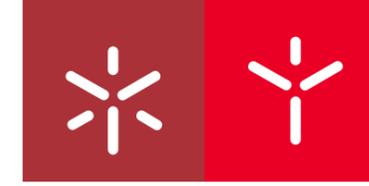




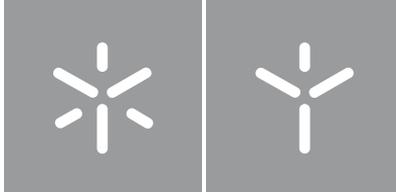
Murilo Cesar Monteiro Godoy

**Sonegação fiscal e os crimes fiscais  
nos ordenamentos jurídicos  
brasileiro e português**

**Universidade do Minho**  
Escola de Direito







**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Murilo Cesar Monteiro Godoy

**Sonegação fiscal e os crimes fiscais  
nos ordenamentos jurídicos  
brasileiro e português**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor Fernando Eduardo  
Batista Conde Monteiro**

## **Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

### ***Licença concedida aos utilizadores deste trabalho***



**Atribuição-NãoComercial-SemDerivações**  
**CC BY-NC-ND**

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

## **Agradecimentos**

Externar os meus agradecimentos, primeiramente, aos meus pais, pois sem eles não teria chegado onde cheguei. Obrigado pai Dr. Benedito Murilo, por todo ensinamento que me proporcionou e por ser um Médico dedicado e honrado. À minha mãe, dona Bernardina Zelia (Didi), por ter “gritado” quando preciso e pelos ensinamentos que o magistério lhe proporcionou e ajudou em minha formação. E ainda, por terem acreditado e me dado suporte ao longo de todos esses anos. Seja financeiro ou de incentivo a continuar estudando e estudando cada vez mais.

Agradecer a Deus pela saúde e por ter mantido a minha mente nos trilhos ao longo de todos esses anos.

Aos meus filhos João Lucas, Anna Luiza, Marianna e Gustavo, que são a fonte de inspiração para que eu levante todos os dias e continue a lutar. Apenas posso dizer a todos vocês, “ *siga seu caminho, que o esforço vale a pena...*”.

A minha esposa Valeria, que me suporta dia após dia, mesmo com toda a dificuldade que passamos, seja motivada pelas repetidas mudanças que ao longo dos últimos 6 anos nos levaram do Brasil aos Estados Unidos, e, hoje em Portugal. E, pelo apoio em cuidar da educação dos nossos filhos e de nossa casa.

As minhas irmãs, Cassia Thereza e Silvia Helena, por serem tao amadas e carinhosas.

Aos meus sobrinhos Maria Julia, Joannah, Theo e Nicole, um incentivo a buscarem todos os tipos de conhecimentos.

Aos demais familiares e amigos, que tem dado força para continuar a minha jornada.

Ao Professor Doutor Fernando Eduardo Batista Conde Monteiro, que através de seus brilhantes ensinamentos em sala de aula, me inspirou a escrever sobre o tema proposto nesta dissertação. E pela sua disponibilidade e orientação.

Um especial agradecimento ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, que através dos seus artigos, livros e ensinamentos em sala de aula, tem colaborado a me posicionar profissionalmente.

Aos demais que direta ou indiretamente tem colaborado, o meu muito obrigado!

## **Declaração de integridade**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

*“O contribuinte é o único cidadão que trabalha para o governo sem ter que prestar concurso”.*

Ronald Reagan (ex-presidente dos Estados Unidos da América)

## **Sonegação fiscal e os crimes fiscais nos ordenamentos jurídicos brasileiro e português**

### **Resumo**

A proposta é dar um máximo de conhecimento e estudo, antes de mais, do crime de “sonegação fiscal” (Brasil), abordando os conceitos relativos às modalidades do crime em causa em confronto com os tipos penais homólogos portugueses, dando um contributo relevante no que tange à disciplina. Os conceitos relevantes ao tema, como os de definição semântica e os significados do conhecimento inerentes àquela matéria nos ordenamentos jurídicos em causa, traçando ideia ou noção daquilo que representa uma realidade vivida pelo utilizador do método com o uso direto de certos artificios. Também procuraremos possíveis soluções, uma vez que buscaremos respostas objetivas, imparciais e independentes das preferências individuais, com o propósito de alargarmos os parâmetros adotados naqueles ordenamentos jurídicos, objetivando formas legais de aplicação de métodos adequados e corretos sem alarmar o fisco e dando soluções viáveis a quem busca formas mais brandas. Para falarmos sobre todas as realidades propostas acima, teremos que adentrar no ordenamento jurídico brasileiro diretamente nos conceitos de sonegação fiscal. Quanto à responsabilidade fiscal das pessoas jurídicas (pessoas coletivas), necessário se faz falarmos da lei n. 4729/65 que “define o crime de sonegação e suas providências”, para todos aqueles que tenham efetivamente praticado ou concorrido à prática de sonegação fiscal. Bem como, define as consequências e penas para quem sonega os impostos. Falaremos ainda sobre os principais tipos de sonegação, como “meia nota”, “nota calçada”, “acréscimo patrimonial a descoberto”, e “uso de laranjas”, mostrando que o objetivo do infrator é sempre “fugir do fisco e não deixar rastros para trás”, como nos casos de desvio de dinheiro público e lavagem de dinheiro (branqueamento de capitais). Por fim abordaremos as causas e consequências para o país com a prática das sonegações fiscais. Em Portugal abordaremos ainda o tema, de grande polémica, que é o Decreto lei 29/2008, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo. O desfecho de todo o estudo relacionado aos temas tratados nos mostrará o caminho pelo qual se possibilita um enquadramento mais sofisticado relacionadas tanto em um ordenamento quanto em outro.

**Palavras-chave:** Burla tributária. Crimes fiscais. Evasão fiscal. Fraude fiscal. Planeamento abusivo. Sonegação fiscal e tributária.

## **Tax Evasion and Tax Crimes in the Brazilian and Portuguese Legal Systems**

### **Abstract**

The proposal is to provide maximum knowledge and study, above all, of the crime of “tax evasion” (Brazil), addressing the concepts related to the modalities of the crime in question in comparison with the corresponding Portuguese criminal types, giving a relevant contribution in the as far as discipline is concerned. Concepts relevant to the theme, such as semantic definition and the meanings of knowledge inherent to that matter in the legal systems in question, outlining an idea or notion of what represents a reality experienced by the method user with the direct use of certain artifices. We will also look for possible solutions, since we will seek objective, impartial and independent answers from individual preferences, with the purpose of broadening the parameters adopted in those legal systems, aiming at legal forms of application of adequate and correct methods without alarming the tax authorities and providing viable solutions to those looking for milder forms. To talk about all the realities proposed above, we will have to enter the Brazilian legal system directly into the concepts of tax evasion. As for the fiscal responsibility of legal entities (legal persons), it is necessary to talk about law n. 4729/65 that “defines the crime of tax evasion and its measures”, for all those who have effectively practiced or participated in the practice of tax evasion. It also defines the consequences and penalties for tax evaders. We will also talk about the main types of tax evasion, such as "half note", "side note", "uncovered asset addition", and "use of oranges", showing that the offender's objective is always to "escape the tax authorities and leave no traces backwards", as in cases of embezzlement of public money and money laundering (money laundering). Finally, we will address the causes and consequences for the country with the practice of tax evasion. In Portugal, we will also address the highly controversial issue, which is Decree Law 29/2008, which establishes the duties of communication, information and clarification for the tax administration to prevent and combat abusive tax planning. The outcome of the entire study related to the themes dealt with will show us the way through which a more sophisticated framing related both in one order and in another is possible.

**Keywords:** Tax fraud. Tax crimes. Tax evasion. Tax fraud. Abusive planning. Tax and tax evasion.

## Índice

Agradecimentos.....	iii
Declaração de integridade .....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Abreviaturas e Siglas no ordenamento jurídico brasileiro .....	ix
Abreviaturas e Siglas no ordenamento jurídico português .....	x
Introdução.....	1
Parte I.....	4
Direito Tributário Penal .....	4
1.    No Brasil.....	4
1.1.    Direito Penal Tributário <i>vs.</i> Direito Tributário Penal .....	4
1.2.    Das Infrações e Sanções tributárias .....	6
1.3.    Da Responsabilidade nas Infrações Tributárias.....	8
2.    Em Portugal.....	13
2.1.    Responsabilidade Tributária face a Responsabilidade Penal Tributária .....	13
3.    Conclusão.....	17
Parte II .....	18
4.    Crimes Fiscais de “Sonegação”.....	18
4.1.    Regimes de Crimes Fiscais em causa no Brasil e Portugal.....	18
4.2.    No Ordenamento Jurídico brasileiro .....	20
4.2.1.    Breve relato Histórico da Sonegação Fiscal no Brasil.....	20
a.    Lei 8.137/90, de 27 de dezembro.....	21
b.    Ainda sobre o Crime de Sonegação Fiscal .....	24
c.    A Criminalização do “Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços” – ICMS .....	28
4.2.2.    Comentário da Constitucionalidade dos Crimes Fiscais no Brasil .....	31
4.3.    No Ordenamento Jurídico Português.....	34
4.3.1.    Breve História da “Sonegação Fiscal” em Portugal e não só.....	34
4.3.2.    Os Crimes Fiscais.....	39
a.    Crime de Fraude fiscal – ART. 103º DO RGIT .....	39
b.    Crime de Fraude Qualificada – Art. 104º Do RGIT .....	41

c. Crime de Abuso de Confiança – Art. 105º do RGIT.....	44
4.3.3. Comentários da Constitucionalidade dos Crimes Fiscais em Portugal .....	49
5. Conclusão Final .....	63
Bibliografia .....	65
Jurisprudências .....	69

## **Abreviaturas e Siglas no ordenamento jurídico brasileiro**

CF/88 – Constituição Federal da República do Brasil de 1988

CTN - Código Tributário Nacional

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

ICMS – Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

PJ – Pessoa Jurídica

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RE – Recurso Extraordinário

Resp. – Recurso Especial

HC – Habeas Corpus

## **Abreviaturas e Siglas no ordenamento jurídico português**

LGT – Lei Geral Tributaria

CRP – Constituição da República de Portugal

IRS – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

RJAMT – Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributaria

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

PCPFA – Prevenção e Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributarias

CPP-P – Código de Processo Penal Português

CP-P – Código Penal Português

CIRE – Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

RJIFA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

STA – Superior Tribunal Administrativo

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

TC – Tribunal Constitucional

## Introdução

A expressão *sonegação fiscal* no ordenamento jurídico brasileiro é comumente escutada, seja pelas vias televisivas ou nas rádios. Bastando o noticiário local se referir a alguma empresa ou que determinado sujeito sonegou algum imposto para o assunto ser recorrente.

Além disso, a expressão também é utilizada pelos doutrinadores, pelos agentes públicos como os Magistrados, membros do Ministério Público, da Defensoria pública<sup>1</sup>, e até mesmo pela Suprema Corte, inclusive pelos advogados.

Mas o que vem a ser o termo *sonegação fiscal*? Na forma descrita na lei, *sonegar* se refere a <<todo àquele que supre ou reduz tributo mediante conduta inapropriada>>. Para os leigos ou na forma popular da expressão, se refere a *sonegação fiscal* a todo aquele determinado sujeito que “deixou de pagar os impostos”.

Não podemos confundir *Sonegação Fiscal* (ou *Evasão Fiscal*) com *Elisão Fiscal*. A primeira, é quando alguém comete um ato ilícito (conduta inapropriada). Já a segunda, é quando alguém se abstém do pagamento de determinado tributo, sem que ocorra o ato ilícito, através de algum favorecimento fiscal adstrito de lei, mais conhecido por *planeamento fiscal*.

Determinados ordenamentos jurídicos diferenciam o *planeamento fiscal* em não abusivo e abusivo. É o caso de Portugal, onde a principal diferença está na ocorrência de uma *simulação ou não* em determinado negócio jurídico realizado.

A expressão *sonegação fiscal* não é utilizada pelo público em geral, ou mesmo, pelos operadores do direito em Portugal. Neste ordenamento jurídico conhecemos o termo *sonegação fiscal* por *Evasão ou Fraude Fiscal*.

Mas não é apenas a *sonegação fiscal* que tem diferente significado entre os ordenamentos jurídicos brasileiro e português.

---

<sup>1</sup> O defensor público é um profissional de direito apontado pelo Estado para representar aquelas pessoas que não tem condições financeiras de arcar com um advogado, configurando uma espécie de assistência jurídica gratuita. Equivale dizer, em tese, que a defensor publico é uma espécie de advogado oficioso, mas difere pela necessidade de ingressar na carreira pelo concurso público, somente atuando em função daqueles que foram declarados incapazes de custearem serviços advocatícios privativos.

Existem inúmeros termos e expressões com diferentes sentidos neste e naquele ordenamento. Como por exemplo, *Lavagem de Dinheiro*<sup>2</sup> que em Portugal é conhecido por *Branqueamento de Capitais*<sup>3</sup>. Temos ainda, o crime de *Estelionato Fiscal*<sup>4</sup>, qual dito acima é conhecido por *Burla Fiscal*<sup>5</sup>.

