

A Fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida*

Susana Aires de Sousa

Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

susanaas@fd.uc.pt

Sumário:

I. Introdução: o problema

II. Da *Fraude fiscal qualificada*

1. Enquadramento legal
2. Bem jurídico protegido

III. Dos limiares mínimos de punição

1. Razão de ser e previsão legal
2. Aplicação ao crime de *Fraude fiscal qualificada*

IV. Conclusão

* Este texto corresponde na íntegra à conferência proferida no Centro de Estudos Judiciários, no dia 15 de Junho de 2012, no âmbito do Curso de Especialização “Temas de Direito Fiscal Penal” (acção de formação contínua tipo C para juizes e magistrados do Ministério Público), mantendo-se a sua natureza coloquial e expositiva.

I. Introdução: o problema

Esta exposição toma como objecto principal o tipo legal de *Fraude fiscal qualificada*. Trata-se de uma incriminação que tem merecido a atenção da jurisprudência e do legislador nos tempos mais recentes, embora por razões distintas. No plano dos tribunais destaca-se um aspecto do regime legal que tem estado na origem de alguma divergência jurisprudencial: a questão de saber se o limiar quantitativo estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º – a cláusula dos € 15 000 – é ou não igualmente aplicável à *Fraude fiscal qualificada*. No plano legislativo, este tipo legal foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que alargou a qualificação da fraude em razão da vantagem patrimonial perseguida pela conduta fraudulenta do agente.

Trata-se de dois aspectos problemáticos que se relacionam entre si por via do elemento típico “vantagem patrimonial” enquanto fundamento de efeitos jurídicos distintos: no primeiro verifica-se uma exclusão da responsabilidade criminal pelo crime de *Fraude fiscal qualificada* caso se considere aplicável o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º; na segunda hipótese “a vantagem patrimonial” constitui o elemento qualificador que serve a agravação da punição.

A nossa exposição divide-se em duas partes distintas: na primeira propõe-se uma análise da *Fraude qualificada*, concedendo especial atenção ao seu enquadramento legislativo e ao bem jurídico protegido; reunidos estes elementos, considera-se, na segunda parte, o sentido e natureza dos limiares mínimo de punição, em particular da cláusula de € 15 000 prevista no n.º 2 do artigo 103.º do RGIT. Realizado este percurso, reúne-se um conjunto de argumentos no sentido de fundamentar a aplicação deste limite às situações de *Fraude fiscal qualificada*.

I. Da *Fraude fiscal qualificada*

1. Enquadramento legal

Segundo o enquadramento legal das infracções tributárias na ordem jurídica portuguesa, na sequência do que vinha sendo a tradição legislativa, os crimes fiscais podem ser de dois tipos: *Fraude* (artigos 103.º e 104.º do RGIT) ou *Abuso de confiança fiscal* (artigo 105.º do RGIT). Esta visão bipartida das incriminações fiscais seguida pelo legislador português tem a sua origem no direito penal fiscal anterior ao RGIT. Com efeito, no RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro), que antecedeu aquele diploma, o legislador tipificava, entre outras incriminações, a *Fraude Fiscal* (artigo 23.º) e o *Abuso de Confiança Fiscal* (artigo 24.º)¹.

Estas incriminações viriam a transitar, com significativas alterações, para o regime jurídico actual, mantendo-se, no entanto, nos seus traços essenciais, o comportamento penalmente proibido: na *Fraude* incriminam-se condutas fraudulentas de ocultação, alteração ou simulação de factos ou valores que devam ser declarados, tendo em vista obter vantagens patrimoniais à custa das receitas fiscais; no *Abuso de Confiança* tipifica-se a não entrega pelo substituto fiscal de prestações tributárias que deduziu nos termos da lei. Todavia, o legislador de 2001 veio modificar este binómio ao autonomizar num artigo próprio a figura da *Fraude fiscal qualificada*, punida, na versão original, com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. É precisamente esta incriminação que cuidaremos de analisar. Não se fará um comentário exaustivo do tipo legal, nos seus elementos objectivos e subjectivos, mas privilegiar-se-á a análise da técnica de qualificação usada pelo legislador no artigo 104.º do RGIT.

