Portuguesa]. Em resumo, a consumação do crime coincide com o preenchimento de todos os elementos do tipo. Essa operação necessariamente estará ancorada na análise do tipo previsto em lei ou decreto-lei autorizado. As faturas falsas não se encontram previstas *per se* no tipo base. Donde, a execução do crime com recurso a faturas falsas constitui tão-só um elemento de qualificação sem que apague ou dispense a verificação dos elementos do tipo base. A qualificação assenta no maior desvalor da ação, não por acrescentar qualquer elemento à perfeição do crime, mas por contribuir para a ocultação da sua prática,

¹¹⁸ No mesmo sentido, Ac. TRG 6.3.2023, processo n.º 372/04.8IDBRG.G1.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

dificultando a deteção do crime pelas autoridades. Mais constitui uma opção de política criminal de dissuadir o recurso a esses documentos para ocultar o crime, dada a disseminação e profusão com que o ilícito é cometido com a sua utilização, fruto da Reforma fiscal de 1988/89 que elegeu o rendimento real efetivo na tributação das empresas (IRC), a capacidade contributiva em sede de rendimentos das pessoas singulares (IRS) e o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços para produzir outros bens ou prestar outros serviços, conduzindo a fenómenos complexos como a fraude em carrossel. Não coincidindo a emissão da fatura com a execução dos elementos do tipo base, não poderá tal momento constituir o marco temporal da consumação do crime e, por conseguinte, não tem a virtualidade de desencadear o início do prazo de prescrição. A reforçar esta conclusão atente-se nos artigos 5.º e 103.º, n.º 3, *in fine*, que postulam como elemento chave o período tributário da declaração, o que vale dizer, que estando em causa um imposto que impõe ao sujeito passivo o dever de apresentar declaração destinada a liquidar o imposto ou que contenha já uma autoliquidação, a consumação do crime não poderá ocorrer antes de ter lugar a apresentação da declaração em causa, ou, no caso de omissão — sem prejuízo das considerações tecidas na última nota de rodapé —, antes de decorrido o prazo da sua apresentação.

Na data da emissão da fatura falsa, desraigado do ulterior uso, não existe qualquer potencialidade lesiva digna de tutela. A fatura falsa por existir não representa qualquer perigo arvorado pelo legislador como ilícito criminal. O princípio da legalidade impõe ao intérprete concluir pela existência de crime quando a letra da lei assim o permite. Um tipo legal assenta na totalidade dos pressupostos incriminatórios sancionados e não somente numa visão parcial da incriminação. A jurisprudência amiúde parte duma conceção correta do crime para acabar por não retirar as consequências devidas.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

42. Como se referiu, o critério operativo de alguma jurisprudência reside em ler o crime como se bastando com a emissão da fatura falsa¹¹⁹. Como o faz num contexto de análise da prescrição do procedimento criminal, não toma consciência de que com essa conclusão permite-se condenar o contribuinte justamente nesse momento de emissão.

Assim, para essa jurisprudência já haveria crime nos casos em que o construtor civil apresenta ao dono da obra faturas falsas de despesas para lograr uma maior remuneração, não interessando à execução do crime se as vem ou não a incluir na declaração de rendimentos.

Dado o limiar mínimo de 15.000€, aplicável à fraude fiscal por faturas falsas¹²⁰, qual a fatura que seria determinante para a consumação do crime? A primeira? A

¹¹⁹ Não se adere ao argumento, plasmado em algumas alegações de recurso, como sucedeu no âmbito do processo n.º 5/11.6IDFUN.L1-5, que daria azo à prolação do Ac. TRL de 17.1.2017, em que se afasta a data da emissão como o momento da consumação por não ser viável acreditar que a data aposta no documento não se encontre falseada. Embora se concorde com a conclusão, não se adere a este argumento. A data da emissão ser ou não correta passa pela prova, não sendo suficiente para afastar esse marco temporal como correspondendo à consumação do crime a dificuldade em saber se a data aposta na fatura é, na verdade, a data de emissão.

¹²⁰ O tipo qualificado não é autónomo do tipo base. Este último tem de realizar-se para que possa ter lugar o tipo qualificado, cuja moldura penal abstrata surge agravada em função dum maior desvalor da ação e/ou do resultado. Concluindo-se que o limiar dos 15000€ consubstancia um dos elementos do tipo de ilícito (cf. *supra* nota 20), forçosamente no tipo qualificado tem de igualmente estar verificado. A boa prática hermenêutica exige que primeiro se afira da verificação do tipo base para somente depois se passar para a avaliação do preenchimento do tipo qualificado. A reforçar esta ideia capital, o próprio tipo qualificado expressamente alude no n.º 1 do artigo 104.º a “factos previstos no artigo anterior” — em vez de remeter tão-só para o n.º 1 — e no n.º 2 alude a fraude, remetendo-se, pois, para todos os elementos do tipo base, como não poderia deixar de ser. No sentido de se aplicar o limiar dos 15000€ à fraude fiscal qualificada por uso de faturas falsas, cf. Acs. TRC de 19.1.2011, 12.3.2014; TRE de 8.1.2013 e 20.12.2018; TRG de 3.7.2012; TRP de 16.3.2011 (com voto de vencido), 23.3.2011, 28.9.2011, 9.4.2014, 21.5.2014, 9.5.2018 e 18.12.2018, processos n.ºs 1036/06.3TAAVR.C1, 44/03.0IDGRD.C2, 4/10.5IDFAR.E1, 149/16.8IDFAR.E1, 116/08.5DBRG-A.G1, 65/05.9IDAVR.P1, 70/05.5IDAVR, 67/09.6IDPRT.P1, 31/06.7IDVRL.P1, 5722/04.4TDLSB.P1, 210/10.2IDAVR.P1 e 3459/16.0T8VFR.P1. Na doutrina, GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre...”, pág. 64, *Direito penal tributário...*, pág. 237; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais...*, págs.118-119, “O Limiar Mínimo de Punição ...”, págs. 623-634; SIMAS SANTOS e JORGE DE SOUSA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Lisboa: Áreas Editora, 2008, pág. 737; ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra: Almedina, 2020, págs. 212-213; NUNO POMBO, *A fraude fiscal...*, pág. 215; CARLOS ADÉRITO TEIXEIRA e SOFIA GASPAS, *op. cit.*, pág. 462.

Em sentido contrário, sem que se discorra sobre a natureza dessa cláusula normativa ou se fundamente por que constitui uma condição objetiva de punibilidade e não um elemento do tipo, ao arrepio das mais elementares regras de aplicação do Direito ao caso concreto, *vd.*, Acs. TRG de

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

última respeitante ao exercício a que se reporta a declaração? Ou quando o somatório de faturas falsas ultrapassa aquele limiar quantitativo?