Ainda existem algumas expressões que são homólogos e com significados distintos. Por exemplo, o *conluio* que no Brasil se refere a <<*uma espécie de crime tributário (o conluio, a fraude e a sonegação)*>> e que consiste em duas ou mais pessoas físicas (pessoas singulares) ou jurídicas (pessoas coletivas) se associarem para obterem vantagens sobre ações de sonegação fiscal ou fraude. No ordenamento jurídico português, esse mesmo termo se refere a <<*jogo, combinação, entendimento*>>, ou seja, ao acordo em que duas ou mais pessoas de um dado mercado definem que cada uma atuará da maneira combinada com a finalidade de que cada uma delas controle uma determinada porção do mercado em que operam impedindo o ingresso de outras empresas, à maneira de um monopólio.

Nos parece um pouco evasivo, mas de extrema importância colocarmos em análise para que o leitor compreenda de forma precisa o significado aplicado, seja no ordenamento jurídico brasileiro ou mesmo no ordenamento jurídico português.

É claro que, o crime de *lavagem de dinheiro*, expressão utilizada em território brasileiro, não terá o mesmo peso e compreensão, nem mesmo as medidas punitivas do ordenamento jurídico português. Bastando introduzir um termo jurídico brasileiro no ordenamento jurídico português, ou vice e versa, que haverá uma confusão terminológica e conceitual.

No Brasil, a *Sonegação Fiscal* teve seu início no Código Penal de 1940, através do crime de descaminho. Mas foi através da lei n. 4.729/65 que se criminalizou essa conduta transformando os ilícitos meramente administrativos em crimes de sonegação. Posteriormente a Lei 8.137/90 de 27 de dezembro revogou tacitamente a lei anterior (lei 4.729/65), passando a definir os “crimes de sonegação fiscal” em “crimes contra a ordem tributaria, económica e contra as relações de consumo e de outras providencias”, com aplicações de penas mais severas para os infratores. Somente no final do século 20 a lei 8.137/90 de 27 de dezembro, foi incorporada no Código Penal brasileiro (por meio da lei

---

<sup>2</sup> Lei n. 9.613, de 03 de março de 1998. Que dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Em seu artigo primeiro "Dos Crimes de Lavagem ou Ocultação de Bens, Direitos e Valores" que diz: Art. 1º *Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.*

<sup>3</sup> Art. 368-A n. 1 do CP português. Branqueamento. "1. Para efeitos do disposto nos números seguintes, consideram-se vantagens os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de participação, de factos ilícitos típicos puníveis, com pena de prisão de duração mínima superior a seis meses ou de duração máxima superior a cinco anos ou, independentemente das penas aplicadas (...)".

<sup>4</sup> Lei 8.137/90 c/c art. 171 do CP brasileiro.

<sup>5</sup> Art. 87º do RGIT.

9.983/00), sob a denominação de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal brasileiro).

Passando para o ordenamento jurídico português, o crime de fraude fiscal como é conhecido, tem a sua base legal no Regime Geral das Infrações Tributárias e na Lei Geral Tributária. Seguindo com os artigos 110<sup>a</sup> a 115<sup>a</sup> do Tratado de Funcionamento da União Europeia e suas diretivas.

Pela abordagem que faremos pelo estudo do direito comparado, necessário se faz uma explanação mais abrangente quanto à matéria do Direito Penal tributário no ordenamento jurídico brasileiro e no ordenamento jurídico português, fazendo uma comparação no âmbito do Direito Tributário, envolvendo o Direito Penal, suas infrações, sanções e responsabilidade tributária e penal (O Código Tributário Nacional – CTN vs Código Penal - CP vs Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88). Em Portugal, teremos em conta o Sistema Fiscal Português, nos artigos referentes a matéria fiscal da Constituição da República de Portugal – CRP/76, da Lei Geral Tributária – LGT, do Regime Geral da Infrações Tributárias – RGIT, e outros mais ligados diretamente aos crimes fiscais e sua punibilidade.

## Parte I

### Direito Tributário Penal

#### 1. No Brasil

##### 1.1. Direito Penal Tributário vs. Direito Tributário Penal

Questão inicial que devemos levantar quanto ao tema é a sua discussão doutrinária no que se refere à existência de um *Direito Penal Tributário* ou *Direito Tributário Penal*.

O *Direito Penal Tributário* trata das infrações puramente tributárias, conforme os preceitos do Direito Tributário. Segundo Sacha Calmon<sup>6</sup> em sua obra, dizendo que: “(...) já em 1904, o italiano Giovanni Carano Dovito esboçava o lineamento de uma Teoria Geral do Direito Penal Tributário concluindo pela necessidade de emancipar a disciplina”.

Por exemplo no artigo 1º da Lei 8137/90 que determina que “*constitui crime contra a ordem tributaria suprimir ou reduzir tributos (...)*”, devemos entender primeiramente o que é tributo, contido no art. 3º do CTN. Ou, que não existiria a aplicação da lei sem o embasamento do Direito Tributário.

Por outro lado, podemos considerar certas características inerentes ao Direito Penal Tributário:

1- A *heterogeneidade* (hipótese que para complementar dependemos da fonte legislativa diversa da norma em branco. Ex.: o art. 33 da Lei 11.343/06, lei oriunda do Congresso Nacional, e Portaria n. 344/98/MS, proveniente do Poder Executivo); 2- A *inversa* (quando o preceito primário é completo, mas falta preceito secundário, que dispõe sobre a sanção penal. É o que ocorre no art. 158, § 3º, do CP, que trata da extorsão: “§ 3º, Se o crime é cometido mediante a restrição da liberdade da vítima, e essa condição é necessária para a obtenção da vantagem econômica, a pena é de reclusão, de 6 (seis) a 12 (doze) anos, além da multa; se resulta lesão corporal grave ou morte, aplicam-se as penas previstas no art. 159, §§ 2º e 3º, respectivamente.”. No caso de morte ou lesão corporal grave, o parágrafo terceiro não traz pena para as condutas, mas faz remissão a outro dispositivo: o art. 159, §§ 2º e 3º).

Somente entendendo os tributos e os delitos penais tributários, se compreende os fenômenos regulado pelo Direito Tributário.

---

<sup>6</sup> CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Edição. Ed. Forense, p. 760.

Já em relação ao *Direito Tributário Penal*, conhecido como sub-ramo do Direito Penal, trata das infrações penais cuja expressão jurídica é a ordem tributária, e que tem em regra a aplicação das penalidades previstas na legislação tributária como ato privativo das autoridades administrativas. O que nos remete à existência de ponto de contato com o Direito Administrativo. E equivale dizer, quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la no prazo e forma contida na legislação, fica sujeito a sanções aplicáveis de acordo com as circunstâncias da infração, levando em consideração a sua qualidade jurídica que a lei empresta tais sanções, que os chamamos de “sanções tributárias”.

Exemplificando, seriam assim as multas, sejam elas consequência de moratórias (que pelo simples fato de extrapolarem os prazos de vencimentos dos tributos gera inadimplemento) ou, *as de ofício* (devido a alguma irregularidade observada pela autoridade tributária pela não declaração ou falta de recolhimento. Neste caso, a autoridade fiscal lança de ofício o crédito tributário, que pode ser de forma agravada em caso de reincidência e não atendimento da intimação, ou de forma qualificada, no caso de fraude, simulação ou dolo).

Assim, tanto a lei tributária como a lei penal devem indicar com precisão quais as condutas qualificadas como ilícitos para determinar as sanções correspondentes (princípio da legalidade) determinando a individualização da pena.

Este entendimento, pode ser extraído do art. 97, V do CTN que disciplina a aplicação de “penalidades” para qualquer ato contrário aos dispositivos legais, sejam eles das ações ou omissões daquilo que a norma determina. Conforme sua a leitura a seguir, diz o CTN:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*V - a comissão de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.*

Como o próprio legislador deixou claro, somente a lei pode prever a aplicação de suas penalidades. Com base nisso, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª região, confirma o artigo anterior do CTN, como vemos:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PENA DE REEXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS, APLICADAS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. ARTS. 97 E 100 DO CTN. Somente a lei pode prever a aplicação de penalidade. Veda o art. 97 do CTN a*

*imposição de pena por outra via. Sendo assim, é ilegal a imposição da pena de reexportação pela Fazenda Nacional, se a previsão se encontra somente em instrução normativa dela emanada”<sup>7</sup>.*

Mas antes de definirmos o conceito e quais os crimes, necessário uma abordagem mais ampla do Direito Penal Tributário no Brasil.

## **1.2. Das Infrações e Sanções tributárias**

O modo natural de extinção de uma obrigação é o seu cumprimento, geralmente com o pagamento. Tal acontece nos campos mais variados do direito, como o civil, administrativo ou tributário. Mas, como em qualquer norma de conduta, o destinatário pode, por variadas razões, proceder de modo diferente da ordem jurídica, simplesmente pelo desconhecimento de certos preceitos normativos ou até mesmo por vontade de adotar uma conduta contrária ao comando legal.

O que difere a norma jurídica de outros *sistemas*, tais como a religião ou a moral, é a sanção institucionalizada, uma vez que essas *normas*, quando descumpridas, não acarretam qualquer imposição ao sujeito a não ser o seu puro arrependimento ou uma reprovação social.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>: “(...) *O traço característico do direito é a coatividade, que é exercida, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como consequência final do descumprimento de seus deveres, aquelas duas espécies de providências*”.

A infração jurídica enseja a aplicação de remédios legais preventivamente pretendendo intimidar o sujeito para o seu cumprimento de uma obrigação. Também, uma vez descumprida, é obrigado o agente a repor a situação desejada pelo direito (execução coercitiva da obrigação descumprida). E por fim, a reparação do dano causado ao direito alheio por meio de prestação indenizatória ou/e então punindo o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator.

No Direito Tributário brasileiro, as obrigações podem ser: 1- obrigação “principal” (vinculante, da prestação de tributo); e, 2- uma obrigação “secundária” (de prestação de deveres formais ou instrumentais).

---

<sup>7</sup> TRF-1 Região. AMS-01451609/MG, Rel. Des. Eustáquio Silveira, j. 16/06.1998, v.u., DJU 09.10.1998, p. 117.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 edição. Ed. Saraiva, p. 505.

É como ensina Roque Antônio Carrazza: “(...) *A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. É desses deveres, de índole administrativa que a doutrina tradicional chama de obrigações acessórias.*”

Tanto uma quanto outra (obrigação principal e secundária) darão surgimento às infrações tributárias e suas respectivas sanções, quando desrespeitadas.

Na falta de pagamento de um tributo, o sujeito ativo (credor) normalmente tem o direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor sanção (prevista em lei - princípio da legalidade). Tal sanção geralmente traduzirá em um valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser arrecadado.

De outro lado, se houver o descumprimento de obrigação acessória ou “secundária” (lê-se obrigação acessória, como as prestações positivas ou negativas a serem prestadas pelo contribuinte no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, que segundo o CTN decorrem da legislação tributária conforme o art. 96 que versam sobre as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versam sobre os tributos e sua relação jurídica), a sua consequência será a aplicação de uma sanção ao infrator. Assim, devemos ter em consideração o art. 5º I da CF/88 – que da lei formal e material decorre as obrigações acessórias.

Há de assim se falar em aplicação de multa “isolada” pelo descumprimento de obrigação acessória e também no caso de declarações incorretas ou inexatas, que serão fixadas por instrução normativa da Receita Federal e em Medidas Provisórias de iniciativa do Poder Executivo.

Exemplos disto são:

- 1) *na ausência de entrega mensal da Declaração de Débitos e Créditos Tributários com multa de 2 a 20% sobre o valor do tributo*<sup>9</sup>;
- 2) *no não envio ou envio em atraso da Escrituração Contábil Fiscal no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital previsto no art. 8º-A inciso I do Decreto Lei nº 1598/77*<sup>11</sup>, que tem como multa 0,25% por mês do lucro líquido limitado a 10%;

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 edição. Ed. Malheiros, p. 330.

<sup>10</sup> Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1599 de 11 de dezembro de 2015, que *Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF*.

<sup>11</sup> Decreto-Lei nº 1598 de 26 de dezembro de 1977, que *altera a legislação do imposto sobre a renda*.

3) *no envio inconsistente da Escrituração Contábil Fiscal previsto no artigo 8º-A inciso II do Decreto-Lei nº 1598/1977<sup>12</sup> com multa aplicável de 3% do valor omitido, inexato ou incorreto.*

Lembramos deste modo a maior gravidade da infração criminal, e, da sua sanção penal (normalmente restritiva da liberdade), não obstante esta geralmente se fazer acompanhar de uma pena acessória, que poderá traduzir em uma reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa. Princípios a considerar neste âmbito: primeiro o da legalidade dos delitos e das penas, depois o *in dubio pro reo*, e também a retroatividade benigna.

Valendo lembrarmos que as sanções ainda têm uma função educativa no sentido de formar uma moral fiscal que contribua para evitar a infração da lei tributária auxiliando na arrecadação de receitas do Estado.

### **1.3. Da Responsabilidade nas Infrações Tributárias**

O termo responsabilidade, no sentido amplo da palavra, se refere ao sujeito passivo “contribuinte” ou ao sujeito passivo “responsável”, ou mesmo a outras pessoas que não sejam contribuintes.