¹ Sobre a evolução do RJIFNA ao RGIT, quer no plano legal quer no plano doutrinal, vide ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade de Crimes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 341 e ss. Veja-se ainda os nossos estudos, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 51 e ss., e «A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico», *Boletim de Ciências Económicas*, 2010, p. 39 e ss.

A qualificação pode ocorrer nos termos da lei por via de três situações típicas distintas, previstas nos números 1, 2 e 3 daquele artigo, respectivamente.

1.1 Nos termos do n.º 1, a qualificação da fraude fiscal dá-se pela verificação da acumulação de mais de uma das circunstâncias previstas nas diversas alíneas que constituem esse número. Essas circunstâncias são:

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

As circunstâncias previstas nas alíneas *a)* a *e)*, correspondem integralmente às alíneas *b)* a *f)* do n.º 3 da antiga fraude fiscal prevista no artigo 23.º do RJIFNA. O legislador de 2001 acrescentou a este elenco de circunstâncias dois novos elementos qualificadores, previstos nas alíneas *f)* e *g)*. Contudo, há uma grande diferença: aquela norma do RJIFNA não tinha qualquer natureza qualificadora, antes condicionava os conceitos jurídicos de “ocultação ou alteração de factos ou de valores” que, por sua vez, constituíam as condutas ilegítimas tipificadas. Com efeito, tendo em conta a redacção desta norma do RJIFNA, a doutrina considerava que o legislador tinha descrito, a título exemplificativo, as circunstâncias que determinavam a ocorrência

daquelas condutas ilegítimas². Segundo Augusto Silva Dias aquelas circunstâncias exemplificativas deviam ser interpretadas à luz da técnica dos exemplos-padrão, por via da qual só seriam admissíveis circunstâncias que, não estando expressamente previstas, se equiparassem, estrutural e substancialmente, às que figuravam nas várias alíneas³. Deste modo, as situações contempladas naquelas alíneas exemplificavam os conceitos indeterminados de ocultação e alteração de valor. Isto significa que estas mesmas circunstâncias, hoje tidas como qualificadoras, originariamente revelavam e concretizavam a conduta ilícita de *Fraude fiscal* simples. Por conseguinte, é de algum modo surpreendente que as mesmas circunstâncias que exemplificavam a conduta fraudulenta se tenham transmutado, em 2001, em elementos que servem a qualificação da conduta. Esta transposição das circunstâncias previstas no antigo artigo 23.º do RJIFNA é denunciada pela própria redacção do actual artigo 104.º, onde permanecem incompreensivelmente alguns elementos provindos da legislação anterior como, por exemplo, na alínea *e*) do n.º 1 do artigo 104.º: a referência ao número anterior não se compreende uma vez que não existe qualquer número anterior – esta referência provém da antiga redacção e nunca foi corrigida pelo legislador.

Do ponto de vista material, deve ainda acrescentar-se alguma estranheza, pela sua singularidade, quanto à técnica qualificadora usada pelo legislador no n.º 1 do artigo 104.º: trata-se de um qualificação “aditiva” que pressupõe a acumulação de mais de uma das circunstâncias previstas naquele preceito normativo. Mais uma vez, esta técnica resulta de uma adaptação, a nosso ver pouco feliz, da segunda parte do n.º 4 do artigo 23.º do RJIFNA. Aí se estabelecia uma *agravação* da pena aplicável às pessoas singulares nos casos em que, na ocultação ou alteração dos factos ou valores ou na simulação, se verificasse a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas *c*) a *f*). Quer isto dizer que a ocorrência de mais de uma daquelas situações transformaria a *Fraude Fiscal* simples em *Fraude Fiscal* agravada. No âmbito do RGIT, o legislador transformou aquela agravação em uma qualificação, concedendo formalmente àquelas circunstâncias a natureza de elementos

² SOUSA, Alfredo José de, *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 2.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2005, p. 87; DIAS, Augusto Silva, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», *CTF*, n.º 394 (1999), p. 53.