Ora, nenhuma dessas hipóteses é fiel ao tipo legal. Por exemplo, nos impostos cujo período de referência para a tributação é anual, como sucede com o IRS, a última fatura falsa, passível de consubstanciar despesas dedutíveis, pode ter lugar logo em março, no início de dezembro ou somente a 31 de dezembro. É pacífico que não estamos perante um crime de fraude fiscal qualificado por cada fatura falsa emitida, mas tão-só perante um único crime por reporte ao período anual da tributação. Logo, não se pode concluir que o crime fica consumado com a emissão da fatura, pois nesse momento, desconhece-se qual vai ser a última fatura falsa a ser fabricada nesse período anual. Por seu turno, fazer coincidir a consumação com o último dia do período — 31 de dezembro — seria afastar o critério jurisprudencial da emissão da fatura, pois ou a consumação tem lugar com a emissão da fatura ou com o final do período de tributação. Na primeira situação, nos impostos que não são instantâneos, ou seja, que não se reportam a um único facto tributário¹²¹, é impossível de saber de antemão quando se daria a consumação por haver a potencialidade de no mesmo período tributário por reporte ao mesmo imposto haver mais do que uma fatura falsa. Nos impostos instantâneos, como sucede com o IMT, não só não faz sentido usar faturas falsas, como a lei não introduziu uma distinção entre estes impostos e os primeiros, logo não podemos ter um critério de consumação do crime para quando esteja em causa um imposto instantâneo e outro para os restantes. Na segunda situação, é patente que já não estamos perante a consumação com a emissão da fatura.

Como destaca ANTÓNIO DA GAMA LOBO XAVIER: «a obrigação fiscal correspondente a um imposto periódico, sendo embora de *formação sucessiva* —

18.5.2012, 28.5.2012; TRC de 7.3.2012 e 3.12.2014; TRL de 25.2.2015, processos n.ºs 352/02.8IDBRG.G1, 99/07.9TAFAP.G1, 720/08.1TACBR.C1, 128/05.0IDAVR.C2 e 709/08.0IDFUN-A.L1-3.

¹²¹ Para ter lugar a tributação, os princípios da legalidade e da taxatividade dos impostos impõem que se preencha a *fattispecie* da norma de incidência que, por seu turno, reclama a verificação do facto tributário aí vertido.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

ganhando, por isso, o conteúdo que progressivamente lhe é dado pelos *sucessivos* comportamentos do sujeito passivo —, só adquire contornos definitivos no fim do período tributário. É isto mesmo, aliás, que dispõe o n.º 7 do artigo 7.º do CIRC [que corresponde ao atual artigo 8.º, n.º 9]: aí se pode ler que o “facto gerador do imposto” — ou facto tributário — se considera “verificado no último dia do período de tributação”¹²²». Considerando a lei que o facto tributário se verifica no último dia do período de tributação, a data de emissão da fatura, em regra anterior àquele momento, não poderá ter a virtualidade de consumir o crime. Sem o facto tributário não há imposto, logo, não haverá crime de fraude fiscal. A aptidão da fatura para gerar a diminuição da receita advinda do imposto somente se poderá aferir após o facto tributário. A razão de ser de nos impostos periódicos se considerar que o facto tributário tem lugar no último dia do período de tributação reside justamente na possibilidade de serem levados a cabo, nesse período, outros comportamentos fiscalmente relevantes que anulem os anteriores. Não se pode olvidar o que *supra* se mencionou quanto ao carácter fraudulento da conduta tipificada. O crime não pune qualquer comportamento mendaz. Assim, se uma empresa usa uma fatura falsa por serviço não contratado para poder beneficiar de despesa efetivamente suportada, no mesmo período tributário, mas cujo fornecedor não emitiu fatura, não estaremos perante um crime de fraude fiscal. Do mesmo modo, se a fatura falsa antecedeu o pagamento da referida despesa suportada, uma vez que este segundo momento anula os efeitos do primeiro, encontrando-se o tipo legal construído por reporte à totalidade do período tributário e não por referência a cada ato que se pratica durante o mesmo. Tal é o que resulta do citado n.º 3 do artigo 103.º e da própria menção ao valor da vantagem ilegítima.

¹²² “Facturas falsas e crime de burla; natureza dos pagamentos por conta em sede de IRC”, *Revista de Direito e de Estudos Sociais II* (1997), pág. 232.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

43. A lei não pune as faturas falsas *per se*. Na fraude fiscal não se tutela a segurança, a confiança, a fiabilidade nem a credibilidade no tráfico jurídico-probatório, como sucede noutros crimes. A emissão da fatura não representa qualquer perigo para o bem jurídico, pois nada cria, apaga ou destrói em matéria de tributos; quanto muito traduz um ato de execução do crime — um *meio* —, mas não já o próprio crime, não esgotando a sua execução, que para se consumar carece dum ato *ulterior* do seu autor. Como se referiu, a idoneidade de alcançar um benefício tributário ilegítimo através de meio mendaz¹²³ mede-se pela sua *exteriorização* em moldes de uso para efeitos fiscais, ainda que não exclusivos. Esta é a solução seguida no direito comparado, como é o caso do ordenamento italiano¹²⁴.

44. Além disso, o tipo de garantia não contempla toda e qualquer fraude, mas única e exclusivamente as condutas tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º, como se retira do próprio texto da lei, que elucidativamente restringe o universo de comportamentos passíveis de assumir as feições do crime em questão, que expressamente alude a «condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo»¹²⁵. A

¹²³ O uso de meio mendaz subjacente a todas as condutas típicas previstas nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º é aquilo que diferencia o crime da poupança tributária por planificação fiscal (*tax planning*) ou de elisão fiscal (*tax avoidance*), em que o sujeito passivo consegue obter uma poupança fiscal em virtude, no primeiro caso, da prática de determinados comportamentos previstos nas normas negativas de tributação, *v.g.*, abatimentos, deduções à coleta, reportes de prejuízos, e, no segundo caso, da celebração de negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que não sejam objeto de regulação por normas antiabuso. Dado o princípio constitucional da legalidade (artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa), com o seu corolário da tipicidade fechada, as leis fiscais não podem ser aplicadas por analogia (artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária), sendo lícito nessas situações o sujeito passivo aproveitar-se das lacunas do sistema para conseguir pagar menos impostos. Já a evasão fiscal em sentido amplo (*tax evasion*) é marcada por traduzir comportamentos de poupança fiscal ilícitos que infrinjam normas fiscais, podendo constituir um ilícito penal, contraordenacional ou simplesmente fiscal. Nuno Sá GOMES apelida as primeiras situações de “poupança fiscal *intra legem*”, as segundas de “poupança fiscal *extra legem*” e as terceiras de “poupança fiscal *contra legem*”, *op. cit.*, págs. 24-27.