Nos termos do CTN, diz-se sujeito passivo “contribuinte” aquele que está numa relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária (decorrente de fato gerador por ele mesmo praticado). Já sujeito passivo, “responsável” tributário é aquele que possui essa mesma relação (pessoal e direta com o fato gerador), mas é obrigado ao cumprimento da obrigação por força de lei (decorrente de fato gerador praticado por terceiro). Ambos são obrigados ao cumprimento da obrigação tributária. E sua principal diferença esta no nascimento da obrigação.

Exemplificando a situação acima podemos dizer que, em uma determinada empresa o “sujeito A” auferir renda (salário) da “empresa B”. Devido o pagamento do salário, a “empresa B” realiza, por força de lei, a retenção do Imposto de Renda devido pelo “sujeito A”, possuindo o dever legal de entregar ao fisco. Como a “empresa B” paga tributo decorrente do fato gerador praticado por terceiro (sujeito A) podemos chamá-la de “responsável” tributário, e o “sujeito A” atua como o “contribuinte”.

---

<sup>12</sup> Decreto-Lei nº 1598 de 26 de dezembro de 1977, que altera a legislação do imposto sobre a renda.

Assim, o CTN aborda no mesmo capítulo a sua responsabilidade *stricto sensu* (a sujeição passiva indireta) e o *lato sensu* (a sujeição de alguém às consequências de seus atos). Senão vejamos:

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.*

Ao contrário do que ocorre no Direito Penal quanto à imputabilidade que estará sempre a depender da sua subjetividade, na ideia aqui, a culpa responsabiliza quem quer que tenha praticado o ato ilícito.

A regra geral é considerar a infração fiscal de modo subjetivo e não objetivo. Conforme ensinamento de Ives Granda da Silva Martins quando disse “(..) *que o princípio de ordem geral do art. 136 do CTN, é, na verdade, um princípio excepcional, pois quase sempre a lei tributária determina a penalidade aplicável e a extensão da responsabilidade em função da intenção do agente e que são quase sempre subjetivas (culposas e dolosas)*”. Tentando o autor dizer que não se utilizam a responsabilidade objetiva, mas o certo é que vemos na prática em diversos julgados administrativos o abuso dessa responsabilidade para aplicarem multas e outros tipos de penalidades.

Com base no disposto acima, podemos verificar a sua linha de raciocínio através da lição de José Oswaldo Gomes<sup>13</sup> que diz: “(..) *não é suficiente a fundamentação que apenas enuncia fundamentos de facto ou só de direito, e muito menos aquela que se limita em invocar a lei ou os princípios de direito, sem os enunciar, ou que, sem qualquer outro motivo, refere apenas a preceito legal. Sempre se terão de rejeitar aquelas fundamentações que apontem apenas um princípio de motivação ou que se limitem a formular uma conclusão. É o que no Direito francês, se designa por proibição de fórmulas passe-partout que, podendo utilizar-se para todas as situações não são aplicáveis ao thema decidendum*”.

Assim, no art. 136 do CTN, onde se põe a figura do responsável a par da do agente, pode-se falar na *culpa in vigilando* ou *culpa in elegendo*, quanto aquele de quem contrata um mau administrador, ou mandatário ou preposto, responde pelos atos do representante eleito. Ou melhor, quando o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da negligência, sua ou de seus prepostos, no cuidado de seus negócios. O que na prática é de difícil comprovação do dolo, salvo nos casos em que os vestígios materiais sejam evidentes. Por exemplo, agindo com conhecimento de sua

---

<sup>13</sup> Fundamentação do ato administrativo. Coimbra. Coimbra Editora. 1981, p. 123.

ação ou omissão contrária à lei e da vontade de descumprir a lei, não requerendo a prova pelo Fisco de sua responsabilidade por infração tributária.

Ademais, o art 137 do CTN, aduz que

*“A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I – Quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II – Quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*

*III – Quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”*

No artigo acima (art. 137 do CTN), vê-se situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal, do agente, não, obviamente, em situação na qual ele atua em seu nome e por sua conta, mas em casos nos quais, agindo embora em nome e por conta de terceiro, a responsabilidade é imputada ao próprio agente ou executor material.

Nas situações reguladas, o contribuinte ou responsável também sofre, muitas vezes, danos em razão da ação de seu representante, motivado pelo qual fica exonerado do pagamento de multa.

O contribuinte responde pelas infrações que a lei determina nos crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de uma ordem expressa emitida por quem de direito (ordem superior). Isto é, se ele estiver infringindo a lei por estar acatando as diretrizes traçadas pela empresa na qual trabalha, logicamente a responsabilidade (apenas a tributária, uma vez que a responsabilidade penal caberia a ele) não pode ser atribuída a ele, mas sim à sociedade para a qual presta os seus serviços.

Como preceitua o art. 23 do CP brasileiro:

*“Art. 23 do CP - Não há crime quando o agente pratica o fato:*

*I - Em estado de necessidade;*

*II – Em legítima defesa;*

*III – Em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular do direito. Parágrafo Único – O agente, em qualquer das hipóteses deste artigo, responderá pelo excesso doloso ou culposo”.*

Alguns exemplos da excludente apontada acima:

1- quando o funcionário ou agente público que age por ordem da lei, não se excluindo o particular que exerça função pública (jurado, perito, mesário da justiça eleitora, etc.).

2- O policial que cumpre um mandado de prisão ou emprega a força física para evitar fuga de presídio, impedir um assaltante em posse de arma de fogo.

3- O oficial de justiça que cumpre o mandado de despejo.

4- O soldado que executa por fuzilamento o condenado ou elimina o inimigo em campo de batalha.

Na falta dessas orientações, deverá o infrator arcar pessoalmente com as reprimendas impostas.

Posto isso, haja a necessidade de se apurar a vontade consciente do agente para se caracterizar a infração, cabendo a ele igualmente arcar com as sanções aplicadas.

No mesmo sentido, termos alguns exemplos:

1- Quanto às faltas cometidas (pelas pessoas referidas no art. 134 do CTN prejudicando os sucedidos indicados).

2- Pelos mandatários, prepostos ou empregados (causando prejuízos aos mandantes, preponentes ou empregadores);

3- Pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (acarretando danos contra estas).

O presente dispositivo nos diz quanto a uma possível exceção à responsabilidade objetiva, que vale dizer, quanto a responsabilidade pessoal do agente infrator.

Há de se verificar o que preconiza as penas tributárias, prevalecendo a responsabilidade pessoal do agente, com quem comete a infração. E também quanto à aplicação de multas no Direito Tributário.

Veremos os incisos do art. 137 do CTN:

*I - Abrange os crimes (sonegação fiscal) e contravenções (recusa em receber o agente fiscal). Se uma empresa importadora comete infração à legislação aduaneira tipificada como crime (cumulação da infração administrativa e criminal), a responsabilidade é exclusiva da pessoa natural que tiver cometido a infração aduaneira que constitua crime. Ou seja, não é exclusiva da pessoa jurídica, nem mesmo é conjunta ou solidária da pessoa jurídica; nem subsidiária da pessoa física.*

*II - Versa sobre "dolo específico" que se materializa na infração com intenção deliberada. Exemplo: com relação ao IRPF, se o contribuinte parar de pagar o tributo, vindo a falecer, em seguida, não pode o Fisco cobrar a multa relativa à prática fraudulenta (multa punitiva) do de cujus, mas apenas cobrar-lhe o tributo que era devido, mais multa moratória.*

*III - Abrange os "ilícitos civis contra terceiros" – atos praticados por pessoas que agem em nome e por conta daqueles. O que pode ocorrer é que, ao atuar contra o interesse do terceiro, o agente acabe também ferindo interesse do fisco.*

Diante da responsabilidade do agente pelas infrações caracterizadas pelos seus atos perante o fisco, nasce a norma jurídica voltada para o poder punitivo do estado, uma vez acometidos de infrações, para com as suas sanções penais aplicadas da seara do Direito penal.

Passando o agente da mera conduta ilícita branda (se esquivar do pagamento de tributos) para, por exemplo, a prática do crime de sonegação de tributo considerado uma conduta ilícita gravosa, merecedora de maior rigor punitivo, nos remete tal ao estudo dos crimes tributários e sua tipificação.

## 2. Em Portugal

### 2.1. Responsabilidade Tributária face a Responsabilidade Penal Tributária

Segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva<sup>14</sup>, “*haverá responsabilidade tributária quando alguém, por imposição legal, é chamado ao pagamento de dívidas tributárias de outra pessoa ou entidade, após o incumprimento desta. (...) Podendo ser solidário (caso em que o património do incumpridor se junta o património do responsável, sem ser preciso esgotar o primeiro) ou subsidiário (caso em que o património do incumpridor se junta ao património do responsável, mas apenas após verificado o benefício de execução prévia, ou seja, após demonstrado a insuficiência do primeiro)*”.

No caso da responsabilidade penal tributária, devemos analisar o diploma do Código Penal e o RGIT.

Quanto ao Código Penal, o de 1982 e as versões anteriores à lei n. 59/2007 de 4 de setembro, não responsabilizavam penalmente as sociedades, apenas de forma excepcional.

Somente após a referida lei é que se consagrou a responsabilização das pessoas coletivas relativamente a crimes previstos no CP. Com a introdução no art. 11º da “*responsabilidade das pessoas coletivas ou entidades equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes*”. Que segundo Germano Marques da Silva<sup>15</sup>, seria a chamada “*responsabilidade penal cumulativa das sociedades e dos agentes do facto*”.

Conforme o RGIT, a responsabilidade por atuação em nome de outrem e a responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas, o preceito legal se encontra nos seus art. 6º e 7º. Que passaremos a expô-los.

O disposto no RGIT aduz,

*“Art. 6º n.1. Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de fato, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:*

---

<sup>14</sup> DA ROCHA, Joaquim Freitas. DA SILVA, Hugo Flores. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Ed. Almedina. 2017, pp. 94 e 95.

<sup>15</sup> DA SILVA, Germano Marques. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*. Ed. Verbo. Lisboa. 2009, p. 28.

*a) determinados elementos pessoas e estes só se verifiquem na pessoa do representado;*

*b) que o agente pratique o fato no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado”.*

Seguindo no RGIT, temos a seguinte redação do artigo seguinte:

*“Art. 7º n.1. As pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo”.*

E, quanto a responsabilidade criminal no n.3 do mesmo artigo, que diz:

*“A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.1 não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes”.*

Aliás, o n.4 exclui a punição do agente, conforme lemos:

*“A responsabilidade contraordenacional das entidades referidas no n.1 exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes”* (não exclui completamente, como já estudado no capítulo anterior). Sem ao menos esquecermos de cumulá-los com os arts. 11º e 12º do CP, onde o primeiro dispõe *“salvo disposição em contrário, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade criminal”*. E no segundo, *“responsabilidade por atuação em nome de outrem”*.

Segundo Germano Marques da Silva<sup>16</sup>: *“(…) o autor do projeto do CP de 1982 justificava a disposição e a fonte do art. 11º do mesmo diploma legal, com caráter excepcional de admissibilidade, por razões particulares, da aplicação de certas reações penais a sociedades ou outras pessoas coletivas por considerar que a punição tem sua base ética, e como tal é uma ideia individual”*. E continuou quando afirmou que *“parece contraditório a admissão da responsabilidade administrativa das sociedades, também fundada na ilicitude e na culpa, e não ser aceite a mesma responsabilidade em relação a responsabilidade penal”*.

---

<sup>16</sup> Cfs SILVA, Germano Marques da. Em *“Responsabilidade penal ...”*. Lisboa. 2009.

Com base nos estudos de Gonçalo S. de Melo Bandeira<sup>17</sup> em alguns dos modelos adotados em que: “(...) o TC alemão sentenciou que é constitucionalmente legítimo a imputação à pessoa coletiva a ação e a culpa dos seus agentes responsáveis (modelo de imputação). E que tem origem numa culpa própria da empresa e se sustenta na tese criminológica da atitude criminal (imputação da culpa)”.

Destarte a responsabilidade penal tributária dos administradores pela prática de crimes fiscais é de difícil compreensão, e que segundo Germano Marques<sup>18</sup> “(...) a dificuldade surge quando o agente atua em nome e no interesse da própria sociedade, quando a conduta não poderá ser punida porque a subsunção no pressuposto de fato da norma encontra o obstáculo formal de que o referido fato carece daquela qualificação típica ou o interesse prosseguido não é o do próprio agente, mas o da sociedade”. Tal leva-nos a fundamentar aquela responsabilidade com base no art. 6.º do RGIT “princípio da responsabilidade pessoal do agente do crime” (princípio *nulla poena sine culpa* – vide Acórdão do TC n. 588/2005<sup>19</sup>), [cf com o acórdão] mesmo agindo em nome de outrem na qualidade de titular de um órgão da sociedade ou em sua representação.

Para além disso, o RGIT em seu art. 7º consagra a responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas, além das responsabilidades próprias para aqueles que cometem infrações em nome da sociedade. Que equivale dizermos, que existe uma cumulatividade de responsabilidade, seja ela, para com a sociedade que representa e também, ao seu agente que em nome dela pratica um ilícito.

