

Tribunal da Relação de Coimbra
Processo nº 44/03.0IDGRD.C2

Relator: ISABEL SILVA

Sessão: 12 Março 2014

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: RECURSO CRIMINAL

Decisão: CONFIRMADA

FRAUDE FISCAL

CRIME AGRAVADO

LIMITE MÁXIMO DA PENA

ELEMENTOS DA INFRACÇÃO

Sumário

I - Os crimes fundamentais contêm o tipo objectivo de ilícito na sua forma mais simples; constituem, por assim dizer, o mínimo denominador comum da forma delitiva; conformam o tipo-base cujos elementos vão pressupostos nos tipos qualificados e privilegiados.

II - Nessa medida, o limite quantitativo do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, constituindo um elemento do tipo de ilícito do crime de fraude fiscal, é também aplicável à fraude qualificada tipificada no artigo 104.º do mesmo diploma.

Texto Integral

ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, NO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA

I - HISTÓRICO DO PROCESSO

1. O Ministério Público (de futuro, Mº Pº) deduziu acusação contra **A...**, imputando-lhe a prática de um crime de fraude qualificada, previsto e punido (de futuro, p. p.) pelo art. 104º nº 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias (de futuro, RGIT) e, à data da prática dos factos, pelo art. 23º nº 1 e nº 2 al. c) e nº 4 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (de futuro, RJIFNA).

O arguido requereu a abertura de instrução, no seguimento da qual veio a ser pronunciado nos mesmos termos da acusação.

No decurso da audiência de julgamento, a M.m^a Juíza, considerando “a não verificação de um dos elementos do ilícito criminal de fraude qualificada”, decidiu “declarar extinto o procedimento criminal contra o arguido A...”.

Em sede de recurso interposto pelo M^o P^o, veio tal despacho a ser revogado.

Realizada nova audiência de julgamento, foi proferida sentença, absolvendo o arguido da prática do crime que lhe era imputada.

2. Inconformado, recorre o M^o P^o, formulando as seguintes

CONCLUSÕES:

«1. O art. 103.º, n.º 1 do RGIT (Fraude), na redacção introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, prescreve que: “1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devem constar dos livros de contabilidade ou de escrituração ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável:

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

2. Por sua vez, o art. 104.º do RGIT (Fraude qualificada), na parte que ora nos interessa, dispõe que: “1. Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias verificar a para efeitos de fiscalização tributária,

(..) g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

3. Para que o crime de fraude fiscal se considere consumado não se exige que o agente represente, com exatidão, o montante da vantagem ou benefício patrimonial indevido. Será bastante a representação genérica da consequência da diminuição da receita fiscal e do benefício indevido correspectivo que visa alcançar.

4. Este crime é classificado doutrinariamente "...como um crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente, o mesmo consuma-se ainda que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer efectivamente, bastando-se a lei com a circunstância de as condutas ilegítimas tipificadas visem ou sejam preordenadas à obtenção de vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Isto é, será suficiente que a conduta seja preordenada a tal fim, sendo a eventual verificação do resultado lesivo apenas relevante em sede de aplicação concreta e medida da pena" - vide *in* Regime Geral das Infracções Tributárias, pág. 313, de Tolda Pinto e Reis Bravo.

5. Assim sendo, uma vez que o crime de fraude fiscal se consuma ainda que nenhum dano ou vantagem patrimonial venha a ocorrer efetivamente, como, aliás, resulta da redação do preceito, "(..) que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação (...)": então o limite quantitativo estabelecido no art. 103.º do RGIT, não é um elemento do tipo, mas uma condição objetiva de punibilidade, um elemento externo ao crime que cumpre uma função de seleção das condutas penalmente puníveis.

6. E, como tal, a punição da fraude fiscal qualificada não depende da vantagem patrimonial ilegítima ser de valor igual ou superior ao limite quantitativo previsto no art. 103.º, n.º 2 do RGIT.

7. Por outro, conforme se alcança da mera leitura da norma do art. 103.º, n.º 2 do RGIT "os factos previstos nos números anteriores não são puníveis, se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15000€". Daqui decorre que os factos não puníveis são apenas os previstos nos "números anteriores", não existindo nenhuma razão literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis também abranger os factos previstos nos artigos seguintes.

8. Com efeito, na norma que pune o crime de fraude fiscal qualificada não existe nenhum número idêntico ao n.º 2 do art. 103.º, nem é feita qualquer remissão em qualquer dos seus números ou alíneas para o referido preceito legal, pelo que o valor da vantagem patrimonial não releva para efeitos de despenalização.

9. Refira-se, ainda, que se considera que o limite de € 15.000,00, mencionado no n.º 2 do art. 103.º do RGIT, abaixo do qual os factos integradores do crime de fraude fiscal não são atualmente puníveis, não é aplicável à fraude fiscal qualificada, prevista no art. 104.º do mesmo diploma legal, designadamente quando o agente utiliza faturas falsas ou documentos equivalentes na execução do crime, como é o caso dos presentes autos.

10. Na verdade, tratando a fraude qualificada de um crime agravado, em relação àquele outro simples, porque ocorreu com uma conduta especialmente censurável, daí a sua qualificação, o disposto no citado art. 104.º não se submete a uma qualificação meramente de valor nem é aceitável entender-se que o legislador pretendeu deixar totalmente impune o crime de fraude fiscal qualificada nos casos em que não ultrapasse aquele limite, quando se trata de comportamentos bem mais censuráveis do que aqueles que vêm tipificados no n.º 1 do art. 103.º do RGIT.

11. Face ao exposto, a douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 103.º e 104.º do RGIT.

Termos em que deve ser concedido provimento ao recurso ora interposto, revogando-se a douta sentença recorrida e substituindo-se a mesma por outra que dê acolhimento ao teor das conclusões supra, condenando os arguidos pela prática do crime de fraude fiscal qualificada. Assim se fazendo JUSTIÇA!»