³ DIAS, Augusto Silva, «Os crimes de fraude...», *op. cit.*, p. 53.

qualificadores. Ora o juízo de especial ilicitude ou censurabilidade pressuposto por um delito qualificado não pode resultar de uma mera adição automática das circunstâncias previstas, antes o elemento qualificador deve indiciar uma situação de especial gravidade, denunciada por exemplo pelo modo como se realiza o ataque ao bem jurídico ou pela intensidade com que esse bem jurídico é lesado. Neste sentido, o elemento qualificador só ganha sentido se relacionado com o âmbito de protecção da norma. Assim, temos para nós que, na concretização daquelas circunstâncias, o julgador deve fazer um juízo valorativo destinado a verificar se através delas se exprime a especial gravidade exigida pelo elemento qualificador. Só por esta via se evitará que a aplicação automática daquelas circunstâncias conduza a situações materialmente injustas.

1.2 Os números 2 e 3 do artigo 104.º prevêem outras formas de qualificação da conduta fraudulenta. Nos termos do n.º 2, basta a verificação singular das circunstâncias descritas, tidas como indícios de uma ilicitude qualificada, para se dar a agravação da punição (pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas). Em causa está o uso “de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente”. Pretende-se assim abranger situações de fraude que indiciam à partida uma maior gravidade, como a utilização de facturas falsas ou ainda a chamada fraude em carrossel. Esta modalidade de qualificação fundamenta-se à partida no maior desvalor das condutas aí previstas, patente na forma de execução da fraude, distinguindo-se assim da forma de qualificação prevista no n.º 1.

A lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, adicionou uma nova alínea ao n.º 2 nos termos do qual se qualifica a fraude fiscal em razão do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente. Nos termos da alínea *b*), a fraude fiscal é qualificada quando a vantagem patrimonial for superior a € 50 000.

Esta mesma lei acrescentou ainda um terceiro número ao artigo 104.º onde se estabelece uma “hiperqualificação”, punida com pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e pena de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. A especial gravidade do ilícito advém do valor da vantagem patrimonial obtida pelo

agente que há-de ser superior a € 200 000. Cumpriu-se assim uma das medidas que vinha sendo anunciada pelo Governo no sentido de agravar a pena aplicável à fraude fiscal.

Estas alterações legislativas acentuam a componente patrimonial do ilícito qualificado, centrado sobre o valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente, em clara aproximação aos crimes patrimoniais comuns e a um desvelado modelo de escalões previstos no CP. Neste sentido, se a vantagem patrimonial for igual ou inferior a € 50 000 a fraude será simples, a menos que se verifiquem cumulativamente duas das circunstâncias previstas no n.º 1 do artigo 104.º ou o recurso aos expedientes previstos no n.º 2 daquele artigo; se a vantagem obtida pelo agente for superior a € 50 000 a fraude é qualificada; por fim, se a vantagem for superior a € 200 000 a fraude será “hiperqualificada”.

A introdução destes novos elementos patrimoniais reafirma a natureza patrimonial da *Fraude fiscal* e do bem jurídico que se procura proteger por via desta incriminação.

2. Bem jurídico protegido

A determinação do bem jurídico protegido através das incriminações fiscais tem gerado alguma controvérsia doutrinal. São vários os modelos propostos que, em traços largos e correndo o risco de aglutinar teses muito distintas, se podem reconduzir, por um lado, a modelos de pendor mais funcionalista ou sistémico e, por outro, a modelos patrimonialistas.

a) Os modelos funcionalistas têm em comum duas características principais, a saber, a recusa de uma configuração patrimonial do objecto de tutela nos crimes fiscais e a intensa ligação do bem jurídico às funções que, no âmbito da ciência das finanças públicas, se reconhece ao imposto. Cabem aqui as concepções que identificam o bem jurídico protegido com a função tributária reconhecida à administração estadual, mas também a construção do crime fiscal como ofensa ao poder tributário, ou ainda a compreensão do crime fiscal como ofensa ao sistema económico ou ao sistema fiscal.

b) Numa outra concepção um pouco mais afastada de uma compreensão funcional, identifica-se o bem jurídico protegido com os deveres de colaboração, de verdade e transparência sobre que assenta a relação jurídica estabelecida entre o *fiscus* e o contribuinte; ou ainda, numa perspectiva mais radical, como um crime de desobediência aos deveres tributários.

c) Por fim, um modelo distinto é aquele que concebe as incriminações fiscais como delitos de natureza patrimonial.