Cumulatividade essa, que bem salientou Gonçalo S. de Melo Bandeira<sup>20</sup>, quanto à sociedade comercial “ (...) que seria punida cumulativamente pelo crime e pela contraordenação tributária, por diferentes fatos, e seria responsabilizado cumulativamente pelo mesmo fato criminal tributário com o seu órgão ou responsável”.

Aos agentes a punição pela sua conduta está disciplinada à luz dos arts. 6º e 7º do RGIT, e que já foi discutido anteriormente.

Assim, podemos dizer que a “responsabilidade tributária penal” é aquela que tem origem no incumprimento do pagamento da dívida de imposto, resultante do incumprimento das obrigações tributárias independente da prática de qualquer crime ou responsabilidade pelos tributos.

---

<sup>17</sup> BANDEIRA, Gonçalo N. C Sopas de Melo, *Responsabilidade Penal Económico e Fiscal dos Entes Coletivos*. Ed. Almedina. Coimbra. 2004, p. 406.

<sup>18</sup> Cfs SILVA, Germano Marques da. Em “*Responsabilidade penal ...*”. Lisboa. 2009, p. 294.

<sup>19</sup> Acórdão do TC n. 588/2005. Link: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20050588.html>.

<sup>20</sup> BANDEIRA, Gonçalo S de Melo. *Abuso de Informação, Manipulação de Mercado e Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas – Tipos Cumulativos e Bens Jurídicos Coletivos da Globalização*. Ed. Juruá. 4ª tiragem. Lisboa, pp. 191-224 e 261-262.

Por outro lado, a “responsabilidade penal tributária” é aquela responsabilidade que nasce de uma “infração penal tributária” ou resulta da prática de crime tributário. Que segundo Isabel Marques da Silva<sup>21</sup>, “*nasce da violação típica dos deveres de lealdade e cooperação a que o legislador atribui tutela penal ou contraordenacional e legítima a condenação em pena ou coima*”.

E que para entendermos sobre infração penal tributária, recorremos ao n.1 do art. 2º do RGIT, que o define como:

*“Todo o facto típico, culposo declarado punível por lei tributária anterior” c/c (cumulativamente) com o n.1 do art. 1º do CP (conceito de crime - principio da legalidade), que segundo Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos<sup>22</sup>, “o facto que constitui infração tributária (crime ou contraordenação) consiste numa conduta humana, voluntária e culposa, que preencheu um dos modelos ou tipos onde a lei arrolou bens jurídicos a proteger”. Germano Marques da Silva<sup>23</sup>, vai além em dizer que “o grande diferenciador entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade penal tributária é a existência da obrigação tributária, sem que haja qualquer crime, daí que a existência da responsabilidade penal tributária não implicar só por si a extinção da responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária”.*

Consoante o art. 9º do RGIT, o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributaria devida e acréscimos legais. Isso equivale dizer, que extinguindo qualquer uma das responsabilidades (tributária ou penal tributária), pelo cumprimento da sanção aplicada, não implica na extinção da outra.

---

<sup>21</sup> SILVA, Isabel Marques da. *Considerações acerca da Responsabilidade por dívidas e por infrações tributárias dos membros dos corpos sociais*. Direito e justiça. Revista da Faculdade de Direito da Católica Portuguesa. Volume XVI. Tomo I. Lisboa. Editora Universidade Católica. 2002, p. 266.

<sup>22</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. SANTOS, Manuel Simas. *Regime Geral da Infrações Tributárias – Anotado*. Almedina. 4ª edição. 2010.

<sup>23</sup> SILVA, Germano Marques. *Direito Penal Tributário*. Ed. Universidade Católica. Lisboa. 2009, pp. 113 e 114.

### **3. Conclusão**

Seja no ordenamento jurídico brasileiro ou português, o Direito Tributário Penal ou o Direito Penal Tributário, assim como o direito contraordenacional tributário, as suas condutas ilícitas devem-se inspirar na certeza jurídica, para que seja aplicado o estado de direito inerente.

Aos atos administrativos e decisórios se assentam nos fundamentos constitucionais e legais, sob pena de exercício arbitrário das próprias razões.

Para tanto, importante é que o poder fiscal, bem como o poder punitivo do Estado seja exercido, respeitando, sempre, as limitações na Carta Magna de cada ordenamento. Para que os direitos fundamentais de cada um (contribuinte e do homem) sejam respeitados e assegurados.

Se o objetivo da arrecadação é a obtenção de recursos para os fins estatais, as sanções pelos seus descumprimentos devem ser, tão-somente, patrimoniais. Mas imputarmos ao sujeito passivo uma penalização de caráter pessoal (sanção pessoal), como elemento inibidor, repressor ou de coação, por efeito de dívida de natureza tributária, passa a ser um instrumento coercitivo de cobrança, pela ordem jurídica, para a obtenção do bem juridicamente tutelado pelo Direito tributário, que é o crédito tributário.

Mas, o bem tutelado deve ser imposto de forma a balancear aquilo que é de direito, seja do estado como também do contribuinte.

## Parte II

### 4. Crimes Fiscais de “Sonegação”

#### 4.1. Regimes de Crimes Fiscais em causa no Brasil e Portugal

Sobre os regimes de crimes fiscais nos ordenamentos jurídicos brasileiros e português devem ser observados o seguinte.

No Brasil, cabe ao Código Penal brasileiro disciplinar na parte geral, título II do CP brasileiro os crimes penais que sofrem mutações ou requerem especial atenção no Direito Penal Tributário (artigos 15, 16, 20, 21, 22, 23, 65, 69, 107 e 109 do CP); Quanto a aspetos mais especiais tenha-se em consideração: *Sonegação Fiscal* (lei 8137/90 art. 1º), *Crime de desobediência tributaria* (lei 8137/90 art. 1º § único), *Crime de declaração omissa ou falsa* (lei 8137/90 art. 2º, I), *Crime de depósito infiel tributário* (lei 8137/90 art. 2º, II), *Crime de avanço em parcela dedutível ou reduzida* (lei 8137/90 art. 2º, III), *Crime de desvio de incentivo* (lei 8137/90 art. 2º, IV), *Crime de programa de contabilidade paralela* (lei 8137/90 art. 2º, V), *Crime de extravio sonegação ou inutilização de livro ou documento de interesse fiscal* (lei 8137/90 art. 3º, I), *Crime de concussão / corrupção passiva tributaria* (lei 8137/90 art. 3º, II), *Crime de advocacia administrativa tributaria* (lei 8137/90 art. 3º, III), *Crime de apropriação indébita previdenciária* (art. 168-A CP), *Crime de sonegação de contribuição previdenciária* (art. 337-A CP), *Crime de redução fraudulenta da Lei Rouanet* (lei 8313/91 art. 40), e, *Crime de contrabando e descaminho* (art. 334 do CP).

Em Portugal, cabe ao Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) disciplinar na parte especial: crimes tributários comuns: Burla (art. 87º do RGIT c/c art. 217º do CP), Frustração de crédito (art. 88º do RGIT c/c art. 227º-A do CP), Associação criminosa (art. 89º do RGIT c/c 299º CP), Desobediência qualificada (art. 90º do RGIT c/c art. 348º do CP), Violação de segredo (art. 91º do RGIT c/c 195º e 383º do CP); crimes aduaneiros: Contrabando (arts. 21º e 26º do RJIFA), Contrabando de circulação (art. 92º do RGIT), Contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações (art. 94º do RGIT), Qualificação dos crimes de contrabando, fraude no transporte e introdução fraudulenta no consumo (art. 97º do RGIT), Contrabando de mercadorias suscetíveis de infligir a pena de morte ou de tortura (art. 97º-A do RGIT), Violação das garantias aduaneiras (art. 98 do RGIT), Violação de marcas e selos (art. 99º do RGIT), Recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro (art. 100º do RGIT), e, Auxílio matéria (art. 101º do RGIT); crimes fiscais: *Fraude fiscal* (arts. 91º, 103º e 104º do RGIT c/c 368º-A do CP), *Fraude fiscal qualificada* (art. 103º e 104º do RGIT), *Abuso de confiança* (art. 105º do

RGIT c/c 205º do CP); crimes contra a segurança social: *Fraude contra a segurança social* (art. 106º do RGIT), e, *Abuso de confiança contra a segurança social* (art. 107º do RGIT).

Neste plano, no que concerne ao ordenamento jurídico brasileiro, abordaremos os *crimes fiscais* contidos na Parte Especial, mais especificamente no que se refere à *Sonegação Fiscal – lei 8.137/90 e 4.729/65*.

Quanto ao ordenamento jurídico português, abordaremos mais relevantemente o crime de Fraude fiscal.

## 4.2. No Ordenamento Jurídico brasileiro

### 4.2.1. Breve relato Histórico da Sonegação Fiscal no Brasil

O crime de sonegação se sabe que existe desde o período colonial. Os membros da coroa portuguesa, por intermédio de seus agentes, que na sua maioria eram corruptos, explorava acintosamente os seus súditos contrabandeando pedras preciosas, pau-brasil e ouro que eram enviados para Portugal em grandes quantidades, ainda que com a recusa do pagamento do tributo. Segundo o historiador Tobias Monteiro, estima-se que somente de 1695 a 1817 apenas de ouro foram extraídas mais de 500 toneladas no estado de Minas Gerais<sup>24</sup>.

Sabe-se ainda que a Inconfidência Mineira de 1789<sup>25</sup> teve como ato revolucionário a insatisfação contra os impostos cobrados por Portugal e que levaram à sua recusa pela então capitania de Minas Gerais, através da luta do povo brasileiro pela liberdade contra a opressão do governo português no período colonial. Naquela época, quem encontrava ouro tinha que pagar o “quinto” no percentual de vinte por cento para os cofres portugueses. E quem não o pagava, praticava ato ilegal e cometia a sonegação de imposto, com penas severas e até podendo ser enviados à força para o território africano.

Nessa época, o crime de sonegação fiscal não era evoluído como hoje. Não se buscava o tipo material (forma tentada), mas sim apenas o tipo formal (mera conduta).

Uma justificativa atualmente do brasileiro para a sonegação é a alta carga tributária. De acordo com a Receita Federal do Brasil, no ano de 2018 foram instaurados R\$ 186,87 bilhões em autos de infrações relativamente aos sonegadores<sup>26</sup>. Por outro lado, o Estado brasileiro aplica mal os recursos arrecadados e os contribuintes passam a crer que é mais racional e econômico praticar a sonegação.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil, a carga tributária chegou a atingir em 2018, novamente, o máximo de 35,4% do PIB, conforme dados publicados<sup>27</sup>.

A literatura regista que sonegar não é novidade desde o império romano. E que em algumas sociedades, ainda existem cidadãos que sentem orgulho em pagar tributos e ter a informalidade baixa, como em alguns países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Noruega, Suécia, etc.). Não é o caso de alguns

---

<sup>24</sup> BOXER, Charles R. *A idade de ouro do Brasil*. Companhia editora nacional.

<sup>25</sup> Só História. *Movimentos nativistas e de libertação. Inconfidência Mineira. 1789*. Vila Rica. Disponível em: «<http://www.sihistoria.com.br/ef2/inconfidencia/>».

<sup>26</sup> Disponível no sítio: [https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/05/06/internas\\_economia,753339/receita-federal-autua-sonegadores-de-imposto-em-r-186-87-bilhoes.shtml](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/05/06/internas_economia,753339/receita-federal-autua-sonegadores-de-imposto-em-r-186-87-bilhoes.shtml)

<sup>27</sup> Link: <https://www.observatorio.pt/2019/03/26/354-do-pib-carga-fiscal-atingiu-novo-maximo-historico-em-2018/>

países da América Central e do Sul (que inclui o Brasil), com estimativas de sua economia informal de até 3 vezes do seu PIB<sup>28</sup>.

Outro fator que sugere e influencia a sonegação é o tamanho do governo, pois na medida que o estado cresce a carga tributária acompanha o crescimento e a credibilidade perante o governo tende a diminuir<sup>29</sup>.

Ainda nessa linha de raciocínio, outro fator é a complexidade do sistema tributário. E também podemos dizer que quanto maior o nível educacional, da escolaridade e da moralidade fiscal de um indivíduo, menor será a sonegação<sup>30</sup>.

No Brasil, a mensuração da evasão fiscal é rodeada de complexidades, o que gera uma dificuldade tremenda para medirmos em números o tamanho do problema.

Para assim o fazer, é necessário estimativa, como por exemplo: controles diretos (tendo em conta amostras aleatórias de contribuintes); contas nacionais (tomando em consideração a comparação entre a estimativa de receita com o montante efetivamente arrecadado); pesquisa de comportamento do contribuinte (em alguns países nórdicos, a pesquisa consiste em escolher um contribuinte, aleatoriamente, e pedir para que descreva o seu comportamento com relação ao pagamento de impostos); métodos diretos (relacionados com a economia informal), entre outras.

Um dos grandes problemas para mensurar os métodos de evasão fiscal está na dificuldade de obtenção de informações, seja na esfera estadual ou municipal. Haja visto que, existe mais de 5 mil municípios, dentro de uma esfera de 26 estados e o Distrito Federal.