3. O arguido respondeu, sem apresentar conclusões mas pugnando pela improcedência do recurso.

Já neste Tribunal da Relação, o Ex.mº Sr. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no mesmo sentido, por adesão à argumentação expendida em 1ª instância.

Cumprido o art. 417º nº 2 do Código de Processo Penal (de futuro, CPP), o arguido nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - FUNDAMENTAÇÃO

4. OS FACTOS [\[\[1\]\]](#)

Foram os seguintes os factos considerados na douta sentença:

«O arguido A..., a quem corresponde o Número de Identificação Fiscal (...), com sede na Avenida (...), Seia, encontra-se registado em Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), pela atividade de “Construção Civil - CAE 45211”, enquadrado no regime normal mensal de IVA, no Serviço de Finanças de Seia.

B...., com sede na Rua (...), Oliveira do Hospital, possui o Número de Identificação Fiscal (...) e encontra-se registado em sede de Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), pelo exercício da “Construção Civil - CAE 45211”.

Por sua vez, **C...**, com sede em (...), Oliveira do Hospital, a quem corresponde o Número de identificação Fiscal (...), encontrava-se registado, à data dos factos, Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA).

O arguido exerceu com normalidade a sua atividade de construção civil, pelo menos nos anos de 1999 e 2000, sem que em algum momento tenha declarado cessada a sua actividade.

O arguido era, pelo menos no supra citado período temporal, responsável, entre outras coisas, pela organização da contabilidade referente àquela atividade por eles desenvolvida e pela retenção e posterior colocação dos impostos supra referidos à disposição da Fazenda Nacional, nos termos legais.

Pelo menos no ano de 2000, o arguido, A..., tendo em vista obter para si uma vantagem material indevida, solicitou a B... e C..., que lhe emitissem faturas representativas da prestação de serviços e de fornecimento de bens e do pagamento por si dos preços correspondentes, sem que tais bens e serviços tivessem sido por si adquiridos, nem os respetivos preços pagos, sendo certo que tais serviços também não foram por aqueles prestados nem os seus preços foram pagos.

Pretendia o arguido A... imputar aos custos da sua atividade o valor líquido dessas faturas e alterar os valores correspondentes aos custos da sua atividade empresarial inseridos nas declarações periódicas de rendimentos dos exercícios fiscais, pelo menos do ano de 2000, diminuindo, deste modo, o valor do lucro tributável e, conseqüentemente, o montante do imposto a entregar nos Cofres do Estado e, bem assim, a deduzir / subtrair o montante de imposto de IVA liquidado nas faturas emitidas por B... e C..., ficticiamente

por si suportado, ao montante de imposto de IVA por si liquidado nas vendas e prestação de serviços, de modo a reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado, bem como a obter uma dedução indevida de custos em sede de IRS.

Assim, em cumprimento daquela estratégia, o arguido, A... solicitou a B... e C..., que lhe emitissem faturas donde constasse a realização por estes de serviços em seu benefício, e o montante de preço devido.

B... e C... aceitaram emitir faturas nessas condições, embora soubessem que as mesmas se destinavam aos fins acima descritos, tendo, de acordo com aquele desiderato, C... emitido as seguintes:

- factura n.º 16 de 12.10.2000 de C..., no valor global de Esc. 4.095.000 \$00, a que corresponde IVA no valor de Esc. 595.000\$00
- factura n.º 18 de 17.10.2000 de C..., no valor global de Esc. 3.510.000 \$00, a que corresponde a título de IVA o valor de Esc. 510.000\$00.

O arguido A..., no exercício de 2000 contabilizou, assim, aquelas faturas por alegados trabalhos de construção civil efetuados para aquela sociedade.

Porém, os trabalhos de construção civil que essas faturas documentam não tinham sido - nem foram - realizados, nem os quantitativos nelas inscritos foram pagos aos sujeitos a que respeitam como prestadores de serviços, ou seja ao segundo e terceiros arguidos nem a terceiros.

Não havendo, como tal, qualquer correspondência de datas e de pagamentos nos documentos processados pelos arguidos e referentes a tais faturas.

Aliás, B... e C... não tinham naquelas datas capacidade e meios para efetuar os trabalhos que surge naquelas faturas, naquele lapso temporal.

Tais faturas foram, posteriormente, usadas pelo arguido A... para integrar a sua declaração periódica de IVA, convencendo o respetivo serviço da Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) - que acreditou na boa-fé dos contribuintes e na realização dos serviços descritos nas faturas - de que aquele arguido tinha direito à correspondente dedução do IVA das mesmas constante e pretensamente pago, no montante global de € 5511.72 (fls. 666).

Agindo da forma supra descrita, logrou o arguido deduzir o IVA inscrito nessas faturas no valor global de € 5511.72, com a consequente

dedução indevida de custos em sede de IRS no valor de € 14.142,68 (fls. 666), sem que para tal houvesse qualquer justificação, como bem sabiam, fazendo-o às custas do erário público.

O arguido A... regularizou a sua situação fiscal no que respeita às faturas acima descritas.

O arguido, A..., atuando por si e no seu interesse, atuou com o propósito de obter vantagens patrimoniais indevidas e a que sabia não ter direito, nomeadamente a diminuição das receitas tributárias do Estado (pagamento de imposto a menos do que o devido realmente devido e reembolso de imposto), o que fez, alterando factos e valores constantes das declarações de IRS e IVA, com uso de faturas que não titulavam transações comerciais, as quais serviram de base à administração fiscal para determinar a matéria coletável e liquidar o imposto, o que conseguiu.