¹²⁴ Cf. *supra* nota 10.

¹²⁵ Diversamente da opção espanhola, em que o “delito de defraudación tributaria” se limita a prever uma cláusula geral do que é proibido, sem especificar em que revestem os comportamentos típicos.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

singela emissão da fatura falsa não se reconduz a nenhuma dessas condutas, logo não é passível de encerrar em si a consumação do crime.

Como se referiu, o legislador delimita esse universo mediante o uso de três critérios. Para além disso, se é verdade que a ilicitude está completamente enunciada no tipo legal, obedecendo às garantias exigidas pelo princípio da legalidade, a concretização das condutas que podem constituir fraude fiscal é feita por leis extrapenais¹²⁶, o que implica que se conjugue o comportamento tipificado com as normas fiscais, mormente com o imposto em causa, seja ao nível da incidência, seja por reporte aos deveres acessórios que permitem ao Fisco apurar e/ou fiscalizar o *quantum* do tributo, mormente saber, à uma, quando existe a obrigação de inscrever e registar factos ou valores em livros de contabilidade ou em escrituração e, à duas, quando e em que moldes o indivíduo tem a obrigação de apresentar ou prestar declarações à Administração Fiscal.

45. Nas situações em que a existência da fatura falsa pressupõe um conluio entre o emitente e quem a utiliza, ambos os indivíduos poderão ter praticado o crime de fraude fiscal em coautoria. Logo, não faz sentido situar o momento da consumação cronologicamente em espaços diversos consoante se tenha em conta o emitente da fatura ou quem a usa¹²⁷. Advogar que, quanto ao emitente da fatura,

¹²⁶ Sobre o tema, com especial destaque para as normas penais em branco (*Blankettstrafgesetz*) e o caso concreto do crime de fraude fiscal, com indicações jurisprudenciais e doutrinárias nacionais e estrangeiras, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 139-152.

¹²⁷ Contra, sem atentar nas considerações tecidas no texto e analisar os restantes elementos do tipo, Acs. TRP de 5.1.2011 (que, no âmbito do RJIFNA, não obstante estar em causa a prática do crime de fraude fiscal em coautoria entre emitente das faturas e quem as poderia usar na declaração, entendeu que esta não teria de ser apresentada para o crime se dar como consumado), 3.12.2012 (igualmente no âmbito do RJIFNA), 19.02.2014 e 9.5.2018; TRG de 3.11.2014, TRL de 25.1.2007 (que afirma que se trata de crime de aptidão, mas depois não retira daí as devidas consequências), 25.2.2015 (que afirma que o crime é de execução vinculada reclamando, portanto, o preenchimento dum das alíneas do n.º 1 do artigo 103.º, e de aptidão, sem curar de que forma a mera emissão da fatura preenche qualquer uma dessas alíneas e já é apta para produzir o resultado típico diminuição de receitas tributárias, pois da emissão dum fatura não ocorre, sem mais, a inscrição da mesma na contabilidade de terceiro, não se bastando o tipo, ao contrário do afirmado no aresto, com a mera intenção de inscrição, antes exigindo que essa inscrição tenha lugar, não beneficiando o emitente, nem sequer ao nível do potencial, de qualquer redução do imposto devido), 17.1.2017 (subscrevendo,

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

o crime se consuma com a emissão é, por um lado, olvidar que, estando-se perante uma situação de coautoria do emitente com o indivíduo que utiliza a fatura, o crime é único, não praticando cada um dos sujeitos um crime de fraude fiscal independente da conduta do outro. Logo, não faz sentido situar dois momentos distintos de consumação do crime, conforme o papel de cada coautor esteja já completamente executado. No fundo, esta situação não é diversa do crime executado em coautoria, em que cada agente tem uma parte no plano sem a qual o crime não fica consumado, e quem tem a tarefa final se arrepender e não executar a parte que lhe cabe efetuar no plano impede a consumação do crime. Ilustrando-se com um exemplo, *A* emite, em momentos distintos, faturas por operações inexistentes, entregando-as, logo após a sua emissão a *B* para que este, segundo plano previamente gizado, use o seu conteúdo na declaração periódica de IVA, com o intuito de obter uma vantagem fiscal igual a 15000€. As faturas reportam-se ao mesmo período sobre o qual incide a declaração. Se *B* inscrever as operações das faturas na declaração de IVA e a remeter à Administração Fiscal estará praticado, por *A* e *B*, em coautoria, um crime de fraude fiscal qualificado, previsto e punidos nos artigos 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 2, alínea *a*). Caso *B* se arrependa e mantenha na gaveta as faturas, não as usando na declaração, que se mantém fidedigna à realidade, o crime não ficou consumado¹²⁸ podendo, quanto muito, *A*

na íntegra, o aresto anterior, que transcreve, no essencial, a sua argumentação), 8.3.2017 [que chega ao ponto de afirmar que não é relevante se o contribuinte acabou ou não por entregar a declaração(!) como se sem esta houvesse uma verdadeira potencialidade da conduta para alcançar o resultado típico diminuição de receita tributária], processos n.ºs 110/08.2DAVR.P1, 2690/01.8TAVFR.P1, 1048/08.2TAVFR.P4 (recurso do arguido U), 210/10.2IDAVR.P1 (nota de rodapé 8), 20/02.0IDBRG-X.G1, 714/11.0IDLSB-C.L1-3, 709/08.0IDFUN-A.L1-3, 5/11.6IDFUN.L1-5 e 1596/03.0JFLSB.L1-3. Mais recentemente, Ac. TRP 22.2.2023, processo n.º 1/15.4IDPRT.P2, que afirma expressamente que a letra da lei permite colocar a consumação em momento anterior ao da declaração. Olvida é que o tipo é composto por outros elementos tendo as condutas típicas descritas nas als. do artigo 103.º de ser aptas a atingir o resultado, ainda que o mesmo não se venha a realizar. Aptidão umbilicalmente ligada às normas fiscais, em que é patente que a emissão da fatura falsa sem que cumulativamente a mesma seja usada não consubstancia o crime em análise. A favor do ora afirmado, Ac. TRG 6.3.2023, processo n.º 372/04.8IDBRG.G1.