Deste modo, devemos analisar os vários métodos neste âmbito utilizados, seja conduzindo à redução ou à supressão das receitas em causa para as configurações de crimes de sonegação fiscal no ordenamento jurídico brasileiro.

#### **a. Lei 8.137/90, de 27 de dezembro**

Para falarmos de crimes fiscais que envolvem os contribuintes, seja pessoa física (pessoa singular) ou pessoa jurídica (pessoa coletiva), que de certa forma se esquivam de uma obrigação tributária de maneira culposa ou dolosa, é assunto que merece análise para entendermos o

---

<sup>28</sup> AHMED, RA e RIDER, M. *Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology*. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11, December 2008.

<sup>29</sup> SLEMORD, J. *Trust in Public Finance*. NBER, Working Paper 9187. 2002.

<sup>30</sup> RICHARDSON, G. *Determinants of tax evasion: A cross country investigation*. *Journal of international accounting, auditing and taxation* 15. 2006, pp. 150 e 160.

comportamento do sujeito passivo (contribuinte) da obrigação tributária, como também, analisarmos os fatores que “poderiam levar” aquele que suprimiu ou reduziu tributo ou contribuição social, a culpar o sujeito ativo (estado) pelas altas cargas tributárias daquele ordenamento jurídico.

Os crimes fiscais no Brasil são assunto de muita discussão. Na verdade, desde o início da era comercial o assunto é levado à tona, pois envolve obrigações tributárias, o dever de contribuir, e sem falar das altas cargas fiscais, seja ela, na esfera Federal, na Estadual e/ou na Municipal, inerentes a: consumo, bens e utensílios, prestações de serviços, fabricações, transporte de mercadorias, transporte de pessoas, transações financeiras, transações contratuais. Enfim, trata-se de inúmeras situações que levam o contribuinte à recusa da obrigatoriedade de recolher para o cofre público valores cuja contraprestação será utilizada para diversos fins sociais e manutenção do estado de direito e a vida.

Suprimir ou reduzir tributo é crime, e a legislação adequada para tipificar aquele que comete o ilícito diante de certas condutas é o Código Penal e a Lei 8.137/90.

Cita a referida Lei em seu art. 1º o seguinte:

*“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

Na norma legal, entendemos que Sonegação Fiscal nada mais é do que deixar pagar ou reduzir tributos omitindo informações, fraudando fiscalizações tributárias, falsificando ou adulterando notas fiscais (e outros), elaborando, distribuindo, fornecendo, emitindo ou utilizando documentos falsos (ou inexatos), e negando ou deixando de fornecer notas fiscais, sob pena de prisão e multa.

Por outro lado, a diminuição dos encargos tributários, se legal pela utilização dos métodos lícitos para obter vantagem fiscal de forma a minimizar os custos fiscais relativos a operação tributária, como (elisão Fiscal)<sup>31</sup>, já não constitui crime.

O que não acontece, quando se usa meios e subterfúgios considerados ilícitos para evitar o pagamento de tributos, (evasão fiscal) e que consiste em métodos para evitar tributos, como: omissão de informações, notas falsas, etc. Onde na segunda ocorre o fato gerador com a devida obrigação tributária e o contribuinte não paga o tributo (Evasão Fiscal), enquanto na primeira, não ocorre o fato gerador, ou seja, não há obrigação tributária e o tributo não é devido (Elisão Fiscal).<sup>32</sup>

Mas não basta apenas a norma legal impositiva para que a pena seja aplicada. Tem de ter presente o resultado.

Como bem leciona Cesar de Faria Júnior<sup>33</sup>: *“(..). É óbvio que o caput do art.1º da Lei 8.137/90 requer um resultado, pois sem este não se perfaz o crime tributário, seja ele supressão ou redução do tributo, estabelece nos mais variados incisos as condutas e formas pelo qual o agente obtém determinado resultado no que se assemelha ao crime de estelionato previsto no art.171 do Código Penal. Sendo assim, não há o que se falar em estelionato sem obter vantagem ilícita, com prejuízo alheio, ou seja, não se pode relatar ter ocorrido crime contra a ordem tributária (art.1º), sem que comprove supressão ou redução do tributo, pois deve ocorrer no entanto, anterior a ação penal, através da via especializada, própria para resolver esta questão, que seria de fato de Direito Tributário.”*

Dito dessa forma, é salutar entendermos o contido na norma legal (lei 8137/90) que não é exclusivo dos crimes relativos à ordem tributária, como também das relações de consumo em geral.

---

<sup>31</sup> GRECO, M. A. *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*. In: ROCHA, V. O. (Cord.). *O planejamento tributário e a Lei complementar n.º 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 196-199. A Elisão Fiscal, segundo o autor, configura-se num planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

<sup>32</sup> FRANCO, M. V. L. *Fraude à Lei em Matéria Tributária*.

<sup>33</sup> JÚNIOR, César de Faria. *O Processo Administrativo Fiscal e as Condições da Ação Penal nos Crimes tributários*. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 38.

## **b. Ainda sobre o Crime de Sonegação Fiscal**

Existe um pensamento coletivo comum no ordenamento jurídico brasileiro de que pagar tributo não é apazível, e que a sonegação é uma forma de defesa contras as altas cargas tributárias ou mesmo para proteger as empresas, garantindo a sua sobrevivência.

Certo é que a sonegação de tributos é mais maléfica do que a corrupção, pois desvia muito mais recursos. Pesquisas apontam que a cada um real (R\$ 1,00) desviado por corrupção sete reais (R\$ 7,00) são desviados pela sonegação, deixando o governo sem recursos.

As fraudes fiscais são problemas crescentes e difíceis de se controlar. Mesmo utilizando recursos e instrumentos tecnológicos de última geração mais avançados do planeta (o supercomputador “Hal”)<sup>34</sup>, ainda não é suficiente para driblarmos o problema causado.

O crime de sonegação fiscal teve dois momentos no ordenamento jurídico brasileiro. O primeiro momento foi na Lei 4.729/65 de 14 de junho e posteriormente com a Lei 8.137/90 de 27 de dezembro, como já referimos. Com quanto, iniciaremos o estudo com a primeira, enquanto em seu art. 1º na seguinte redação, conforme vemos:

*Lei 4.729/65. Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à*

---

<sup>34</sup> A Receita Federal trabalha em conjunto com o Banco Central do Brasil, que possui uma ferramenta específica: o “Hal”. Seu nome oficial é Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional – CCS. Só há dois sistemas parecidos no planeta. Um na Alemanha, outro na França, mas ambos são inferiores ao brasileiro. No alemão, por exemplo, a defasagem entre a abertura de uma conta bancária e seu registro no computador é de dois meses. Esse supercomputador, além da capacidade bruta de processamento, está equipado com um software elaborado sob as regras da Inteligência Artificial, e consumiu a maior parte dos R\$ 20 milhões utilizados para sua construção. Basicamente, ele rastreia as transações bancárias de todas as 182 instituições financeiras no país, criando uma pasta de arquivos para cada correntista do Brasil (em apenas 4 dias de operação, o sistema criou cerca de 150 milhões de pastas), atribuindo aos titulares as operações realizadas em cada conta.

*Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. § 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.*

A lei 4.729/65 é considerada o primeiro ato legislativo pelo ordenamento jurídico brasileiro a tratar a matéria de sonegação fiscal.

A doutrina ainda caracterizava a “mera conduta”<sup>35</sup> como crime.

Com a revogação da Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução do Código Civil – LICC, foram instituídos os crimes contra a ordem tributária.

Com a alteração do art. 1º da Lei 4.729/65, passou a vigorar a Lei 8.137/90 com as devidas modificações no seu art. 1º *caput*, empregando a expressão “*suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório*”. Passando o crime de mera conduta ou tipo formal (lesão) para o tipo material ou forma tentada (fraude), dando mais ensejo e punibilidade ao crime de sonegação fiscal. Esse foi o segundo momento.

Então, não mais se falava em lesão, mas sim de fraude. Que segundo Maximiliano Roberto Fuhrer<sup>36</sup>, em sua obra diz: “(...) *uma reflexão mais demorada revela que não se trata mesmo de uma lesão no sentido clássico do termo, assim entendido como prejuízo, dano ou modificação para pior da situação anterior. De fato, mesmo com a consumação do crime de sonegação fiscal, o erário permanece íntegro e não sofre diminuição no seu patrimônio. O que ocorre na realidade é uma abstenção total ou parcial do recolhimento do tributo devido; uma frustração na arrecadação prevista legalmente, mediante fraude, não uma mera lesão*”.

Dessa conduta podemos extrair o crime de Evasão Fiscal, materializada no crime de Sonegação Fiscal, pois consentia no emprego ilícito para evitar ou diminuir a carga tributária, como por exemplo: declarações falsas dos próprios rendimentos, e, omissões para não pagar o imposto devido.

---

<sup>35</sup> Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Edmar Oliveira Andrade Filho, Pedro Roberto Decomain, entre outros, entende que ainda são crimes de mera conduta.

<sup>36</sup> FUHRER, Maximiliano Roberto E. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro. Malheiros Editora. 2010. p. 91.

Sem o crédito tributário concreto, não há sonegação. É condição “sine qua non” (sem o qual não pode ser) é fator determinante para qualquer instauração de ação penal nos crimes do art. 1º da lei 8137/90. A punibilidade deve ser entendida claramente por se referir ao fato ou ao crime. Que segundo Vincenzo Manzini, são elas: “(...) as condições de punibilidade de fato ou de crime não se confundem com as condições de procedibilidade do crime, as quais se referem exclusivamente a ação penal (como, por exemplo, a autorização para proceder)”.

Desse feito, os elementos do tipo do art. 1º da Lei 8137/90 estão bem definidos no *caput* quando diz “suprimir ou reduzir tributos”, ou seja, o não recolhimento integral devido. A sua consumação se dá pela condicionante de ilicitude. E quanto a sua extinção de punibilidade se dá pelo pagamento integral do tributo, antes ou depois da do recebimento da denúncia (sobrestado pelo § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, mais benéfica, omitiu o requisito temporal).

No Código Penal a Sonegação Fiscal se encontra no art. 337-A<sup>37</sup>. E se dividem em:

- a) de *descaminho*<sup>38</sup>;
- b) de *Apropriação de Contribuição Previdenciária*<sup>39</sup>; e,
- c) de *Falsificação de Documentos de interesse da previdência social*<sup>40</sup>.

Quanto à questão prescricional se dá (começo) no dia que se consumou o crime (efetivação do crédito tributário), como bem cita o legislador constituinte no art. 111, I do CP, conforme a leitura:

---

<sup>37</sup> Art. 337-A. *Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas. I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços. II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços. III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

<sup>38</sup> *Descaminho* – art. 334 do CP. *Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. § 1º - Incorre na mesma pena quem: I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.*

<sup>39</sup> *Apropriação de Contribuição Previdenciária* – Art. 168-A do CP- *Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.*

<sup>40</sup> *Falsificação de Documentos de interesse da previdência social* – art. 297 do CP. (...) § 3º *Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. § 4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no parágrafo anterior, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços.”*

*Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - do dia em que o crime se consumou;*

Os tipos de crimes de sonegação fiscal se dividem em:

- 1- *Meia nota* - emissão de nota fiscal com valor menor com a intenção de pagar menos imposto;
- 2- *Calçamento de nota* - emissão de documentos fiscais com adulterações, seja no preço como na descrição da mercadoria;
- 3- *Acréscimo patrimonial a descoberto* - omitir aumento de patrimônio ao fisco com o intuito de não pagar tributo;
- 4- *Doação irregular* - é realizado a entidades não habilitadas e o valor doado é maior do que o comprovativo;
- 5- *Utilização de laranjas* - utilização de pessoa e conta bancária distinta do negócio para negociação fraudulenta.

Enfim, para se configurar o crime de Sonegação Fiscal, a operação deve ser mediante uma situação fraudulenta, com o objetivo de lesar os cofres públicos. Deve ser caracterizado o crime material (aquele que exige o resultado - Ex: diminuição da arrecadação do tributo – art. 1º, I a IV e art. 2º, II ambos da Lei 8.137/90, c/c arts. 337-A e 168-A do CP). Embora, para que seja tipificado o crime contra a ordem tributária, necessário é o lançamento definitivo do tributo (enquanto não ocorrer o lançamento do tributo o fato é considerado atípico). Como bem disciplina o STF em sua Sumula Vinculante n. 24, com os seguintes dizeres:

*Súmula Vinculante n.º 24. “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.*

Para além da Sonegação Fiscal outros crimes contra a ordem tributária serão cometidos pelos fraudadores do sistema financeiro brasileiro.

A doutrina conceitua *contrabando*, como importar ou exportar mercadorias proibidas. Enquanto que *descaminho*, é fraude aduaneira do pagamento de direitos ou impostos devidos pela entrada, saída ou consumo de mercadorias não proibidas. O *sujeito ativo* pode ser qualquer pessoa. Embora que se praticado pelo funcionário público, responde pelo crime do art. 318 do CP. *Sujeito passivo* no contrabando é a União. No descaminho, entidade competente para exigir o tributo (União ou estados-membros).