Previu e quis o arguido integrar nas respetivas declarações periódicas de IVA as faturas supra descritas que sabia não corresponderem à verdade para ludibriar e convencer os serviços da DGCI de que os trabalhos de construção nelas descritos tinham sido realizados, levando aqueles serviços a reconhecer um direito à dedução do IVA ficticiamente nelas inscrito, com o intuito concretizado de obter uma vantagem patrimonial indevida nos valores de € 5511.72 e € 14.142,68, correspondente, respetivamente, ao IVA indevidamente deduzido e à dedução indevida de custos em sede de IRS, deduções essas efetuadas às custas da Fazenda Nacional e de que beneficiou A....

O arguido agiu sempre livre, deliberada e conscientemente.

Mais se provou que:

O arguido não tem antecedentes criminais.

O arguido é empregado por conta de outrem, recebendo mensalmente o salário mínimo;

Vivem em casa que lhe é cedida pelo seu irmão, não pagando renda ou empréstimo;

Vive com a sua esposa e um filho menor de 13 anos;

Sustenta, ainda, o seu filho maior, que apresenta problemas graves de saúde (autista), o qual reside alternadamente na sua residência e numa instituição em Gouveia;

A esposa é doméstica e não recebe qualquer rendimento;

O arguido fora declarado insolvente em Junho de 2012, no âmbito do processo de insolvência nº 233/12.7TBSEI, que corre termos no 1º Juízo deste Tribunal.».

5. O MÉRITO DO RECURSO

O objecto do recurso é delimitado pelas questões suscitadas nas conclusões dos recorrentes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras: art. 412º nº 1 e 119º do CPP. [\[\[2\]\]](#)

Como resulta das conclusões acima transcritas, é a seguinte a QUESTÃO A RESOLVER: o nº 2 do art. 103º do RGIT (fraude) - os factos só são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000,00 - é aplicável ao crime de fraude fiscal qualificada, prevista no art. 104º do mesmo RGIT?

5.1. DA APLICABILIDADE do nº 2 do ART. 103º do RGIT ao ART. 104º do MESMO DIPLOMA

O arguido foi sujeito a julgamento na sequência de decisão instrutória que o pronunciou pela imputação “de um crime de fraude qualificada, p. e p., actualmente, pelo art. 104.º n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias e, à data dos factos, pelo art. 23.º n.º 1, n.º 2 al. c) e n.º 4 do RJINFA”.

Na sentença, a M.mª Juíza ponderou a aplicabilidade do nº 2 do art. 103º do RGIT (fraude, dita simples) à fraude qualificada (art. 104º do RGIT), e absolveu o arguido.

O Recorrente Mº Pº, considerando que o nº 2 do art. 103º do RGIT integra uma causa objectiva de punibilidade, e não um elemento do tipo de ilícito, pugna pela condenação do arguido.

A questão vem dividindo a jurisprudência e, ao que logramos apurar da consulta efectuada, o Supremo Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre a mesma; porém, já nos Tribunais das Relações, a questão em apreço encontra orientações jurisprudenciais divergentes. [\[\[3\]\]](#)

Assim, a favor da aplicabilidade do n.º 2 do art. 103.º do RGIT à fraude qualificada prevista no art. 104.º do mesmo diploma: da Relação do Porto, acórdãos de 20.11.2013 (processo 226/08.9IDPRT.P1), de 18.09.2013 (processo 67/10.3IDPRT.P1) e de 16.03.2011 (processo 65/05.9IDAVR.P1); da Relação de Coimbra, acórdão de 19.01.2011 (processo 1036/06.3TAAVR.C1); da Relação de Guimarães, acórdão de 03.07.2012 (processo 116/08.5DBRG-A.G1) e da Relação de Évora, acórdão de 08.01.2013 (processo 4/10.5IDFAR.E1).

Já em sentido contrário: da Relação Coimbra, acórdão de 07.03.2012 (processo 720/08.1TACBR.C1); da Relação de Guimarães, acórdãos de 28.05.2012 (processo 99/07.9TAFAF.G1) e de 18.05.2009 (processo 352/02.8IDBRG.G1).

Dos elementos doutrinários a que tivemos directamente acesso, refere Germano Marques da Silva: «O legislador frequentemente impõe limites à punibilidade criminal com base em critérios puramente quantitativos (...).

Do ponto de vista dogmático, os limites quantitativos de punibilidade, podem ser estruturados como elementos constitutivos do crime ou como condições objectivas de punibilidade. (...).

A *ratio* destes limites de punibilidade é limitar a intervenção penal só aos factos ilícitos financeiramente mais significativos, o que parece em perfeita sintonia com as opções de gravidade da ofensa ao bem jurídico e da *extrema ratio* do Direito Penal. Como consequência reduz-se também o número de processos.

São duas as exigências político criminais subjacentes nestas previsões normativas: a) punir apenas as condutas que acarretem ou possam acarretar dano quantitativamente grave ao erário; b) evitar os efeitos paralisantes para as estruturas judiciais de múltiplos processos criminais de pouca monta.».

[\[4\]](#)

E, mais à frente, a propósito especificamente do crime de fraude fiscal, «Pode suscitar-se a dúvida sobre se o crime de fraude qualificada exige também como seu elemento o limite quantitativo estabelecido pelo n.º 2 do art. 103.º. Consideramos que esse limiar quantitativo é também aplicável à fraude qualificada pois que é elemento do crime do artigo 103.º e o artigo 104.º refere-se aos factos previstos no artigo anterior.».