¹²⁸ No sentido de *B* não praticar o crime até que inscreva a fatura na declaração, Ac. TRP de 19.2.2014, processo n.º 1048/08.2TAVFR.P4 (recurso do arguido U), embora quanto a *A* não tenha em conta o afirmado no texto de que estamos perante um crime executado em coautoria, não fazendo, pois,

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

ser punido pelo mencionado crime na forma de tentativa, não sendo *B* punido por operar a causa de exclusão da sua responsabilidade por arrependimento ativo (artigo 24.º, n.º 1, do Código Penal). Tudo se passa como no crime de furto qualificado em coautoria em que cabe a *C* desligar o alarme, a *D* arrombar a fechadura da porta do Banco, a *E* arrombar o cofre e retirar do seu interior os bens que aí se encontrem e os levar para fora do Banco. Se *C* e *D* levarem a cabo a sua parte no plano, mas *E* se arrepender e não arrombar o cofre, o crime não se consuma. Mas se a realizar, o crime somente fica consumado uma vez executada a parte que lhe cabia no plano, não se separando cronologicamente o papel desempenhado por cada um dos sujeitos para efeitos de consumação e começo da contagem do prazo de prescrição. A esta conclusão não obsta, por em nada alterar dogmaticamente a solução do caso, que entre cada tarefa decorra um período temporal considerável.

Por outro lado, tenha-se presente a emissão da fatura ou do conjunto de faturas na mesma data, sem que se cogite, como sucedeu no exemplo ora dado, que a emissão de várias faturas falsas ocorra em datas diversas, podendo inclusive ser em meses distintos, mas dirigidas a ser usadas no mesmo período tributário. Não logrando o emitente com a emissão qualquer vantagem fiscal, qual a data de emissão seria relevante? A da primeira fatura? A da segunda? A da última?¹²⁹ E se o valor da primeira fatura, ao ser usado na declaração do citado *B* já fosse suficiente para atingir o limiar dos 15000€ e *A* se arrepender e já não entregar as restantes faturas? Como separar por sujeito as condutas dum crime executado em coautoria para efeitos de consumação, quando, por definição, o crime para ser consumado depende da execução de atos pelos dois coautores? E quando os emitentes das

sentido, no caso de consumação do crime, situar a consumação por coautor em momentos cronológicos distintos.

¹²⁹ No sentido de no crime cometido através da emissão de várias faturas, a contagem do prazo prescricional se iniciar com a emissão da última fatura, Acs. TRG de 3.11.2014, TRL de 8.3.2017, processos n.ºs 20/02.oIDBRG-X.G1 e 1596/03.oJFLSB.L1-3.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

faturas são vários, sabendo da atuação dos restantes, mas cada emitente não produz faturas que ultrapassem o limiar dos 15000€?

46. Há quem entenda que a consumação do crime não se dará com a emissão da fatura, que poderá não vir a ser entregue ao seu destinatário, mas com a entrega do documento a este último¹³⁰. Todavia, não se vislumbra como possam estar preenchidos os três elementos do tipo objetivo de ilícito. É que o destinatário da fatura pode nem sequer vir a utilizar tal documento. O tipo qualificado é claro, para ocorrer tem a fraude fiscal ser perpetrada mediante o uso de fatura falsa. A mera fabricação da fatura não constitui uma fraude, a sua entrega a outrem igualmente não consubstancia uma fraude. Esta última, neste caso, reclama um ato ulterior, repita-se, ou seja, que o conteúdo ideologicamente falso da fatura seja vertido na declaração fiscal nas situações do IRS, IRC e IVA¹³¹.

CONCLUSÕES

a) Da análise do crime de fraude fiscal retira-se que existe uma relação jurídico-tributária subjacente a toda a incriminação.

¹³⁰ Assim, Ac. do TRP de 18.12.2018, processo n.º 3459/16.oT8VFR.Pl.

¹³¹ Situando o *tempus delicti* do crime de fraude fiscal com utilização de faturas simuladas — previsto e punido no artigo 104.º, n.º 2, alínea a), para toda e qualquer situação em que se verifique este tipo qualificado —, na entrega definitiva da declaração, começando-se a partir daí, a contar o prazo de prescrição, mas sem abordar, como fizemos no texto no item IV, a possibilidade de os restantes comportamentos tipificados no tipo base poderem ser ou não preenchidos mediante tal uso, RUI CORREIA MARQUES, *op. cit.*, págs. 121-122. Tal falta de ponderação resulta em algo, que nos parece contraditório, em situar, por um lado, a consumação do crime na declaração, e, por outro lado, a violação típica na alínea c) do tipo base, acabando por cair na falácia da jurisprudência de perante uma fatura com conteúdo simulado a colocar no universo dos negócios simulados, e, coerentemente, pugnar pela consumação com a celebração do negócio, sem se pesar se desta celebração já resulta a aptidão da conduta para defraudar o Fisco, ou se o imposto em causa reclama a apresentação duma declaração, sendo o conteúdo desta e não o do negócio que determina o valor do tributo e, conseqüentemente, que encerra aptidão para se atingir o resultado típico. Para ilustrar esta afirmação traga-se, mais uma vez, à colação o exemplo da compra e venda em que se declara um preço inferior ao praticado enunciado no ponto 4. Sobre a confusão entre fatura falsa e negócio simulado, cf. *supra* nota 26 e ponto 40. Subscrevendo esta nossa posição, Ac. TRE de 17.4.2012, processo n.º 76/05.4IDFAR.Ei.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

b) Essa relação tem como sujeito ativo a Administração Fiscal e como sujeito passivo o contribuinte que está adstrito, juntamente com a obrigação principal constituída pela prestação tributária, a deveres de lealdade e de informação para com o primeiro.

c) Os comportamentos típicos previstos, alternativamente, nas alíneas do artigo 103.º, n.º 1, consistem na violação de deveres acessórios fiscais que têm em vista o apuramento do conteúdo da prestação tributária.

d) Aquilo que confere ao comportamento típico suficiente desvalor para o transformar em um ilícito penal, distinguindo-o de um mero ilícito contraordenacional, e confere *unidade* ao tipo, formulado em termos bastante complexos, é a (potencial) afetação de uma realidade genuinamente tributária, central em todo o sistema fiscal: a contribuição tributária.

e) O comportamento punido penalmente não traduz *per se* uma singela violação de um dever tributário de verdade ou de transparência. Aquilo que o torna merecedor de tutela penal é o facto de encerrar em si uma ofensividade da contribuição fiscal. Repare-se, a mera violação dos deveres de verdade, lealdade ou de informação não chega para preencher todos os elementos do tipo de garantia, havendo o direito de mera ordenação social para proceder a tal proteção. Se o crime se bastasse com essa violação não precisaria do corpo do n.º do artigo 103.º, limitando-se a prever as condutas vertidas nas suas alíneas.

f) A prescrição do procedimento criminal, enquanto causa de extinção da responsabilidade penal, assenta na circunstância de pelo mero decurso do tempo

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

tornar o facto criminoso não carenciado de punição¹³² em consonância com os próprios fins da pena, afastando-se do modelo retribucionista.