No contrabando, a consumação se dá na entrada ou saída da mercadoria no território nacional. Já no descaminho, no momento do ingresso, saída ou liberação alfandegaria.

### **c. A Criminalização do “Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços” – ICMS**

Perante a grande dificuldade na criminalização do sonegador de impostos, parece-nos que “uma luz no fim do túnel” se abriu diante de uma onda punitiva que visa atingir os crimes económicos, demonstrando forte tendência em criminalizar cada vez mais condutas praticadas pelos “afortunados”.

É esse o entendimento do Poder Legislativo, bem como do Poder Judiciário brasileiro, que vem demonstrando tendência em criminalizar essas práticas delituosas pela criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado pelo contribuinte, cujo entendimento se baseia no fato de que “*o imposto cobrado do consumidor jamais integrou o património do comerciante e que por sua vez, para não incorrer em ilicitude, deve o empresário depositar o valor devidamente compensado aos cofres públicos estaduais e municipais*”, conforme decisão do STF ao julgar o Recurso de Habeas Corpus n. 163.334/SC<sup>41</sup> Dje 13/11/2020, conforme ementa a seguir:

EMENTA: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados

---

<sup>41</sup>STF. RHC n. 163.334/SC: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>.

em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (*grifo nosso*)

Importa ressaltar que anteriormente ao julgamento acima, a apropriação indébita do ICMS era caracterizada como mero inadimplemento fiscal, conforme art. 43 Parágrafo Único da Lei 9.430/96, onde aduz que:

*“(...) o não pagamento dos tributos declarados poderia incidir em multa relativa à mora, fixada em ate 20% do valor devido”.*

Contudo, não havia, portanto, efeitos penais. Posteriormente, houve uma nova interpretação do tipo penal do art. 2º inciso II da Lei 8.137/90, de modo a inserir o ICMS no rol dos tributos sobre os quais a simples ausência de pagamento, e não a sua ocultação, configuraria ilícito penal.

Para isso, bastaria a comprovação do dolo do empresário em se apropriar indevidamente dos valores de ICMS próprio, fixando, assim, o entendimento de que a nova interpretação não deve atingir o devedor eventual [como bem prolatou o Min. Fux quando acertadamente disse que seria “*medida extrema para o devedor contumaz, para o grande fraudador, que vive as custas do erário*”] e que deixou de recolher o tributo em virtude da insuficiência no fluxo de caixa de sua empresa, por exemplo, é o que proclamou a decisão.

Diante dessa decisão da corte superior em criminalizar o devedor de ICMS, em meados de 2020 um caso emblemático no Brasil foi a prisão temporária do empresário Ricardo Nunes, fundador da empresa “Ricardo Elétro”, através da operação “direto com o dono”<sup>42</sup> realizada pela Receita Federal Estadual de Minas Gerais, com o apoio do Ministério Público e da Polícia Civil, que apurou exatamente a conduta criminosa do empresário por ter deixado de efetuar os pagamentos de ICMS próprio declarados, pelo período aproximando de 5 anos, o que supostamente gerou um prejuízo de R\$ 367 milhões aos cofres públicos.

O que aconteceu de fato foi uma nova interpretação do tipo penal já existente, não uma alteração na legislação. O Min. Relator interpretou o citado art. 2º inciso II da lei 8.137/90 onde diz:

“art. 2º

(...)

*II. Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.* (grifo nosso)

Podemos assim entender o seguinte: <*Primeiro*>, foi verificada a ocorrência de cobrança<sup>43</sup> do ICMS pelo sujeito passivo; <*Segundo*>, trata-se de crime próprio na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a partir da existência de uma situação de poder, que decorre de uma imposição legal, e não da relação pessoal e direta com o fato gerador, excluindo a hipótese do contribuinte ser o titular da obrigação do recolhimento e dos recursos

<sup>42</sup> Matéria do “jornal de brasil”, link: <https://jornaldebrasil.com.br/brasil/direto-com-o-dono-fundador-da-ricardo-eleetro-e-presos-em-minas-gerais/>

<sup>43</sup> EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 84. “O ato de descontar pode se manifestar de duas formas: A primeira se verifica quando o responsável tributário, por ocasião da satisfação de uma prestação devida ao contribuinte (pagamento de salário ou do preço de serviço prestado, por exemplo), que constitui a materialização da hipótese de incidência, tem o dever instrumental de subtrair parcela do objeto da prestação, destinada ao erário em nome e favor do contribuinte. Tal a situação, por exemplo, do IRRF e do ISSRF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores). A outra hipótese ocorre quando o responsável tributário administra valores de terceiro (contribuinte), sobre os quais incidirá determinada tributação pela verificação do fato impositivo, possuindo o responsável a obrigação acessória de destacar dos valores administrados a parcela referente ao tributo, para posterior entrega ao Fisco. Este é o caso do IOF e da CPMF. Cobrar é a situação na qual o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), destaca (formal ou materialmente) a parcela consistente no valor do tributo incidente sobre a operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança. Essa é a modalidade pela qual são aferidos o ICMS e o IPI” (grifo nosso)

cobrados (que afastaria a seara penal); <Terceiro>, o ICMS não integra o património do contribuinte, agindo apenas como um depositário<sup>44</sup>; <Quarto>, o ICMS apenas circula<sup>45</sup> pela contabilidade do sujeito passivo, não integrando seu património (não constitui receita ou facturamento de sua propriedade, tratando-se somente de tributo declarado e não pago); <Quinto>, a ausência de recolhimento não denota somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recurso de terceiro, aproximando-se à apropriação tributária. (grifo nosso)

Assim, o que a conduta incrimina no caso do ICMS é a rutura causada pelo contribuinte de direito (atividade de tributação realizada pelo fisco) e a capacidade contributiva do consumidor (não pertencente ao contribuinte de direito), não admitindo o emprego do Direito Penal apenas por se tratar de responsabilidade penal objetiva (decorrente de não recolhimento do tributo), mas sim pela natureza dolosa da conduta (art. 18 do CP) contida no art. 2º II da lei 8.137/90 pelo não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável ou pelo contribuinte.

#### **4.2.2. Comentário da Constitucionalidade dos Crimes Fiscais no Brasil**

Em que pese a constitucionalidade do bem jurídico na ordem tributária brasileira, o legislador ordinário procedeu à “não criminalização” da totalidade dos delitos fiscais, criando assim uma “não proteção” jurídico-penal perante, por exemplo, a punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e nos crimes de apropriação indébita previdenciária.

O próprio ordenamento jurídico possibilitou a extinção da punibilidade pelo pagamento do valor sonegado quando realizado em momento anterior à denúncia, conforme art. 34 da Lei 9.249/95 (*altera a legislação do IR das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e de outras providências*) nos crimes tributários previstos na lei 8.137/90 (*crimes contra a ordem económica e contra a relação de consumo e dá outras providências*), que revogou o seu art. 14 pela lei 8.383/91 (*altera legislação do IR e dá outras providências*).

Se isso não bastasse, o art. 9º da lei 10.684/03 (*que prevê o parcelamento de débitos junto à Receita Federal e outros*) suspendeu a proteção punitiva do estado referente aos crimes do arts. 1º e 2º

---

<sup>44</sup> STF, RE n. 574706 Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017. “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, não integrando o facturamento do sujeito passivo da obrigação tributária”.

<sup>45</sup> BUISSA, Leonardo. BELIVACQUIA, Lucas. Neutralidade tributária do ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista de Dir. Tributário. Atual. 39-2018; E, julgamento RE n. 574.706, Rel. Min. Celso de Mello afirmando: “Irrecusável, Senhora presidente, tal como assinalado por Vossa Excelência, que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertence, por direito próprio, a empresa contribuinte”. (grifo nosso)

da lei 8137/90, e nos arts. 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) ambos do CP, durante o período em que a pessoa jurídica (coletiva) relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluído no regime de parcelamento.

O Superior Tribunal de Justiça brasileiro julgou em 11/09/2007, ação emblemática do Recurso Especial n. 942.769/MG<sup>46</sup> do “escândalo do mensalão”<sup>47</sup> em favor do então publicitário Marcos Valério, pela extinção da punibilidade do acusado pelo crime de sonegação fiscal pelo pagamento de parcelas não recolhidas em momento posterior ao recebimento da denúncia, o que deu o entendimento de que o pagamento do tributo a qualquer tempo enseja o fim da possibilidade de responsabilização penal.

Decisão essa acompanhada pelo acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Habeas Corpus n. 89794/SP<sup>48</sup>, de 19/06/2007, que entendeu que o pagamento de tributo, inclusive contribuições previdenciárias, realizadas a qualquer tempo, gerava a extinção da punibilidade nos termos do art. 9º parag. 2º (lei 10.684/2003 – PAES).

A extinção de punibilidade pelo parcelamento do tributo foi novamente disciplinada pela Lei 11.941/2009 (altera a legislação federal relativo ao parcelamento ordinário de débitos tributários) em seu art. 69 que aduz:

*“extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 [arts. 1º e 2º da lei 8.137/90 e arts. 168-A e 337-A do CP] quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”.*

Além da referida lei acima citada, ainda outra lei, a de n. 12.383/11 (*disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houver parcelamento do crédito tributário*) deu nova redação ao art. 83 paragrafo 1º da Lei 9.430/96 (*dispõe sobre a legislação tributaria federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providencias*) quando aduz que:

*“na hipótese de concessão de parcelamento de crédito tributário, abrangendo as contribuições previdenciárias, a representação fiscal*

---

<sup>46</sup> REsp. n. 942.769/MG (2007/000466519-5). Link: [https://www.processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&tipo\\_documento=documento&num\\_registro=200700465195&data=20080212&formato=pdf](https://www.processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&tipo_documento=documento&num_registro=200700465195&data=20080212&formato=pdf)

<sup>47</sup> O “mensalão” foi um escândalo de compra de votos de deputados para votarem a favor de projetos de interesse executivo, que ameaçou derrubar o governo de Luís Inácio Lula da Silva em 2005. Link: [https://www.pt.wikipedia.org/wiki/escandalo\\_do\\_mensalao](https://www.pt.wikipedia.org/wiki/escandalo_do_mensalao)

<sup>48</sup> STF. HC 89794/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes. 19/06/2007. Link: <https://www.jurisprudencia.stf.jus.br/pages/serch/sjur89101/false>

*para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (...) ficando suspensa a pretensão punitiva do estado”.*

Decisão mantida pelo STF em 23/08/2016 no Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 128.245/SP<sup>49</sup> que aduziu:

*“(...) afastada o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS”.*

Tal entendimento levou o STJ a firmar tese de que “a quitação integral do debito tributário realizado após o recebimento da denúncia extingua a sua punibilidade, desde que não fosse posterior ao trânsito em julgado”, conforme decisão de Habeas Corpus n. 90.308/SP<sup>50</sup>. E posterior, o STF em 14/09/2017 no HC 362.478/SP<sup>51</sup>, decidiu:

*“(...) que mesmo a quitação posterior ao transito em julgado pode beneficiar o agente, porque a lei n. 10.684/2003 não estabelece marco temporal, e não cabe ao judiciário decidir lastreado em limites inexistentes”.*

Verifica-se, portanto, a dificuldade do erário em criminalizar o sonegador de impostos. Mesmo daquele que ofertou o pagamento, seja ele antes ou posterior à denúncia, como no caso em comento.

---

<sup>49</sup> STF. RHC 128.245/SP, Dje 21/10/2016. Link: <https://www.redir.stf.jus.br/paginadorpud/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>

<sup>50</sup> STJ. HC n. 90.308/SP, DJe 12/06/2015. Link: <https://www.stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/197961849/habeas-corpus-hc-90308-ap-2007-0213799-9>

<sup>51</sup> STJ. HC n. 362.478/SP, DJe 20/09/2017. Link: <https://www.conjur.com.br/dl/pagamento-tributo-sonogado-extingue.pdf>

### 4.3. No Ordenamento Jurídico Português

No ordenamento jurídico português, o RGIT divide em quatro categorias os crimes tributários. São eles:

1- *Crimes Tributários comuns*: burla (artigo 87º), frustração de crédito (artigo 88º), associação criminosa (artigo 89º), desobediência qualificada (artigo 90º) e violação e segredo (artigo 91º).

2- *Crimes tributários aduaneiros*: contrabando (artigos 92º, 93º e 94º e 102º), fraude no transporte de mercadorias (artigo 95º), introdução fraudulenta (artigo 96º), violação de garantias (artigo 98º), quebra de marcas e selos (artigo 99º), recetação de mercadorias (artigo 100º).

3- *Crimes fiscais*: fraude (artigo 103º), fraude qualificada (artigo 104º) e abuso de confiança (artigo 105º).

4- *Crimes contra a Segurança Social*: Fraude contra a SS (artigo 106º) e Abuso de confiança contra a SS (artigo 107º).

Para nosso estudo, abordaremos o “item 3” que se refere aos crimes fiscais, e mais se assemelham aos crimes de sonegação fiscal do ordenamento jurídico brasileiro.

#### 4.3.1. Breve História da “Sonegação Fiscal” em Portugal e não só

Não se consegue precisar ao certo quando e onde nasceram os crimes fiscais. Mas desde os tempos primitivos iniciais da cobrança de tributos verifica-se a existência de devedores que agiam de forma maliciosa para se esquivarem de suas responsabilidades fiscais.