[\[5\]](#)

No mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos: «A falsificação ou viciação, (...), pelo agente, bem como o uso por este daqueles elementos, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro, (...), que visem a não liquidação, (...) da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolso ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias de valor igual ou superior a € 7500, não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber, caso em que será a aplicável [als. d) e e) do n.º 1 e n.º 3]». Santos [\[\[6\]\]](#):

Por seu turno, Susana Aires de Sousa escreve «Como classificar dogmaticamente o n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, também aplicável à *Fraude Qualificada* prevista no artigo seguinte, mas já não ao crime de *Abuso de Confiança Fiscal*? Em primeiro lugar, há que ter presente que, na nossa perspectiva, 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 titular. (...) O legislador optou, pois, por incluir no ilícito penal um elemento adicional de quantidade que se converte em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limiar mínimo de ofensividade para o bem jurídico. (...). Numa outra perspectiva, a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 7 500 é um elemento constitutivo do ilícito penal fiscal previsto no artigo 103.º do RGIT. Com efeito, em crimes de natureza vincadamente patrimonial, como, a nosso ver, são os crimes fiscais, o valor patrimonial está, por via do bem jurídico, intimamente relacionado com o tipo de ilícito penal. De modo algum se pode considerar esse limite como uma circunstância externa ao ilícito e aos factos tipificados, e como tal constitutivo de uma condição objectiva de punibilidade.». [\[\[7\]\]](#)

Por fim, Carlos Teixeira e Sofia Gaspar, em anotação ao art. 104º, expressam o entendimento de «Admitindo, obviamente, o carácter controverso da questão e alguns pertinentes argumentos de qualquer dos entendimentos em confronto, considera-se ser a boa solução a que exige a verificação de uma vantagem patrimonial superior a € 15.000 do tipo-base, por três ordens de razões: i) desde logo, porque a conduta do tipo qualificado tem que integrar os pressupostos do crime base, sendo um deles o valor (qual limiar de punição) a par da ocultação e ainda a conduta estar gizada para a não liquidação, pagamento, etc. da prestação tributária; ii) de resto, o art. 104.º começa por se reportar “aos factos previstos no artigo anterior...”; iii) finalmente, seria ilógico que, logo que se verificassem duas circunstâncias - onde, supostamente, residiria o (acrescido) desvalor da acção - e sendo a prestação

de montante reduzido ou mesmo irrisório, não constituísse fraude simples mas pudesse ser fraude qualificada.

Nestes termos, apenas podem ser qualificadas como crime de fraude qualificada as condutas que traduzam uma situação tributária que deva ser levada a “cada declaração” devida e, entre o mais, seja a idónea a gerar uma diminuição de receita tributária superior a € 15.000.» [\[8\]](#)

A situação remete-nos para o domínio da teoria da interpretação das leis — interpretar uma lei é definir-lhe o conteúdo normativo, é desvendar-lhe a significação e alcance, quer no seu núcleo essencial, quer nos seus desenvolvimentos marginais [\[9\]](#) — pelo que há que nos socorrermos das regras da interpretação da lei, por recurso aos seus elementos literal, sistemático, histórico e teleológico: art. 9º do Código Civil (CC).

Iniciando a abordagem pelo **elemento literal-gramatical** [\[10\]](#), temos que, sob a epígrafe fraude, consignou o art. 103º do RGIT (aprovado pela Lei nº 15/2001, de 05.06, na redacção dada pela Lei 60-A/2005, de 30.12, que apenas alterou o montante previsto no nº 2):

1 — Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 — Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

O nº 2 do preceito refere expressamente “factos previstos nos números anteriores”.

Do ponto de vista literal-gramatical, é claro o erro na formulação do preceito, na medida em que só existe **um número** anterior (o nº 1), e não “**números anteriores**”.

Daí, concluímos que a lei só pode estar a referir-se às **diversas alíneas** desse nº 1.

Põe-se então a pergunta: qual a *natureza* deste nº 2 (“os **factos previstos nos números anteriores não são puníveis** (...)”)?

É sabido que os “factos” são as concretas ocorrências e eventos da vida, captáveis pelos sentidos (em termos penais, as condutas consideradas ilícitas).

No caso, os factos (os elementos descritivos da conduta) que preenchem a factualidade típica vêm consignados, **apenas e tão só**, nas **diversas alíneas do nº 1** do art. 103º, e são eles:

- ocultação/alteração de factos/valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, (...);
- ocultação de factos/valores não declarados (...);
- celebração de negócio simulado, (...).

Na verdade, é o **corpo do nº 1** do art. 103º que contém o elemento normativo [\[\[111\]\]](#), bem como o elemento subjectivo [\[\[121\]\]](#) do tipo de ilícito.

Por outro lado, e porque nos situamos no domínio de um direito penal secundário, não pode deixar de atender-se aos conceitos específicos dessa área.

Ora, em Direito Tributário o “facto tributário” tem um alcance diverso do do Direito Penal, antes traduzindo a ideia do preenchimento das condições impostas por lei para a exigibilidade do imposto. Portanto, verifica-se ou ocorre o “facto tributário” no momento em que se verificam todas as condições legais.

Ao direito tributário (não penal) apenas importam as escolhas feitas pelo cidadão que tenham repercussão económico-tributária.

Vigora aqui o *princípio do realismo*, ou seja, o que importa para efeitos fiscais é a realidade económica e não os factos jurídicos.

Assim se explica que, ao “facto tributário” desinteresse a respectiva (i)licitude, a (in)validade/(des)conformidade e a forma ou qualificação jurídica escolhida pelos cidadãos, como expressamente se retira dos arts. 36º nº 4, 38º e 39º da Lei Geral Tributária (LGT).

Por isso, também, que, por exemplo, os rendimentos não deixem de ser tributados (e considerados exigíveis) apesar de terem proveniência ilícita (art. 10º da LGT).

Neste sentido, o que permite distinguir o “facto tributário” não penal do “facto tributário” para efeitos de ilícito penal é essencialmente o que se contém no corpo do nº 1 do art. 103º (elemento normativo e subjectivo), já que a descrições que constam das suas diversas alíneas não passam dos elementos objectivos, em tudo coincidentes com a noção de “facto tributário” do Direito Tributário não penal.

Concluindo, quando o nº 2 do art. 103º se reporta aos “*factos previstos nos números anteriores*”, só pode estar a contemplar o corpo do nº 1 e suas diversas alíneas, *in totum*, pois só nesse conjunto se mostram reunidos os elementos do crime (o corpo do nº 1 com o elemento normativo e o elemento subjectivo; as suas diversas alíneas com os elementos objectivos).