Os modelos funcionalistas acentuam, em regra, a instrumentalidade das receitas fiscais para a prossecução do bem-estar da colectividade e das pessoas que a compõem. Este ponto de partida fez com que, neste domínio, alguns autores aludissem a uma nova categoria de bens: os bens-prestação que sustentam a disponibilidade económica e financeira e sem os quais se torna impossível a assunção das funções típicas de um Estado social; concretizam-se, em geral, na correcta gestão económica, na criação dos pressupostos necessários ao desenvolvimento racional da vida económica, no equilíbrio do sistema económico, no bom funcionamento do sistema fiscal e na percepção regular das receitas tributárias⁴.

Temos para nós que estes bens cumprem com grande dificuldade a função crítica que se reconhece e exige ao bem jurídico-penal. Através deles o que verdadeiramente se sublinha são os valores ideais que constituem a razão de ser da tutela penal. É certo que a *ratio* da norma se revela essencial para uma sistematização racional e eficiente das leis penais e constitui um instrumento indispensável para a interpretação teleológica das normas incriminadoras e para a reconstrução do sistema. Mas ela é, pela sua própria natureza, imanente e intrínseca à norma e, como tal, incapaz de desempenhar um qualquer papel crítico na conformação do ilícito. Aceitá-la como bem jurídico protegido nas incriminações fiscais é fazer renascer

⁴ Sobre a categoria dos bens-prestação, sugerida, sobretudo, pela doutrina italiana *vide* MOCCIA, Sergio «De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales», *in: Política Criminal y Nuevo Derecho Penal (libro homenaje a Claus Roxin)*, Barcelona, José Maria Bosch Editor, 1997, p. 120-121.

uma concepção metodológica de bem jurídico cuja única função reside em clarificar o significado e o fim dos preceitos normativos. Fica assim irremediavelmente perdida qualquer função crítica que se deva exigir à categoria de bem jurídico, indispensável de uma perspectiva de garantia e delimitação da intervenção penal⁵.

Poderá o modelo patrimonialista escapar a estas dificuldades por via da concretização de um interesse jurídico capaz de exercer uma função crítica na disciplina penal fiscal? Entre as várias críticas apontadas à teoria patrimonialista, há uma que merece especial reflexão. Esta reserva fundamenta-se no carácter demasiadamente vasto do erário público para que possa cumprir aquela função de padrão crítico assinalada ao bem jurídico-penal. O conceito de património público, considerado na sua globalidade, mostra-se, assim, como uma realidade fragmentada e complexa; as distintas realidades sectoriais que integra afastam a possibilidade de se encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais.

Deste modo, seguindo-se uma tese patrimonialista do bem jurídico protegido – que é a que seguimos –, impõe-se uma maior concretização do objecto de protecção das infracções fiscais de natureza penal. Em nosso modo de ver está em causa o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido. O bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais coincide, assim, a nosso ver, com a obtenção das receitas fiscais. Trata-se de um bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade.

Assim, da nossa perspectiva, os crimes fiscais tem uma natureza patrimonial que lhes é conferida pelo bem jurídico tutelado coincidente com a obtenção das receitas fiscais. Esta natureza patrimonial foi precisamente acentuada pelo legislador em 2011, com as alterações legislativas realizadas no tipo legal de *Fraude qualificada*.

⁵ No mesmo sentido, MOCCIA, Sergio, «De la tutela de funciones...», *op. cit.*, p. 122.

II. Dos limiares mínimos de punição

1. Razão de ser e previsão legal

Nos últimos anos, tem-se assistido, em alguns ordenamentos jurídicos, à introdução de valores quantitativos que condicionam a relevância penal da conduta fiscalmente fraudulenta⁶. Também o legislador português, em 2001, no RGIT, fez depender a punição da *Fraude fiscal* da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias num valor igual ou superior a € 7 500, na versão originária, e a € 15 000 na versão actual. A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, introduziu uma cláusula desta natureza no delito de *Abuso de confiança fiscal*, fazendo depender a punição da não entrega de prestação tributária de valor superior a € 7 500.