Nos tempos do Império Babilónico, a função de cobradores de impostos tinha como alvo pequenos proprietários pois os mesmos se mantinham numa situação de endividamento. O que gerava reiteradas crises financeiras. E delas, levavam a criação de meios para burlarem o sistema fiscal.

Conforme preconiza Maria José Morgado<sup>52</sup> sobre o tema, aduzindo que: “(...) *tendo à sua disposição muitos dos meios para se reproduzirem tranquilamente, a criminalidade económica financeira penetra nos sectores vitais do estado, essenciais para qualquer cidadão*”.

Dados crescentes que versam sobre processos judiciais envolvendo crimes económicos ligados à vida pública, instituições bancárias e grandes empresas nos dá a sensação de desigualdade e impunidade pois poucos são os que pagam pelos seus crimes. E, na maioria dos casos, o cidadão comum e pagador de tributos acaba por pagar pelos atos praticados por esses figurões, que além de deterem capacidade económica ilimitada, na maioria das vezes, ainda se beneficiam de serviços públicos, sem ao menos contribuírem. É o chamado “fim da igualdade entre cidadãos”.

Graças aos meios de comunicações televisivos e social, verificamos que os tribunais e a AT fazem um esforço enorme de suas atuações em investigações nos crimes económicos e financeiros. O cruzamento de dados fiscais através de recursos informáticos dos agentes tributários foram um avanço considerável para dissuadir os crimes fiscais, tornando-se a administração fiscal mais atenta para casos de fuga e evasão fiscal.

O marco inicial na história das infrações tributárias foi a Lei n. 12, de 13/12/1844, publicada no Diário da Justiça n. 295, que conforme preconizado por Susana Aires de Souza, “*punia com pena de multa os comportamentos que tenham como finalidade prejudicar os interesses da Fazenda Nacional*”, firmando ali, o princípio da especialidade das sanções penais, devido ao que parece que as ordenações do reino tinham como punição as condutas violadoras de disposições relativas a matéria tributaria e não se encontrava qualificação face a punição das correspondentes infrações, e que começou a se modificar com a lei de 1844.<sup>53</sup>

Posteriormente, outros diplomas passaram a editar penas não corporais (substituíram as penas previstas nas ordenações – corporal e degredo – para a de simulação quando em matéria fiscal)<sup>54</sup>. Surgem assim as penas de multa e de confisco nos casos de simulação de contrato ou de valores prejudiciais à Fazenda nacional, como preconizado por Nuno de Sá Gomes<sup>55</sup>, que: “(...) *aponta como exemplo a lei de 30 de junho de 1860 e o Regulamento da Contribuição de Registo de 1899, que previa a pena aplicada à simulação de valor era imposta em Ação civil intentada pelos agentes do MP e independentemente da Ação criminal que porventura coubesse nos termos da lei penal comum, o que*

---

<sup>52</sup> MORGADO, Maria José, VEGAR José. *O inimigo sem rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*. 3ª edição. Lisboa. Dom Quixote, p. 29.

<sup>53</sup> SOUZA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Incriminador*. Coimbra. 2009, pp. 41 e 51.

<sup>54</sup> CORREIA, Eduardo. “Os arts. 10º do DL 27.153, de 31/10/1936, e art. 4º do DL 28.221, de 24/11/1937, a reforma fiscal e a jurisprudência “criminal” do STJ. *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Vol. II. Ed. Coimbra. 1999, p. 18.

<sup>55</sup> SÁ GOMES, Nuno de. *Os Crimes essencialmente fiscais como crimes especiais sui generis privilegiados*. CTF n. 376, p, 31.

*levava alguns autores a concluir que os simuladores ficariam sujeitos a duas penas: as fiscais (multa e confisco) e as comuns (prisão de um a dois anos e multa criminal), nos termos do CP de 1852 e 1886*".

Superaram, assim, as que se autonomizaram no ordenamento positivo, quanto às infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa. E conforme a referência do autor acima<sup>56</sup>, "*estas últimas (natureza criminal) eram punidas com pena de prisão aplicadas pelos tribunais, enquanto que as primeiras (natureza administrativa) com penas patrimoniais aplicadas pelas autoridades administrativas*".

Foi no CP de 1886 que o legislador previu infrações fiscais aduaneiras (contrabando no art. 279º e descaminho no art. 280º). Mas foi em seu art. 281º que o legislador remetia o tratamento adequado para os crimes de contrabando e descaminho para a legislação especial aduaneira. Não era, de resto, a solução prevista no "projeto do código penal português de 1861"<sup>57</sup>.

Para as infrações não aduaneiras, os Decretos-Leis n.ºs 27.153, de 13/10/1936 e 28.221, de 24/11/1937 foram de grande importância. No *primeiro Decreto-Lei*, previa-se no art. 10º a punição dos administradores, diretores, gerentes e membros do conselho fiscal pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita, incorrendo em multa de 5 a 10 contos, além de seus efeitos criminais (o crime de burla era punido com prisão). Já no *segundo Decreto-Lei*, em seu art. 3º aduzia-se quanto à obrigação para efeitos fiscais de todo o comerciante ou industrial em arquivar os livros da sua escrituração e documentos comprovativos das operações registadas pelo espaço de 5 anos (na sua falta, a pena era sancionada no art. 10º do *primeiro Decreto-Lei*).

Tais Decretos-Leis foram de muito valia pois estabeleceram verdadeiras incriminações às infrações à lei fiscal no auge do Estado Novo, com casos muitas vezes com pena de prisão por violação daquelas obrigações aplicadas pelos tribunais comuns.

Fato é que após a reforma de 1958-64, tal daria origem a grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência, conforme bem-dito por Eduardo Correia<sup>58</sup> que se mostrou crítico: "*(...) quanto a solução de equiparar as fraudes fiscais previstas naquele diploma quanto à burla, na medida em que ela contrariava toda a evolução do direito penal fiscal, precisamente no sentido da especialidade*".

---

<sup>56</sup> SÁ GOMES, Nuno de. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*. Lisboa. Editora Rei dos Livros. 2000, p. 83.

<sup>57</sup> *Código Penal "Português". Projeto da "Comissão"*. Tomo II. Lisboa. Imprensa Nacional. 1861, p. 163. A comissão presidida por António de Azevedo Mello e Carvalho, propunha na primeira secção do primeiro Capítulo (Contra a Fazenda Pública), Título VII (Contra os interesses materiais da sociedade), os crimes de descaminho e contrabando. O art. 454º punia o descaminho com multa do duplo ao quádruplo da importância de imposto devida. O contrabando, previsto no art. 455º era punido com multa do duplo ao triplo do valor dos objetos importados ou exportados, e as mercadorias ou objetos apreendidos eram considerados perdidos, sendo o seu produto dividido em duas partes: uma para um estabelecimento de beneficência da comarca em que se verificar a tomada, e outra para os apreensores.

<sup>58</sup> CORREIA, Eduardo. "*Os arts. 10º ...*", op. cit., p. 19.

E que, por assim dizer, a reforma não criou diploma genérico quanto às infrações fiscais, apenas introduzindo nos diversos códigos fiscais capítulos relativos às suas penalidades, adotando como sanção principal a pena de multa não convertível em prisão, que deveria ser aplicada pelos tribunais fiscais mediante processo de transgressão, com base no parágrafo 1º do art. 113º do Código do Imposto e Transações relativo a viciação, violação ou inutilização dolosa. Conforme dito por Eliana Gersão e Nuno de Sá Gomes<sup>59</sup>: “(...) *no que respeita a natureza jurídica daquelas transgressões fiscais, enquanto ilícitos criminais ou ilícitos administrativos. De que parte da doutrina considerava as transgressões fiscais como verdadeiros crimes fiscais e autores havia para quem as transgressões fiscais eram eticamente indiferentes, tendo natureza administrativa*”.

Acontece que, problemas adicionais na doutrina e jurisprudência começaram a surgir. Como, por exemplo, factos ilícitos que já tinham sido tipificados criminalmente nas transgressões fiscais em ambos os DLs (27.153 e 28.221), que ocasionaria o afastamento ou revogação daquelas normas criminais<sup>60</sup>.

Haja posto que, diversos autores reconheceram que a reforma fiscal teve a intenção de rever o sistema punitivo dos delitos fiscais, defendendo ainda a recusa dos legisladores em legislar quanto às penas privativas de liberdade pela violação das normas tributárias, afastando assim a aplicação de penas de prisão já admitidas para alguns, e revogando normas criminais fiscais anteriores à reforma, além de também afastarem as normas criminais comuns.

Foi a partir de 1983, aquando dos Decretos-Leis n.ºs 187, de 13/05/1983 e do 424, de 27/12/1986 que se harmonizou o “confuso” regime das infrações aduaneiras então existente.

Como aludiu Susana Aires de Souza<sup>61</sup>, que: “(...) *não é difícil concluir pela confusão que vigorava no tratamento das infrações tributárias no final da década de 80 do século passado. Tornava-se cada vez mais urgente uma profunda reforma legislativa (...)*”.

Mas foi em 11 de setembro de 1989, através da lei n.º 89/89 que passou a autorizar o governo a legislar em matéria de infrações fiscais, e que resultaram no que toca às questões aduaneiras e não aduaneiras na criação do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneira (RJIFA) pelo Decreto-Lei n.

---

<sup>59</sup> GERSÃO, Eliana. *Violações de Deveres Tributários Criminalmente Sancionados*. CTF, n. 173-174 (1973), p. 7. E, SÁ GOMES, Nuno de. *Evasão Fiscal ...*, op. cit., p. 93.

<sup>60</sup> Nuno de Sá Gomes. *Evasão Fiscal ...*, op. cit., p. 90. Dizia que: “a este propósito se desenharam duas orientações oposta pelos tribunais comuns, máxime, pelo STJ, defendendo a manutenção quer dos crimes fiscais de falsificação previstos na citada legislação fiscal especial dos anos trinta e dos crimes comuns referidos, previstos no CP, com o conseqüente concurso real de infrações, quer criminais, quer finais, de natureza transgressional, e outra orientação defendida pela doutrina penalista encabeçada por Eduardo Correia e pela doutrina fiscalista, encabeçada pelo presidente da referida Reforma Fiscal de 1958/64, José Joaquim Teixeira Ribeiro, a que aderiram praticamente todos os fiscalistas e a própria Administração Fiscal e dos Tribunais Fiscais, incluindo o STA, no sentido de que esses crimes foram revogados pela Reforma”.

<sup>61</sup> Susana Aires de Sousa. *Os Crimes Fiscais ...* cit. p. 60.

376-A/89, de 25 de outubro e do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) pelo Decreto-Lei n. 20-A/90, de 15 de janeiro, que reuniram normas relativas aos crimes e contraordenações fiscais (RJIFA) e se aproximou o ilícito criminal fiscal ao ilícito comum do CP (RJIFNA). Esta última, veio a “*por de pé a primeira codificação do direito penal tributário português*”, como afirmaram Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade<sup>62</sup>.

Mas foi da Reforma Fiscal n. 119/97, de 14 de julho no art. 11º n. 1 e n. 2 que se “*adequou o sistema de combate a fraude e evasão fiscal e aduaneira*” e se “*harmonizou o seu sistema sancionatório com o RJIFA e RJIFNA*”.

Um ano após, publicou-se a Lei n. 41/98, de 4 de agosto, que instituiu no seu art. 1º n.1 a autorização para a aprovação do Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de dezembro, da Lei Geral Tributária – LGT, que previa na alínea 30) o seguinte:

*“Introduzir na LGT um título sobre infrações tributárias visando a unificação dos regimes jurídicos fiscais aduaneiros e não aduaneiros e contendo os princípios fundamentais relativos aquela infração, especialmente quanto às espécies de infrações, penas aplicáveis, responsabilidade de contraordenações, ficando para proposta de lei, a elaborar, os tipos de crimes e contraordenações fiscais e aduaneiros, sanções e regras de procedimento e de processo, em obediência aos princípios gerais contidos na constituição e na lei geral tributária, com a tipificação e estabilização das modalidades de crimes e contraordenações com relevo em matéria tributária”.*

Se tem que a LGT veio a estabelecer a divisão entre as infrações tributárias, uma parte geral relativa aos princípios aplicados, e, uma parte especial, em um diploma avulso onde seriam tipificados os crimes e as contraordenações fiscais.

Assim, na LGT em seus artigos 106º a 117º denominadas “infrações fiscais”, diz respeito às regras gerais relativas às espécies de infrações tributárias. Enquanto que, nos artigos 118º a 120º denominado “processo de contraordenações”, as regras relativas ao processo de contraordenação.

---

<sup>62</sup> FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, COSTA ANDRADE, Manuel de. O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações), in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Volume II, p. 41.

Em 5 de junho de 2001, surgiu o Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT, aprovado pela lei 15/2001. Que segundo ensinamento de Isabel Marques da Silva<sup>63</sup>, aduz: “(...) o RGIT, enquanto diploma unificador dos princípios e regras processuais aplicáveis as infrações tributárias, constitui para esta matéria um acontecimento histórico, pois nunca, até então, as infrações de caráter punitivo havia sido objeto de tratamento unitário”.