Ainda atinente com o elemento literal-gramatical “*os factos (...) não são puníveis*”, não se ignora que, tradicionalmente, se considera que a expressão nos remete para as “condições objectivas de punibilidade” e que estas, por serem algo exterior, não constituem elemento do tipo de ilícito.

No entanto, como dá nota Figueiredo Dias [\[13\]](#), a questão já não se põe hoje nos mesmos termos e, se bem entendemos o pensamento do ilustre Professor, as condições objectivas de punibilidade podem fazer parte do tipo de ilícito, por dizerem “ainda respeito ao **facto como um todo** e à sua **teoria**”, indo ao ponto de afirmar que, “para certos efeitos (...) os pressupostos de punibilidade do facto devem ser tratados ao nível (e com os instrumentos dogmáticos) dos elementos do tipo (objectivo) de ilícito”. [\[14\]](#)

Tal decorre por opções legislativas de política criminal.

«Assim, decerto que muitas vezes — porventura as mais das vezes — a insignificância da lesão do (ou do perigo para o) bem jurídico-penal ou o ínfimo desvalor social da acção lesiva ou perigosa estarão conaturalmente ligados a uma *ausência de negação do sentido social contido no tipo de ilícito*, sendo este por conseguinte mais um caso - concretizador ou não da cláusula

da *adequação social* - em que a valoração global da conduta se reflectirá retrospectivamente no sentido da **negação da tipicidade** por ausência de ilícito material.». [\[\[15\]\]](#)

No mesmo sentido, Américo Taipa de Carvalho, «Folheando o Código Penal (e legislação penal avulsa ...), verificamos que há determinadas circunstâncias a que a lei penal atribui o efeito de condicionar a punibilidade de determinados factos.

Mas há que não descurar que este efeito condicionante tanto pode ser positivo como negativo: isto é, umas vezes a circunstância, referida no tipo legal, é condição (positiva) da punibilidade; outras vezes, a circunstância é obstáculo (condição negativa) à punibilidade.

Ora, relativamente às **condições negativas ou obstáculos à punibilidade** do facto, há que ter em conta que o legislador utiliza a expressão «o facto não é punível» num sentido muito amplo: umas vezes, no sentido da mera exclusão da punibilidade do facto (ilícito e culposo); outras, no sentido da exclusão da culpa; outras, ainda, no sentido de exclusão da própria ilicitude.» (sublinhado nosso) [\[\[16\]\]](#).

Do apelo ao **elemento sistemático** — consignando que os preceitos legais não podem ser encarados isoladamente, quer desgarrados do contexto da lei em que se inserem, quer dos diplomas ou institutos que dispõem sobre a mesma ou idêntica realidade social. — , ressalta que o RGIT é composto por 3 “partes”, estando a 3ª parte reservada às “infracções tributárias em especial”.

Essa “Parte III” subdivide-se em “Título I” (reservado aos crimes tributários) e “Título II” (contra-ordenações tributárias).

Por seu turno, o “Título I” discrimina a diversidade do que sejam “crimes tributários”: assim, temos “crimes tributários comuns” (Capítulo I), “crimes aduaneiros” (Capítulo II), “crimes fiscais” (Capítulo III) e “crimes contra a segurança social” (Capítulo IV).

Ora, da leitura desse “Título I”, fácil é verificar-se que o limite quantitativo aqui em causa (hoje, € 15.000,00; antes, € 7.500,00) é tido em conta em vários outros tipos legais — quase todos os ditos “*crimes aduaneiros*” (cf. art. 92º, art. 93º, art. 95º e art. 96º, bem como a “*fraude contra a segurança social*” (art. 106º) — e neles, a técnica legislativa usada não deixa margem para dúvidas de se tratar de um elemento do tipo de ilícito.

Por outro lado, as condutas descritas nas alíneas do nº 1 do art. 103º são coincidentes com as da contra-ordenação prevista no art. 118º (“*falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes*”), pois se trata de “*documentos fiscalmente relevantes*” [\[\[17\]\]](#), o que nos permite a conclusão de que até ao montante de € 15 000,00, as condutas integram contra-ordenação. [\[\[18\]\]](#)

Considerando agora o **elemento histórico**.

Antes do RGIT, vigorou do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15.01, que, na sua redacção original previa apenas a *fraude fiscal*, nos seguintes termos:

I - Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida:

a) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável; ou

b) Celebrar negócio jurídico simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas,

dirigidos a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado, será punido com multa até 1000 dias.

2 - Se nos casos previstos no número anterior:

a) A vantagem patrimonial indevida for superior a 1 000 000\$;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

c) O agente se tiver socorrido, para a prática do crime, do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;

d) O agente manipular indevidamente livros ou documentos fiscalmente relevantes;

a pena não será inferior a 700 dias de multa.

3 - Para os efeitos da alínea d) do número anterior, verifica-se manipulação indevida quando o agente:

a) *Falsificar ou viciar, ocultar, destruir, danificar, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar documentos fiscalmente relevantes;*

b) *Usar tais livros ou documentos sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros.*

4 - Se nos casos previstos nos números anteriores a vantagem patrimonial indevida não for superior a 100 000\$, a pena será de multa até 100 dias.

5 - Para os efeitos do presente artigo só são documentos fiscalmente relevantes os livros de escrituração ou quaisquer outros documentos exigidos pela lei fiscal.

Para o que aqui nos interessa, ressalta que:

- o crime era punido exclusivamente com pena de multa.
- já aqui se estabeleciam limites quantitativos a ter em conta, mas configurados como circunstâncias agravantes ou atenuantes da pena.
- ao nível das condutas/elementos objectivos, já eram consideradas muitas das que hoje são constitutivas da *fraude qualificada*.