A introdução destas cláusulas tem originado uma forte discussão quanto à sua qualificação dogmática como elemento típico ou como mera condição de punibilidade, sobretudo em Espanha e em Itália⁷. A resposta está naturalmente dependente da forma como se conceba o ilícito da fraude e muito concretamente do bem jurídico que aí se pretenda proteger. Como já se referiu, é nossa convicção que o bem jurídico protegido pelos delitos fiscais é a componente activa do património fiscal ou, por outras palavras, o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular⁸. O legislador português, no desenho típico da *Fraude fiscal*, considerou suficiente, para a consumação do crime, a colocação em perigo daquele bem jurídico, optando, neste sentido, por uma clara antecipação da tutela penal. Ainda assim, concretizou a qualidade daquele perigo ao exigir a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias em valor igual ou superior a € 15 000. O

⁶ É assim no artigo 305.º do Código Penal espanhol. Também em Itália o Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de Março de 2000 condicionava a relevância de algumas incriminações fiscais a *soglie di punibilità*; estes limites foram recentemente diminuídos no seu montante pela Lei 148/2011, em vigor desde Setembro de 2011.

⁷ Por todos, na doutrina espanhola, RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 77 e ss.; também VICENTE MARTÍNEZ, Rosario «Delito fiscal y principio de legalidad», *ADPCP*, tomo XLIV (1991), p. 876 e ss. Na doutrina italiana *vide* SALCUNI, Giandomenico, «Natura Giuridica e funzioni delle soglie di punibilità del nuovo diritto penale tributario», *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, ano XIV, 41, p. 138 e ss. Veja-se, entre nós, sobre esta questão, SANTOS, André Teixeira, *O Crime de Fraude Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 229 e ss.

⁸ Maiores desenvolvimentos no nosso estudo *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 241 e ss.

legislador optou, pois, por incluir no ilícito penal um elemento adicional de quantidade que se converte em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limiar mínimo de ofensividade para o bem jurídico. Trata-se, segundo cremos, de um *limite negativo da incriminação*, em razão do valor da vantagem patrimonial a obter mediante uma conduta capaz de diminuir as receitas tributárias, essencial para delimitar os contornos fronteiriços entre aquela norma e os ilícitos contra-ordenacionais previstos nos artigos 118.º e 119.º⁹. Numa outra perspectiva, a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 15 000 é um elemento constitutivo do crime de fraude fiscal. O legislador procurou, através desta cláusula, objectivar o perigo para o bem jurídico em que se sustenta a criminalização, seja na sua modalidade mais simples seja na forma qualificada.

2. Aplicação ao crime de *Fraude Fiscal Qualificada*

Depois da análise, ainda que de forma fragmentária, do tipo legal de Fraude fiscal qualificada e da natureza dos limiares mínimos de punição, somos chegados à última das questões referidas na introdução: determinar se o limite negativo da incriminação plasmado no n.º 2 do artigo 103.º está ou não limitado à *Fraude Fiscal* na sua modalidade mais simples¹⁰.

Trata-se de uma questão tida até há pouco tempo como pacífica quer na prática jurisprudencial quer no âmbito académico e doutrinal. Com efeito, tendia a considerar-se de forma praticamente unânime que aquele limiar de ofensividade valia para a *Fraude fiscal* quer na sua forma simples, quer na sua forma qualificada. Todavia, tal unanimidade foi recentemente quebrada por alguma jurisprudência, *v. g.*, o Acórdão do Tribunal Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 7 de Março de 2012. Em ambas as decisões

⁹ Cf. SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o regime geral das infracções tributárias», *Direito e Justiça*, Vol. XV, Tomo II (2001), p. 64-65; SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 302 e ss.; SANTOS, André Teixeira, *O Crime de Fraude Fiscal*, *op. cit.*, p. 245.

¹⁰ Sobre esta questão veja-se também o nosso estudo «O limiar mínimo de punição da *Fraude fiscal (qualificada)*: entre duas leituras jurisprudenciais distintas. Anotação aos acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de Março de 2011», *RPCC 21 (2011)*, n.º 4 (no prelo).

se considerou que o limite de € 15 000 estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º não é aplicável à *Fraude fiscal qualificada*, prevista no artigo 104.º, nomeadamente quando o agente utiliza facturas ou documentos equivalentes na execução do crime.