Daí que nos artigos 118.º, n.º 1, e 119.º, n.º 1, do Código Penal, 5.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, se preveja que o início do prazo de prescrição coincida com a consumação do crime. Antes desse marco temporal, o crime não é passível de ser perseguido pelas autoridades, donde, coerentemente, o prazo de prescrição não começa a contar.

g) O momento de consumação equivale ao momento temporal em que o comportamento proibido se considera *totalmente* praticado, não se confundindo, por conseguinte, com meros atos de execução que carecem de ser conjugados com outras condutas típicas praticadas *posteriormente* para que possa ocorrer o crime. O que vale afirmar que *todos* os pressupostos do tipo objetivo de ilícito e do tipo subjetivo têm de se verificar para haver consumação.

h) O tipo objetivo de ilícito é formado por 3 pressupostos.

Por seu turno, o tipo subjetivo de ilícito não exige qualquer dolo específico, podendo o crime consumir-se em qualquer modalidade de dolo, encontrando-se somente afastada a negligência.

O dolo tem de abranger os 3 pressupostos do tipo objetivo de ilícito.

i) O primeiro pressuposto encontra assento no corpo do n.º 1 do artigo 103.º, estando vincado pela cláusula “visem”, e consiste na *idoneidade* do comportamento proibido para atingir o resultado material do crime que, do ponto de vista do sujeito passivo do tributo, reside numa vantagem patrimonial ilegítima e, da perspectiva da Administração Fiscal corresponde a uma diminuição das receitas tributárias.

¹³² FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português: as consequências jurídicas do crime*, Lisboa: Aequitas, 1993, págs. 701-702.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

j) Idoneidade que não se confunde com a exigência de esse resultado ter de ser alcançado para que haja crime. Nisto reflete-se a estrutura típica do crime de fraude fiscal que surge nas vestes dum *crime de perigo abstrato-concreto* na vertente de crime de *aptidão*¹³³. Isto significa que o tipo não exige que o bem jurídico seja lesado¹³⁴, nem que o resultado material *diminuição de receita tributária* efetivamente ocorra, nem que, *ex post*, haja perigo desse resultado suceder¹³⁵. Contém, porém, uma *cláusula de idoneidade*: os comportamentos proibidos vertidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º têm de ser aptos *ex ante* a atingir o resultado diminuição das receitas tributárias¹³⁶, sem que este tenha efetivamente de se verificar.

l) Por outras palavras, o tipo não exige que o perigo venha efetivamente a verificar-se, mas permite que seja objeto de um *juízo negativo* que *exclui* a responsabilidade penal, no caso em que o comportamento proibido não seja *idóneo* a provocar uma vantagem patrimonial igual ou superior a 15.000€ (uma diminuição das receitas tributárias nesse valor mínimo). Como em todos os crimes de perigo abstrato-concreto, este último aspeto, ao contrário do que acontece com os crimes

¹³³ Em sentido semelhante, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais...*, págs. 73 e 94-95; MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, *A fraude fiscal como crime de aptidão: facturas falsas e concursos de infracções*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, págs. 216-217; Acs. TRG de 8.11.2021 e TRE de 17.42012, processos n.ºs 4/12.01FLSB-A.G1 e 76/05.41DFAR.E1.

¹³⁴ Bem jurídico tutelado pela proibição penal não se confunde com o resultado típico do crime, nem com o objeto material sobre o qual incide, nem com a forma de execução do crime, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal...*, págs. 63-64.

¹³⁵ Diversamente, AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.*, pág. 269, PATRÍCIA CUNHA, *op. cit.*, pág. 298.

¹³⁶ Colocando a tónica na circunstância de o resultado do crime de fraude fiscal, na formulação de prever como condição de verificação do crime a aptidão objetiva da conduta para o gerar, consistir na diminuição do imposto (receita fiscal) e não em qualquer outra vantagem patrimonial, inclusive no regime pretérito do RJFNA, PAULO DÁ MESQUITA, “Facturas falsas e reembolsos indevidos de IRC-Fraude fiscal-Burla. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 28 de Abril de 1999. Anotação”, *Revista do Ministério Público* 79 (1999), pág. 168; e “A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto”, *Revista do Ministério Público* 91 (2002), págs. 61 e 72; e “Sobre os crimes de fraude fiscal e burla”, *Direito e Justiça* vol. XV, Tomo 1 (2001), págs. 111-115. Esta posição surge subscrita por Autores como SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pág. 78, e MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA, *op. cit.*, págs. 217-219.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

de perigo abstrato puros, concretiza um pouco o perigo sem, todavia, tornar o tipo em crime de perigo concreto, dado que não é exigido que se verifique *in casu*.

m) O segundo pressuposto consiste na execução de um dos comportamentos vertidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º.

Está-se perante um caso de “normas com mais de uma fattispecie” ou de “normas mistas alternativas” (*alternative Mischgesetze*). Isto é, o tipo prevê mais do que uma fattispecie sendo todas elas equivalentes, daí que a conduta criminosa possa consistir cumulativamente, por exemplo, num comportamento da alínea a) e outro da alínea b) do n.º 1 do artigo 103.º que o agente só terá praticado um único crime, desde que aqueles se reportem ao mesmo imposto e período de tributação. Deste modo, afasta-se das “disposições com mais de uma norma” ou “normas mistas cumulativas” (*kumulative Mischgesetze*), em que cada conduta consubstanciaria um crime, dando lugar, por conseguinte, a uma pluralidade de crimes.

n) Todavia, as condutas proibidas nestas alíneas têm de ser cotejadas com o primeiro pressuposto, ou seja, têm, *per se*, de encerrar aptidão para atingir o resultado diminuição de receita tributária sem carecer de ser praticado qualquer outro ato.

o) Daí que não baste a intenção do agente para alcançar esse resultado, nem que inscreva na contabilidade facto diverso da realidade, nem que celebre negócio simulado tendo em vista usá-lo para suportar declaração de IRS, de IRC, ou de IVA em que conste um rendimento/preço inferior ao real. Mostra-se insuficiente, por não encerrar, por si só, a citada aptidão, que a conduta seja preordenada ao fim diminuição de receita tributária. Para além disso, a conduta típica exteriorizada lavrada numa das alíneas do n.º 1 do artigo 103.º tem de ser *objetivamente* apta a atingir essa finalidade.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

p) O tipo não se limita a prever «é punido quem inscrever na contabilidade facto diverso da realidade ou celebrar negócio jurídico oneroso indicando um valor inferior ao real». Estipula igualmente que estes atos têm de ser aptos por si só para produzir *a final* uma diminuição do imposto devido, ainda que, por circunstâncias alheias ao agente do crime, este resultado não se venha a verificar. Este pressuposto, sem o qual não haverá crime de fraude fiscal, reclama que se coteje as condutas tipificadas nas citadas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º com o regime fiscal do imposto em causa, sem esquecer que o figurino do tipo legal se encontra erigido como tendo tais condutas um destinatário específico que é a Administração Fiscal.

q) E porquê que isto sucede?