Tal previsão legal vingou por pouco tempo.

Por razões de política-criminal [\[\[19\]\]](#), o **Decreto-Lei nº 394/93, de 24.11** veio introduzir profundas alterações, pretendendo estabelecer “uma nova tipificação, com especial incidência no de fraude e abuso de confiança fiscais”.

Sob a mesma epígrafe de *fraude fiscal*, o art. 23º passou então a estabelecer:

1 - Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

2 - A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) *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 colectável;*

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração fiscal;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

3 - Para efeitos do número anterior considera-se que tem lugar a ocultação ou alteração de factos ou valores quando se verifique qualquer das seguintes circunstâncias:

a) A vantagem patrimonial ilegítima pretendida for superior a 1000 contos para as pessoas singulares e 2000 contos para as pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados;

b) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;

c) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

d) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

e) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal;

f) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros.

4 - A pena aplicável à fraude fiscal é de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da vantagem patrimonial pretendida, nem superior ao dobro, sem que esta possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido, salvo se, tratando-se de pessoas singulares, na ocultação ou alteração dos factos ou valores ou na simulação se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas c) a f) do número anterior, caso em que é exclusivamente aplicável a pena de prisão de um até cinco anos.

5 - Se a vantagem patrimonial pretendida não for superior a 100 000\$, a pena será de multa até 60 dias.

Confrontando ambas as versões temos que, também aqui, apesar das grandes diferenças a outros níveis de que não cuidamos aqui (por exemplo, ao nível do elemento subjectivo, da modalidade da pena, a incriminação das pessoas colectivas, etc), continuou a dar-se relevância aos limites quantitativos da vantagem patrimonial indevida.

Na verdade, depois de descrever os comportamentos que originavam a fraude fiscal (nº 2, com três alíneas), a nova redacção do art. 23º dispunha no seu nº 3 al. a) que “para efeitos do número anterior considera-se que tem lugar a ocultação ou alteração de factos ou valores quando se verifique qualquer uma das seguintes circunstâncias: a) - A vantagem patrimonial ilegítima pretendida for superior a 1000 contos para as pessoas singulares (...)”.

Ou seja, a conduta objectiva (ocultação ou alteração de factos ou valores) só tinha *relevância penal* desde que a vantagem patrimonial fosse superior a mil contos (no caso, claro, das pessoas singulares).

Nesta diversa técnica legislativa cremos que não se vislumbravam dúvidas no sentido de que esse limite quantitativo constituía um elemento do tipo e não apenas da punibilidade da conduta. [\[\[20\]\]](#)

A estas previsões, sucedeu-se o actual Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Neste diploma, desde logo o legislador entendeu adoptar a técnica do crime qualificado, ao invés da aposição de circunstâncias agravantes ao tipo-base.

Assim, sob a epígrafe *fraude simples*, prescreve hoje [\[\[21\]\]](#) o art. 103º do RGIT:

1 — Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou

prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 — Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

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

Efectuando a comparação com o regime anterior (consideraremos aqui apenas a versão do Decreto-Lei nº 394/93), temos que, quanto à descrição dos comportamentos típicos, este art. 103º é em tudo coincidente [\[\[22\]\]](#) com o número 1 e diversas alíneas do nº 2 do anterior art. 23º do RJIFNA.

Quanto à punição, passou ela a constar do nº 1, enquanto que antes constava do nº 4 do art. 23º. Manteve-se a moldura penal da pena de prisão e alterou-se a estrutura e moldura da pena de multa, em conformidade com o CP.

E, sob o art. 104º, estatuiu-se a *fraude qualificada*, cujo teor actual é [\[\[23\]\]](#):

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

a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;

e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;

f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 - A mesma pena é aplicável quando:

a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou

b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. [esta alínea não constava da versão original, sendo que nela o n.º 2 não tinha qualquer alínea, abrangendo o teor da (hoje) alínea a)]

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. (este número não constava da versão original)

4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber. (corresponde ao número 3 da versão original)

Procedendo à equiparação ao nível das condutas típicas, temos também uma total identidade entre os comportamentos aqui considerados e os que antes faziam parte do art. 23º do RJIFNA (versão DL 394/93):

- actual n.º 1 al. a) estava previsto no art. 23º n.º 3 al. b);
- actual n.º 1 al. b) estava previsto no art. 23º n.º 3 al. c);

- actual nº 1 al. c) estava previsto no art. 23º nº 3 al. d);
- actual nº 1 al. d) estava previsto no art. 23º nº 3 al. e);
- actual nº 1 al. e) estava previsto no art. 23º nº 3 al. f);

As novidades residem:

- nas condutas descritas nas alíneas f) e g) do nº 1, antes não previstas
- na eliminação da alínea a) do nº 3 do art. 23º RJIFNA, exactamente a que aludia ao limite quantitativo
- no nº 2, que procedeu à *autonomização* das “facturas falsas” frente ao “negócio simulado” do art. 103º, nº 1 al. c), bem como de mais um limite quantitativo para a vantagem patrimonial
- no nº 3, mais uma circunstância agravante da sanção, em função do valor da vantagem patrimonial.

Creemos portanto ser legítima a conclusão de que a eliminação do limite quantitativo constante da al. a) do nº 3 do art. 23º do RJIFNA só faz sentido por ter sido desnecessária face à inclusão do limite quantitativo do nº 2 do art. 103º do RGIT.

E, nessa medida, atenta a equivalência, também este limite quantitativo do nº 2 do art. 103º do RGIT deve ser considerado um elemento do tipo de ilícito da fraude fiscal e, conseqüentemente, aplicável à fraude qualificada.

Reforçando esta ideia, a introdução de um novo limite quantitativo, o actual nº 3 do art. 104º, que não constava da redacção originária (foi introduzida pelo art. 155º da Lei nº 64º-B/2011, de 30.12).