A favor desta decisão convoca-se, desde logo, a letra da lei, designadamente a redacção do n.º 2 do artigo 103.º. Entendem aqueles tribunais superiores que a aplicação do limite aí estabelecido é válido apenas para os factos previstos no número anterior. Ora, ao utilizarem facturas falsas, os arguidos terão realizado outros factos para além dos descritos no artigo anterior e que estariam portanto fora do alcance daquela norma, “não existindo nenhuma razão, literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis abranger os factos previstos nos ‘artigos seguintes’ ”.

Trata-se de um posição jurisprudencial de que discordamos com base em diversos argumentos de natureza histórica, material e dogmática, enunciados nas considerações anteriores mas que importa agora sintetizar.

a) Entre os tipos legais de *Fraude simples* e *qualificada*, na forma consumada, estabelece-se uma pura relação de especialidade. Por conseguinte, está em causa uma pura relação entre normas, obedecendo a uma lógica de hierarquia, segundo a qual a aplicação da norma especial afasta a norma geral, “dando fundamento à velha asserção segundo a qual a lei especial derroga a lei geral”¹¹. É assim porque uma das normas – a *Fraude qualificada* – incorpora todos os elementos constitutivos do outro tipo legal – a *Fraude simples* – mas acrescenta ao facto matricial – ocultação ou alteração de valores – elementos suplementares ou caracterizadores; porém, estes novos elementos normativos não constituem um novo e autónomo facto ilícito – como aliás denuncia a letra do artigo 104.º ao remeter, logo no seu início, para os factos previstos no artigo anterior – mas pressupõem na sua base a conduta matricial tipificada no artigo 103.º.

b) Esta conclusão é ainda suportada pela origem e evolução legislativa do delito de *Fraude fiscal qualificada*. Com efeito, como se referiu, a maioria das circunstâncias descritas no n.º 1 do artigo 104.º integrava a factualidade típica do crime de *Fraude fiscal* previsto no artigo 23.º do RJIFNA, constituindo formas de

¹¹ Cf. DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 994 e s.

exemplificação e concretização da conduta, tipificada através do conceito indeterminado “ocultação ou alteração de factos e valores”. Neste sentido, de um ponto de vista histórico estas circunstâncias eram concretizações exemplificativas daquela conduta matricial.

c) Também de uma perspectiva teleológica e material se justifica a aplicação do limiar estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º à *Fraude qualificada*. Como se referiu, da nossa perspectiva o bem jurídico tutelado no âmbito da *Fraude fiscal* – simples ou qualificada – é a obtenção de receitas fiscais. O legislador entendeu, ao abrigo da tutela subsidiária que caracteriza a sanção penal, remeter para o direito contra-ordenacional os ataques menos graves àquelas receitas. De facto, tendo-se no horizonte a natureza patrimonial deste crime, recentemente favorecida pelas alterações realizadas pela lei 64-B/2011, de 31 de Dezembro, torna-se incompreensível que uma vantagem patrimonial mínima (*v. g.*, € 50) obtida através de facturas falsas seja punida de forma qualificada nos termos do artigo 104.º, n.º 2, al. a), mas que o uso de um qualquer outro elemento contabilístico adulterado ou a não declaração de determinado valor que vise proporcionar ao agente uma vantagem de € 10 000 fique excluída de qualquer punição por via do n.º 2 do artigo 103.º.

Em jeito de conclusão, da nossa perspectiva e com base nos argumentos enunciados, a *Fraude qualificada* só tem relevância criminal se a vantagem patrimonial ilegítima perseguida pelo agente for igual ou superior a € 15 000 nos termos do artigo 103.º, n.º 2, do RGIT. Este é o entendimento que vinha sendo seguido pela maioria da doutrina¹² e da jurisprudência plasmada, por exemplo, no acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19 de Janeiro de 2011 e nos acórdãos da

¹² No sentido de que o limite negativo previsto no n.º 2 do artigo 103.º vale também para a *Fraude Qualificada* veja-se SILVA, Germano Marques da «Notas sobre...», *op. cit.*, p. 64 e, do mesmo autor, *Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, p. 237; SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 118; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, p. 216, SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, p. 164; SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, Lisboa: Áreas Editora, 2010, p. 712.

Relação do Porto de 16 de Março de 2011 e de 23 de Março de 2011, que necessariamente acompanhamos.

Muito obrigada pela Vossa benevolente atenção.

Lisboa, 15 de Junho de 2012