O legislador penal teve em conta que o sistema de cobrança de impostos assenta no cumprimento de deveres dos sujeitos passivos que agilizam o apuramento do montante do tributo, o que justifica que a observância desses deveres goze da presunção de verdade e de boa-fé (artigos 59.º, n.º 2, e 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). Em regra, o imposto é liquidado por reporte ao cumprimento desses deveres, seja por autoliquidação, seja por heteroliquidação. As ações de inspeção são residuais e, estatisticamente, excepcionais. Os factos tributários é que dão origem ao preenchimento das normas de incidência e, por conseguinte, à obrigação tributária. A forma como a lei fiscal prevê que se dê conta da existência do facto tributário ao Fisco surge, pois, como central na aferição da idoneidade da conduta típica para alcançar o resultado típico. Tudo aquilo que se encontre, segundo as normas fiscais, a montante da revelação ao Fisco do facto tributário não tem, pois, a virtualidade de encerrar a referida aptidão e, por conseguinte, de constituir uma conduta típica.

r) Estas são as coordenadas que se têm de ter em conta na subsunção da cláusula de idoneidade ao caso concreto. Assim, um negócio simulado quanto ao

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

valor da venda de bem imóvel mostra-se apto a obter uma diminuição do IMT e do Imposto de Selo, mas já é insuficiente *per se* para alcançar uma diminuição do IRS ou do IRC. No momento da sua celebração, quanto a estes últimos impostos, o Fisco não surge ainda como *destinatário* do conteúdo do negócio simulado. Somente com o preenchimento da declaração fiscal é que se transmite ao Fisco o facto tributário que aciona as normas de incidência do IRS ou do IRC. Até lá o negócio simulado não tem a potencialidade, a aptidão, a idoneidade, de lograr a diminuição do IRS ou do IRC por estes dependerem, em primeira linha, da declaração de rendimentos. No Direito Penal do Facto não se punem meras intenções, mas atos que carecem de ser exteriorizados. Assim, é pouco para condenar o sujeito por fraude fiscal constatar que tinha a intenção de querer usar a simulação comercial na declaração de rendimentos. Para que tal condenação possa ter lugar, o pressuposto da idoneidade para estar preenchido exige uma efetiva utilização do negócio simulado no ato de comunicação ao Fisco do facto tributário, que, no caso do IRS ou do IRC corresponde à declaração.

s) As mencionadas coordenadas operativas aliadas à cláusula de idoneidade traçam uma estrita correlação entre a conduta proibida tipificada taxativamente nas citadas alíneas e a sua aptidão para atingir o resultado material. Assim, a conduta relevante para efeitos de IRS e de IRC, não é a celebração do negócio simulado, mas a declaração de rendimentos que verta a simulação. O negócio simulado desempenha, neste contexto, não uma conduta defraudatória do Fisco, mas um ato de execução destinado a *provar* o ato de fraude por excelência e que tem *per se* aptidão para atingir o resultado material — a declaração mendaz.

t) Destarte, no que concerne a impostos como o IRS, o IRC e o IVA, a conduta ativa de omitir o facto tributário ao Fisco somente surge a partir do momento em que o sujeito passivo transmite à Administração Fiscal o facto tributário ou o omite, inclusive deixando passar o prazo previsto na lei fiscal para essa comunicação ter

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

lugar. Como é sintetizado no Ac. TRE de 17.4.2012, processo n.º 76/05.4IDFAR.EI: «A comprovação da aptidão concreta das condutas tipificadas para dar origem a qualquer destas situações, nos casos de simulação como o que nos ocupa, implica que o *momento de comunicação com o fisco* próprio da relação tributária entre aquele e o agente *releve* para o preenchimento do tipo e, também, para a consumação do crime.» (sublinhados nossos).

u) Assim, quanto a impostos que são apurados, em primeira linha, com base na declaração, como sucede com o IRS, o IRC e o IVA, a conduta típica não se reconduz à primeira parte da alínea a), nem à alínea c), mas à segunda parte da alínea a)¹³⁷.

v) Diferentemente, sucede com impostos como o IMT e o Imposto de Selo, em que com a celebração do negócio simulado se transmite, simultaneamente, à Administração Fiscal o facto tributário. Aqui a conduta típica já consiste na alínea c).

x) Por fim, o terceiro pressuposto consiste na vantagem patrimonial de 15000€. Todavia, repita-se, daí não decorre que a mesma tenha necessariamente de se vir a verificar, podendo, *v.g.*, o Fisco detetar a fraude antes disso. A perigosidade inerente à conduta proibida é objetivada pelo valor de 15000€ sem que o tipo exija que o perigo venha efetivamente a verificar-se, mas permitindo que seja objeto de um juízo negativo, ou seja, será atípica a conduta proibida que não seja idónea *per se*, sem necessidade de ulteriores condutas, a provocar uma diminuição da receita tributária mínima de 15000€. Se, posteriormente, esse resultado não ocorrer por o

¹³⁷ Similarmente, não reconduzindo à conduta de inscrição na contabilidade, mas à de inscrição na declaração de IRC (modelo 22), despesas que não se verificaram para lograr uma diminuição desse imposto, não obstante, cronologicamente, a inscrição na contabilidade do facto fictício ter ocorrido primeiro, Ac. TRP de 19.03.2003, processo n.º 0210683 (já no regime do RJFINA).