Por fim, o **elemento teleológico**, fazendo apelo ao bem jurídico protegido e aos valores que se pretendem defender.

A incriminação dos comportamentos encontra fundamento e ou legitimação no art. 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Usando as palavras de Augusto Silva Dias, “A respeito do fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal e diferentemente do que sucede nos chamados «crimes clássicos», não se apresenta à partida um (ou vários) bem jurídico de contornos definidos, concretamente apreensível,

que funcione como *constituens* da estrutura do ilícito e vincule a uma certa direcção de tutela. Ao invés, o objecto da protecção penal é um «*constituto*», uma resultante de objectivos e estratégias de política criminal previamente traçados. O legislador não parte aqui das representações de valor pré-existent na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação de convivência. Por outras palavras, o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um *prius*, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um *posterius*, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição. Com este sentido pode dizer-se que os crimes tributários têm natureza «artificial».”. [\[24\]](#)

É conhecido o evoluir do diferente posicionamento, quer na doutrina quer na jurisprudência, sobre o bem jurídico perseguido pelas infracções tributárias, para uns configurado como *crime de dano* (o dano patrimonial causado ao Estado), para outros *crime de perigo* (a protecção da verdade e transparência fiscais que se exige dos cidadãos perante a Administração Fiscal) e, por fim, a posição daqueles que consideram a solução de compromisso entre essas duas teorias, considerando estarmos perante *crimes de resultado cortado*. [\[25\]](#)

Estamos com aqueles que consideram que o *bem jurídico* é complexo, protegendo-se não só o *património* como também a relação de *confiança* materializada nos *deveres de colaboração/informação*., na medida em que estes são instrumentais para a correcta e eficaz percepção dos tributos.

«Pois bem, pelo facto basicamente de se tratar de finalidades públicas, traduzidas na realização de determinada justiça social, entendemos que as condutas que (potencialmente) as inviabilizam, levadas a cabo com essa intenção, são merecedoras de pena. O bem jurídico, em última instância, vem a ser a função do tributo, traduzida no fim público que este realiza. Dado que para tal é necessário um património do Estado e que para a concretização daquele património é indispensável a observância de certos deveres, também estes acabam por ser importantes, mas sempre em total dependência da função do tributo. Cremos que se a função do tributo não fosse realmente o móbil em questão, ainda que não se respeitassem aqueles deveres de colaboração, ninguém levantaria a voz para reivindicar o direito penal. A razão é muito simples: estaria assegurada a função última do tributo, que é a realização das finalidades públicas. Precisamente pelo facto de que esta

função se questiona ou se põe em perigo no momento da ofensa dos deveres de colaboração, é que ganha relevância a protecção do património e consequentemente da função do tributo.» [\[\[26\]\]](#)

O valor, um qualquer valor que só ao legislador caberá fixar, é imanente à noção de património, pelo que o bem jurídico protegido terá de o ter por referente.

Nenhum tipo de ilícito cujo bem jurídico protegido seja, directa ou indirectamente, o património, prescinde dum valor como *referente*.

Pensamos ainda importante registar que, contrariamente às situações de abuso de confiança — art. 105º do RGIT, em que a liquidação já se mostra efectuada — os comportamentos descritos no art. 103º do RGIT se situam antes ou durante o processo da liquidação do imposto em causa, da obtenção do subsídio, do reembolso, etc.

Em coerência, aqui releva a *vantagem patrimonial* pretendida pelo agente, enquanto que acolá já se alude à *prestação tributária*.

A não se considerar o limite quantitativo como um elemento do tipo, então teríamos que a qualificação da fraude em razão do valor prevista no nº 3 do art. 104º actuaría como uma circunstância qualificativa objectiva — porque alheia à conduta e vontade do agente —, o que seria dogmaticamente insustentável.

Por fim, chegar-se-ia a uma outra incongruência, desta feita ao nível da tentativa, cuja exclusão o legislador não refere expressamente no art. 104: nas circunstâncias previstas no nº 1 haveria punibilidade da tentativa (cf. art. 23º nº 1 do CP), mas tal já não seria possível na circunstância da fraude qualificada em razão do valor do nº 3 do art. 104º.

Concluindo, o limite quantitativo referido no nº 2 do art. 103º do RGIT constitui um elemento do tipo de ilícito.

Voltando à relação da *fraude simples* com a *fraude qualificada*.

«Os *crimes fundamentais* contêm o tipo objectivo de ilícito na sua **forma mais simples**, constituem, por assim dizer, o mínimo denominador comum da forma delitiva, conformam o tipo-base cujos elementos vão pressupostos nos tipos qualificados e privilegiados. Frequentemente, na verdade, o legislador, partindo do crime fundamental, acrescenta-lhe elementos, respeitantes à ilicitude ou/e à culpa, que **agravam** (*crimes*

qualificados) ou **atenuam** (*crimes privilegiados*) a pena prevista no crime fundamental. (...) ». [\[27\]](#)

Sendo o limite quantitativo um elemento do tipo de ilícito, ele tem de ser também considerado como elemento do tipo da fraude qualificada.

Dado que cada uma das vantagens patrimoniais almejadas pelo arguido —dedução de IVA de € 5.511,72 e dedução de custos em sede de IRS no valor de € 14.142,68 — foram inferiores a € 15.000,00, impunha-se a sua absolvição, por não se mostrarem reunidos todos os pressupostos do crime de fraude qualificada.

III. DECISÃO

6. Por todo o exposto, acorda-se nesta secção da Relação de Coimbra em julgar improcedente o recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Sem custas, atenta a qualidade do Recorrente.

Coimbra, 12 de Março de 2014

(Isabel Silva - relatora)

(Alicina da Costa Ribeiro - adjunta)

[[1]] São os factos constantes da decisão proferida em 1ª instância e que __ por não impugnados e por não se verificar qualquer uma das circunstâncias referidas nas diversas alíneas do art. 431º do CPP __, aqui cumpre manter.

[[2]] Cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 12.09.2007 (processo 07P2583), disponível em <http://www.dgsi.pt/>, sítio a ter em conta nos demais arestos que vierem a ser citados sem outra menção de origem: «III - Como decorre do art. 412.º do CPP, é à luz das conclusões da motivação do recurso que este terá de apreciar-se, ou seja, o cerne e o limite de todas de todas as questões a apreciar e a decidir no recurso estão contidos nas conclusões, ressalvadas as questões de conhecimento oficioso. IV - As possibilidades de cognição oficiosa por parte deste Tribunal verificam-se por duas vias: uma primeira, que ocorre por necessidade de indagação da verificação de algum dos vícios da decisão recorrida previstos no art. 410.º, n.º 2 do CPP, e uma outra, que poderá verificar-se em virtude de nulidade da decisão, nos termos do art. 379.º, n.º 2, do mesmo diploma legal.».

[[3]] Num e noutro caso, reportamo-nos apenas à busca efectuada na base de dados da www.dgsi.pt, sob os descritores “fraude fiscal” e “fraude qualificada”.

[[4]] In *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, pág. 77/78.

[[5]] Obra citada, pág. 237.

[[6]] In *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, 2001, pág. 585/586, anotação 3^a (no domínio da versão original do RGIT).

[[7]] In *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, pág. 303/304.

[[8]] In “Comentário das Leis Penais Extravagantes”, vol. 2, Universidade Católica Portuguesa, 2011, pág. 462, anotação 3.

[[9]] Manuel de Andrade, *Sentido e Valor da Jurisprudência*, separata do Boletim da Faculdade de Direito, vol. XLVIII, 1973, pág. 20.

[[10]] De acordo com a técnica hermenêutica, o primeiro elemento a considerar deve ser o lógico-gramatical: não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na letra e no espírito da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

E, como refere Baptista Machado («Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador», Almedina, 13^a reimpressão, pág. 182)«(...) o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento».

[[11]] Segundo Américo Taipa de Carvalho, *Direito Penal, Parte Geral, Teoria Geral do Crime*, vol. II, Publicações Universidade Católica, 2006, pág. 81, «Elementos normativos podem defenir-se como aqueles cujo sentido nos obriga a recorrer a valorações constantes de outras ordens normativas, jurídicas ou sócio-culturais, ou a outras linguagens científico-técnicas.». Nesta perspectiva, integram-se nesse conceito, elementos do n^o 1 do art. 103^o como “não liquidação”, “prestação tributária”, “benefícios fiscais”, “reembolsos”, “vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”.

[[12]] As condutas devem **visar** “a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária (...)”.

[[13]] In *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, tomo I, 2ª edição, 2ª reimpressão, 2012, Coimbra Editora, pag. 668 a 680, designadamente § 2, 3, 8, 9, 13.

[[14]] Obra citada, pág. 675.

[[15]] Figueiredo Dias, obra citada, pág. 676/677, § 14.

[[16]] Obra citada, pág. 56.

[[17]] Neste sentido, cf. Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, obra citada, pág. 628, anotação 5ª.

[[18]] Neste sentido, Susana Aires de Sousa, obra citada, pág. 304, bem como Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, obra citada, pág. 628, anotação 5ª.

[[19]] Pode ler-se no preâmbulo desse Decreto-Lei: «Nos tempos que correm, factores vários, como as novas tecnologias, a complexificação do sistema fiscal e a internacionalização da economia, têm contribuído para o progresso da evasão ilegítima e fraude fiscal, cujas proporções revelam uma danosidade muitas vezes superior à dos crimes comuns.

O fenómeno constitui inaceitável violação dos princípios da igualdade e proporcionalidade contributivas, pelo que, não sendo combatido de forma eficaz, criará nos contribuintes uma sensação de impunidade que um Estado de direito não pode permitir.

Esta necessidade de consciencialização do cidadão é reforçada pela certeza de que o imposto justo é condição essencial para a prossecução dos objectivos da comunidade em que se insere.».

[[20]] Enquanto que na versão original do RJIFNA, ele não bulia com a incriminação da conduta, pois esta existia em qualquer circunstância; o quantitativo da vantagem patrimonial relevava exclusivamente para efeitos da punição ser mais ou menos grave [cf. N.º 2 al. A) e n.º 4 dessa versão do art. 23º].

[[21]] A única alteração proveio da Lei n.º 60-A/2005, de 30.12, que elevou o montante referido no n.º 2 do preceito que, na versão original, era de 7 500 euros.

[[22]] Ressalvadas algumas “correções” língüísticas atinentes à precisão dos conceitos tributários.

[[23]] A versão actual foi introduzida pelo art. 155º da Lei n.º 64º-B/2011, de 30.12, e as alterações vão referidas no próprio texto.

[[24]] In *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro)*, *Considerações Dogmáticas e Político-Criminais*, artigo publicado na revista de Direito Penal Económico e Europeu, do Instituto de Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. II, Coimbra Editora, 1999, pág. 263.

Em sentido contrário, Susana Aires de Sousa, obra citada, pág. 295, designadamente nota (672).

[[25]] Para um maior aprofundamento dessas teorias, cf. Susana Aires de Sousa, obra citada, pág. 266 e seguintes e, numa forma mais breve, Figueiredo Dias e Costa Andrade, in *O Crime de Fraude Fiscal No Novo Direito Penal Tributário Português*, artigo publicado na revista de Direito Penal Económico e Europeu, do Instituto de Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. II, Coimbra Editora, 1999, pág. 419 e seguintes.

[[26]] Mário Ferreira Monte, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário, em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas*, Coimbra Editora, 2007, pág. 256/257.

[[27]] Figueiredo Dias, obra citada, pág. 313.