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Fisco descobrir a fraude, tal não afasta o crime dado estar presente a mencionada idoneidade. Todavia, se o autor do crime não chegar a praticar o ato típico que encerra essa idoneidade ou não tiver oportunidade de o praticar por o Fisco apurar a verdade antes da defraudação ter lugar, não haverá crime de fraude fiscal, sem prejuízo de no caso concreto haver responsabilidade por outro crime ou por ilícito de outra natureza.

z) No fundo, a aplicação do tipo legal ao caso concreto reclama não só que se tenha em conta todos os pressupostos aí previstos, como a própria racionalidade do crime e desenho. Do mesmo modo, que alguém, com uma taxa de alcoolemia de pelo menos 1,2 g/l, se senta ao volante dum veículo automóvel, na via pública, e o liga, mas mantém o travão (de mão) acionado e o pé fora do acelerador, logo, sem que a sua conduta tenha a virtualidade de movimentar o carro, não se pode considerar que se encontre a conduzir para efeitos penais, quem encomenda uma fatura falsa ou simula um negócio jurídico, até que transmita os atos vertidos nesses documentos à Administração Tributária, não pratica o crime de fraude fiscal, podendo, inclusive nunca os comunicar a essa entidade, mantendo, por conseguinte, aos olhos do Fisco *de facto* e *de direito* as suas obrigações fiscais fidedignas e sem qualquer fraude.

aa) No n.º 3 do artigo 103.º explicita-se que os valores relevantes são os que constam de cada declaração e não em todas as declarações respeitantes ao mesmo período tributário. Logo, o uso das mesmas faturas em declarações diversas, uma respeitante a IVA e outra a IRS ou IRC, configura, por um lado, a prática de um crime de fraude fiscal por cada declaração, sem prejuízo da figura do crime continuado, e, por outro, não permite que as vantagens ilegítimas que se visou obter por cada desses impostos se some para efeitos do requisito dos 15000€, sob pena de violação do princípio da legalidade. O mesmo sucede com o IMT e o IRS ou o IRC.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

bb) O artigo 104.º encerra um verdadeiro tipo qualificado pelo que se limita a prever comportamentos que qualificam o crime, agravando, por conseguinte, a moldura penal abstrata. Logo, reclama que os pressupostos do tipo base plasmados no artigo 103.º se verifiquem, sob pena de a conduta ser atípica.

cc) A singela emissão dum fatura falsa (material ou ideologicamente) não se reconduz a qualquer um dos comportamentos proibidos e taxativamente previstos no tipo base, logo, se não for acompanhada da execução dum destes últimos será forçosamente atípica.

dd) Destarte, retira-se que não poderá o momento da consumação do crime coincidir com a emissão da fatura. Esta é a solução seguida no direito comparado, como é o caso do ordenamento italiano.

ee) No crime de fraude fiscal não se tutela a confiança no tráfico jurídico, nem a credibilidade de documentos comerciais ou contabilísticos como as faturas. Para tal existem outros crimes.

ff) O carácter insidioso da fraude fiscal reside em levar a cabo os comportamentos previstos nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º de forma idónea a provocarem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

gg) O dolo do tipo também tem de incidir sobre essa idoneidade e se, no caso concreto, os comportamentos desenvolvidos pelo agente não forem idóneos a atingir aqueles fins, não haverá crime de fraude fiscal. Isto é, a mera prática de uma das condutas previstas nas alíneas não é suficiente para que se verifique o crime,

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

contrastando com o que ocorre em qualquer um dos dois tipos de ilícito previstos nos dois números do artigo 262.º do Código Penal.

hh) No crime de contrafação de moeda, o tipo legal exige, para além do dolo do tipo, a intenção de produção de um resultado que todavia não faz parte do tipo legal, ou seja, «para além do dolo do tipo da contrafação de moeda» é necessário «que esta seja levada a cabo *com intenção de a pôr em circulação*, mas não que esta intenção venha efetivamente a concretizar-se»¹³⁸ consubstanciando, portanto, um crime de intenção ou de resultado cortado.

ii) No crime de fraude fiscal, na nossa opinião, não se requer que o agente tenha a *intenção* de produzir um resultado lesivo sobre o património fiscal, mas tão-só que o dolo do tipo incida sobre a idoneidade da conduta para atingir esse resultado danoso¹³⁹.

jj) Interpretar o preceito de forma diversa será aceitar que se verifique o crime de fraude fiscal em situações em que um contribuinte, apesar de ter entregue a sua declaração de rendimentos sem estar contaminada por qualquer falsidade, detém uma contabilidade mendaz, por pensar que é a contabilidade que determina o imposto a pagar. O agente tem a intenção de defraudar o Fisco, mas o meio de que se serve não é idóneo a provocar o resultado pretendido.

II) A nossa posição permite que se conclua pela inexistência de crime logo no patamar da tipicidade por se considerar que a conduta é atípica dado não ser idónea a provocar o não pagamento do imposto¹⁴⁰, como ocorre no caso do cônjuge

¹³⁸ FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal...*, pág. 330.

¹³⁹ Diversamente, FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.*, pág. 330; FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, *op. cit.*, págs. 92 e segs.

¹⁴⁰ A jurisprudência parece acolher a nossa interpretação quando, no Ac. de fixação de jurisprudência n.º 3/2003, do STJ, *Diário da República* n.º 157/2003, Série I-A, de 10.07.2003, pág.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

do *de cuius* que na declaração a que se reportam os artigos 26.º, n.º 1, e 28.º, n.º 1, do Código do Imposto de Selo, oculta acervo patrimonial da herança com o intuito de pagar menos imposto, desconhecendo que se encontra isento. Não obstante a intenção defraudatória a conduta será atípica por inidónea a atingir o resultado defraudatório.

mm) Nem todo o uso de faturas falsas encontra respaldo na incriminação da fraude fiscal. Por exemplo, se um comerciante emite faturas falsas para se locupletar com os montantes aí vertidos como despesas e, desse modo, enganar os seus sócios, mas não as usa na declaração modelo 22 de IRC. Nessa situação poderá estar em causa a prática dum crime, mas não será o de fraude fiscal.

nn) Donde, em suma, o momento da consumação do crime de fraude fiscal qualificado por na sua prática terem sido usadas faturas falsas não corresponde à mera emissão destes documentos, mas situar-se-á no marco temporal relevante, do ponto de vista das normas fiscais em causa, para dar conta ao destinatário do crime (o Fisco) da fraude.

oo) A acessoriedade do Direito Fiscal na construção do tipo legal conduz a concluir que o crime estará totalmente executado e, por conseguinte, consumado formalmente quando *cumulativamente* o conteúdo das faturas falsas for, por um lado, *utilizado* (i) no preenchimento de declaração fiscal, (ii) na inscrição da contabilidade ou (iii) no negócio simulado e, por outro lado, qualquer um destes últimos comportamentos seja *transmitido* à Administração Fiscal¹⁴¹. Antes disso, o tipo base não estará preenchido e, consequentemente, o crime

3906, considera pertinente a crítica à construção do crime de resultado cortado de FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE tecida por AUGUSTO SILVA DIAS.

¹⁴¹ Colocando o momento da consumação do crime de fraude fiscal qualificado por uso de faturas falsas na data em que foi entregue na Repartição de Finanças a declaração modelo 22 IRC, Acs. TRC de 7.3.2012 e 3.12.2014, processos n.ºs 720/08.1TACBR.C1 e 128/05.0IDAVR.C2.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

qualificado não estará igualmente consumado, não começando a correr o prazo de prescrição do procedimento criminal.

pp) Quem emite uma fatura falsa e quem a usa na declaração de rendimentos pratica, em coautoria, um crime de fraude fiscal qualificado. Por exemplo, *A* emite uma fatura a 10.2.2021 em que atesta que forneceu bens a *B* no valor de 50000€, sem que tenha procedido a esse fornecimento ou recebido tal valor. Três dias depois, no dia 13, entrega a fatura a *B*. Este, na declaração modelo 22 que se reporta ao ano fiscal de 2021, tem em conta essa despesa fictícia de 50000€.

Tratando-se do mesmo crime, não faz sentido cindir a consumação por sujeito, afirmando que *A* pratica o crime quando emite a fatura (10.2.2021) ou a entrega a *B* (13.2.2021), mas *B* realiza o crime quando entrega a declaração modelo 22, pois não existe na lei penal tributária um crime de emissão de faturas falsas¹⁴².

Nem faz sentido situar a consumação do crime quanto a *B* na data da emissão, por a singela intenção de usar a fatura, nesse momento, não se encontrar exteriorizada em atos idóneos a alcançar qualquer vantagem fiscal ilegítima, antes carecendo de ser corporizada na declaração modelo 22.

qq) A emissão da fatura não constitui um critério operativo viável e uniforme.

C emite uma fatura falsa a 5.3.2021 e entrega-a a *D* nessa data. Tinha combinado com este somente entregar essa fatura. Todavia, acaba por entregar a *D* outra fatura falsa datada de 7.6.2021, fruto dum novo acordo. *D* usa ambas as faturas na declaração modelo 22.

Estando claro que se está perante um único crime de fraude fiscal em coautoria, o critério da emissão da fatura situaria a consumação do crime a 5.3.2021. Mas, para tal, já não se poderia considerar a segunda fatura. Pugnando-se que havendo faturas múltiplas a consumação ocorre na data de emissão da última

¹⁴² GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário...*, pág. 225, nota 2.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

fatura, ficciona-se o elemento subjetivo do ilícito, pois no caso enunciado, num primeiro momento os sujeitos pretendiam somente uma única fatura, mas, num segundo momento, resolveram recorrer a uma segunda fatura. Não se pode falar numa única resolução criminosa, nem em crime continuado por cada fatura não dar lugar a um crime de fraude.

Tanto mais que a idoneidade da conduta para atingir o resultado lesivo é aferida *ex ante*, ou seja, no momento em que a conduta é praticada e não *ex post*. Logo, aferir a consumação do crime por reporte à última fatura, sem se saber, quando é emitida, se será a última é desvirtuar o tipo legal. Fazer assentar a solução consoante os sujeitos tenham ou não combinado quais as faturas que serão falseadas no período tributário é introduzir diferenças na solução do caso concreto sem que resulte do tipo tal diferenciação. Além de não encontrar apoio nas situações em que se acrescentam faturas falsas às inicialmente combinadas falsear.

rr) A inoperatividade do critério da emissão a fatura é posta em evidência nos impostos de formação sucessiva, em que o seu conteúdo é progressivamente moldado pelos sucessivos comportamentos do sujeito passivo, que geram os factos tributários relevantes ao cálculo do imposto, praticados no período tributário. Somente no final deste é que ficarão delineados os factos sobre os quais incidirá o imposto. Daí que no artigo 8.º, n.º 9, do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas se estipule que o “facto gerador do imposto” — ou facto tributário — se considera “verificado no último dia do período de tributação”. Assim, no que concerne ao IRC, somente a 31 de dezembro de cada ano é que estarão delimitados os ganhos e despesas relevantes, não se encontrando, pois, cristalizada a realidade tributária até essa data. Sem o facto tributário não há imposto, logo, não haverá crime de fraude fiscal. Logo, fazer operar o crime de fraude fiscal do IRC em data anterior à verificação do facto tributário não é consentâneo com o objeto material em que o tipo se encontra erigido.

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

ss) As faturas são *elementos de suporte*, não constituindo tais documentos qualquer facto tributário sobre o qual a norma de incidência do imposto operará, nem qualquer transmissão ao Fisco do facto tributário. Trata-se de documentos comerciais que têm como único desiderato atestar a prática duma operação. O seu conteúdo somente será fiscal e penalmente relevante se for transmitido ao Fisco, seja mediante o uso na declaração fiscal, seja inscrevendo o seu teor na contabilidade, seja através da sua utilização no negócio simulado.

tt) Em todas as situações tipificadas, a fatura desempenha o único papel de provar um facto, uma determinada despesa ou um determinado provento, conforme o sujeito que dela faça uso. *Prova* que não se confunde com comunicação ao Fisco desse facto, dessa despesa/provento. No fundo, tudo se passa como sucede com a clássica distinção processual entre alegação e prova. O que se alega ao Fisco é aquilo que consubstancia o crime de fraude; a fatura serve somente para conferir força probatória à conduta fraudulenta, sem que se confunda com a mesma, ou seja, emprestando à conduta transmitida ao Fisco a aparência de verdade, daí que encerre um maior desvalor que justifica a qualificação do ilícito.

uu) Estando-se perante uma declaração mendaz e uma contabilidade falaz ou um negócio simulado, na medida em que a primeira sirva de elemento privilegiado para se apurar o *quantum* do imposto devido ou do reembolso, somente se recorrendo a um dos outros no caso de inspeção, o crime consuma-se com a apresentação daquela por ser o momento determinante para ultrapassar o limiar da idoneidade/aptidão da conduta para atingir o resultado de obtenção de uma vantagem fiscal ilegítima.

vv) Acresce que tal aptidão somente tem lugar no momento previsto na lei fiscal em que a escrita contabilística ou o negócio simulado são apresentados à

**Do crime de fraude fiscal:
em particular o uso de faturas falsas em casos práticos**

André Teixeira dos Santos

Administração Fiscal, pelo que a declaração mendaz sempre ocorreria primeiro, sendo por si já suficiente para preencher todos os 3 elementos do tipo.

xx) Em suma, a consumação do crime de fraude fiscal diverge consoante o momento central eleito pela lei fiscal para dar conta ao Fisco dos factos tributários que fazem acionar o imposto.

Nos impostos ancorados na declaração, será esse o momento da consumação do crime.

Nos impostos que assentam na comunicação do negócio jurídico, será esse o momento relevante para a consumação.

zz) Tal passa-se quer na execução do crime se recorra ou não a faturas falsas, não se podendo olvidar que tal uso tem *efetivamente* de ocorrer, sob pena de violação do princípio da legalidade dado o teor do artigo 104.º, n.º 2, fazer expressa menção a *utilização* que, evidentemente, não se confunde com a mera *posse*.