Na atualidade, assume natureza criminal e contraordenacional pelas infrações fiscais, com base no art. 2º n.2 do RGIT.

#### **4.3.2. Os Crimes Fiscais**

Há de se entender que, o conceito de “crime” tem como base a expressão em latim *mutatis mutandis*, pois como o mesmo termo nos apresenta o significado para que se “muda o que tem de ser mudado” ou como melhor se expressa “com as devidas modificações”, temos que, de um lado o direito penal atual que não avança com qualquer noção formal de crime, diferentemente daquela noção de crime do CP de 1886 (que definia “crime como sendo todo facto descrito e declarado passível de pena por lei penal”), devemos observar a noção de crime sempre pelo fato humano voluntário, típico, ilícito e culposo, ao crime do direito penal tributário (art.º 2.º ns. 1 e 2 do RGIT).

Desse entendimento se extrai que no RGIT, a sua excludente de punibilidade pela negligência, simplesmente por não estar prevista (princípio da legalidade).

Os Crimes Fiscais estão previstos no Capítulo III do Título I da Parte III do diploma legal do RGIT, no que compete a *Fraude* (art. 103º), *Fraude Qualificada* (art. 104º) e *Abuso de Confiança* (art. 105º).

##### **a. Crime de Fraude fiscal – ART. 103º DO RGIT**

O Crime de Fraude Fiscal<sup>64</sup> cometido por AÇÃO previsto no RGIT, será REALIZADO por “*quem alterar fatos ou valores que deveriam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das*

---

<sup>63</sup> MARQUES DA SILVA, Isabel. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Caderno IDEFF. 3ª edição, n. 5. Coimbra. Almedina. 2010, pp. 21 e 22.

<sup>64</sup> Artigo 103.º 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) 15 000. (Redacção

*declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie, ou controle a matéria coletável* [art. 103º n.1 alínea a)] e, “*por quem celebre negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto a natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas*” [art. 103º n. 1 alínea c)].

Por outro lado, o Crime de Fraude Fiscal cometido por OMISSÃO previsto no RGIT, será COMETIDO por: “*quem oculte 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 coletável*” [art. 103º n. 1 alínea a)], e por “*quem oculte fatos ou valores não declarados e eu devam ser revelados à administração tributária*” [art. 103º n. 1 alínea b)].

Quanto a *ocultação* e *omissão* como elemento do tipo conforme parágrafo anterior, podemos ater ao Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa n. 1/05.2JFLSB.L1-3 de 18/07/2013<sup>65</sup>, a que se refere a fraude fiscal quanto a branqueamento de capitais. Senão vejamos:

LIVRE APRECIACÃO DA PROVA. ERRO DE JULGAMENTO. ERRO NOTÓRIO NA APRECIACÃO DA PROVA. INSUFICIÊNCIA DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA. FRAUDE FISCAL, BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS. PARTICIPAÇÃO CRIMINAL. CO-AUTORIA. DOLO ESPECÍFICO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INDEMNIZAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DA PENA. PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL. RL. UNANIMIDADE. RECURSO PENAL. PROVIMENTO PARCIAL. (...)

Do julgamento acima, concluímos que o elemento do tipo “ocultação” na modalidade estabelecida pela alínea b) do n.1 do art. 103º do RGIT, pressupõe um crime de *omissão pura ou própria*, na medida que o tipo objetivo de ilícito se esgota na não realização da ação imposta pela lei. Assim, a violação de uma imposição legal de atuar tem lugar por via da ocultação daqueles factos ou pela não declaração de determinados valores. Que, por conseguinte, o agente é, por direta imposição legal, garantidor do cumprimento do dever jurídico de declarar os rendimentos à administração tributária.

---

dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro) 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.

<sup>65</sup> Acórdão do TRL n. 1/05.2JFLSB.L1-3 de 18/07/2013. Link:

<https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309e3?OpenDocument>

Como bem leciona Germano Marques da Silva<sup>66</sup>: “(...) *só a pessoa que tenha o dever de proceder à declaração pode ser sujeito ativo de fraude fiscal pela pratica da omissão prevista nesta alínea*” .

E continua: “(...) *nada neste artigo (103º) aponta no sentido de a fraude fiscal constituir crime especial ou próprio, salvo no que se refere à conduta omissiva, mas pressupondo o crime uma declaração nos termos da legislação aplicável, só quem tiver esse dever a pode apresentar*” .

Entendendo se tratar de *crime específico*, Augusto Silva Dias<sup>67</sup>, aduzindo que: “(...) *há crimes específicos não explícitos nos quais os elementos que delimitam o círculo de autores não estão expressamente referidos no tipo. Tais elementos estão presentes através da descrição da situação de onde resulta o dever especial, como acontece na: Omissão de Auxílio (art. 200º do CP – da descrição da situação de onde resulta o dever especial); da Infidelidade (art. 224º do CP – da descrição do próprio dever especial); da Bigamia (art. 247º do CP – da qualidade de onde emerge o dever especial); ou ainda da descrição do modo de (in)cumprimento do dever especial, como acontece na fraude fiscal e na generalidade dos crimes tributários*” .

## **b. Crime de Fraude Qualificada – Art. 104º Do RGIT**

Para além da Fraude, outro ilícito encontrado no RGIT é a *Fraude Qualificada*<sup>68</sup> como bem preconizado no art. 104º do diploma legal.

Temos que, a *Fraude Qualificada* implica a sua “qualificação” em várias circunstâncias, seja pelo valor mínimo para a vantagem patrimonial ilegítimo, que segundo Isabel Marques da Silva<sup>69</sup> “*terá que valer também para a fraude qualificada, sendo essa exigência decorrente da própria definição do*

---

<sup>66</sup> SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*. Lisboa. 2009, ponto II, p. 235.

<sup>67</sup> DIAS, Augusto Silva. *Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais*. In CTF n. 394. 1999, p. 50

<sup>68</sup> Artigo 104.º 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. \* (Redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) 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. (Redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) 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. (Anterior n.º 3; redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

<sup>69</sup> SILVA, Isabel Marques da. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Caderno IDEFF, n. 5. 3ª edição. Almedina, pp. 212 e 213.

*crime ou seja como mera qualificação do crime fiscal base de fraude, exigindo, pois, a verificação de todos os elementos deste e ainda de circunstâncias especiais, que tem por efeito a agravação da penalidade aplicável*", De notar, que as circunstâncias previstas nas alíneas a) a e) do n.1 do art. 104º do RGIT correspondem às alíneas b) a f) do art. 23º n.3 do RJFNA, como bem dito por Susana Aires de Sousa<sup>70</sup>, ao afirmar que *"(...) Por conseguinte, é de algum modo surpreendente que as mesmas circunstâncias que exemplifiquem a conduta fraudulenta se tenham transmitido, em 2001, em elementos que servem a qualificação da conduta"*.

Nesse mesmo sentido defendido também, entre outro, por Germano Marques da Silva onde escreveu que: *"(...) o tipo objetivo da fraude qualificada contém necessariamente os elementos que compõe o tipo material de fraude, mas também contempla, como é obvio, elementos que vão além daquele tipo legal e que, por isso, fundamentam não só a agravação da punição como conferem aquela norma uma natureza de especialidade (...)"*.

E continua: *"(...) Todavia, para que a fraude seja qualificada não é suficiente a ocorrência de uma daquelas circunstâncias. O legislador exige que se verifica a acumulação de mais de uma daqueles elementos, criando assim uma técnica original de qualificação por adição ou acumulação. A fraude qualificada realiza-se então quando duas ou mais circunstâncias previstas no art. 104º refere-se se acrescentam às condutas ilegítimas tipificadas no art. 103º (...)"*.

Então, quanto a técnica qualificadora por adição, imposta pelo RGIT exigia a acumulação de mais de uma circunstância.

Nos tempos atuais, bastando que a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das operações subjacentes, ou quando por vantagem patrimonial de valores superiores a 500 mil euros, entende –se haver fraude fiscal qualificada.

Tese defendida por Nuno Pombo<sup>71</sup> quando *"critica a distinção tipológica usada pelo n.1, necessidade de acumulação de circunstâncias para ocorrer a qualificação, e, a usada pelo n. 2, ocorrendo automaticamente essa qualificação"*. E também por Susana Aires de Sousa<sup>72</sup> que *"entende*

---

<sup>70</sup> SOUSA, Susana Aires de. *O limiar mínimo de punição de Fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes*. Anotação aos Ac. Do TRG de 18 de maio de 2009 e do TRP de 23 de março de 2011, "in revista portuguesa de ciência criminal", 21 (2001), pp. 625 e 626.

<sup>71</sup> POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*. Coimbra, Almedina. 2007, p. 214.

<sup>72</sup> SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças*. In: Manuel da Costa Andrade, et al. (org.). *Direito Penal. Fundamentos Dogmático e Políticos-Criminais. Estudos em homenagem ao prof. Dr. Peter Hünerfeld*. Coimbra. Ed. Coimbra. 2013, p. 1117.

*que esta modalidade de qualificação, ainda que questionável pela sua automaticidade, fundamenta-se em um maior desvalor indicado pelas condutas previstas”.*

Para além da doutrina, o advindo da lei n. 64-B/2011, de 30 de setembro, em seu art. 155º, que acrescentou ao art. 104º um “n. 3” [se a vantagem patrimonial superior a €200.000 a pena é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas] foi entendido por Susana Aires de Sousa<sup>73</sup>, no que lecionou que para tal “*se opera uma hiperqualificação da fraude fiscal em função do valor da vantagem patrimonial*”. E tal distinção feita pela doutrinadora que aduziu que: “(...) *estamos no âmbito do direito penal secundário, domínio em que muitas vezes se torna difícil delimitar os contornos do objeto da tutela da norma*”<sup>74</sup>.

E continuou: “(...) *se este constitui a dependência entre o delito tipicidade (ratio essendi) daquela norma incriminadora, aquele há de cumprir as funções que lhe são reconhecidas no plano dogmático, designadamente a de padrão crítico da incriminação*”<sup>75</sup>.

Assim, para uma correta compreensão da norma incriminadora do art. 104º do RGIT se exige também as condutas fiscais proibidas e punidas. E para se falar em “bem jurídico”, Jorge de Figueiredo Dias (Direito Penal Português)<sup>76</sup> o define como “*a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso*”.

A dificuldade está em descrever qual o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais, conforme a doutrina em dizer que nada nos diz acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas das normas fiscais.

Augusto Silva Dias<sup>77</sup> entende que: “(...) *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 ou vários bens jurídicos de contorno definitivo, concretamente apreensível que funcione como constitui da estrutura do ilícito e vincula a uma certa direção de tutela. (...) 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, com função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, constituído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-*

---

<sup>73</sup> Cit. Susane Aires de Sousa. “*O limiar mínimo de punição da Fraude Fiscal (qualificada) ...*”. p. 627.

<sup>74</sup> Cit. Susane Aires de Sousa. “*Os Crimes Fiscais ...*”. p. 68.

<sup>75</sup> Cit. Susane Aires de Sousa. “*Os Crimes Fiscais ...*”. p. 266.

<sup>76</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal Português, Parte Geral*. 2ª edição. Tomo I. Coimbra. Editora Coimbra. 2007, p. 114.

<sup>77</sup> DIAS, Augusto Silva. *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (decreto-lei n. 20-A/90 de 15 de outubro) – Considerações dogmáticas e político-criminais*. In: AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Texto doutrinários, volume II*. Coimbra. Editora Coimbra. 1999, p. 263.

*criminais que o legislador tem a disposição. Com esse sentido pode se dizer que o crime tributário tem uma natureza artificial*".

Germano Marques da Silva<sup>78</sup> e Patrícia Noiret Silveira da Cunha<sup>79</sup> afirmam ainda neste âmbito que *"a determinação do bem jurídico não se alcança no termo do processo interpretativo, antes dirige a própria interpretação na modelação das condutas proibidas"*, a segunda entende que *"o bem jurídico para cumprir sua função crítica não pode ser definido como resultado posterior à configuração do ilícito, mas tem de pré-existir e presidir a incriminação fiscal"*.

### **c. Crime de Abuso de Confiança – Art. 105º do RGIT**

O crime fiscal de Abuso de Confiança<sup>80</sup> que passaremos a estudar, tem sua previsão legal contida no RGIT no art. 105º.

Quanto a sua aplicabilidade na esfera penal, o seu preceito está contido no art. 205º da CP português. É daí que se extrai a análise do tipo incriminador, com a identificação do bem jurídico protegido. Chave mestra para a interpretação dos elementos da norma penal.

Antes de analisarmos com base no Direito Penal Tributário, importante salientarmos a sua intervenção no Direito Penal. Para isso, e numa perspetiva material, podemos dizer que não há crime sem o bem jurídico. E que conforme os dizeres de Germano Marques da Silva<sup>81</sup> *"não há norma penal, proibida ou impositiva, que não se destine a tutelar bens jurídicos"*.

Estamos falando do *princípio da intervenção mínima*, segundo o qual o direito penal só deverá funcionar, só deverá intervir, só deverá criminalizar, só deverá criar crimes, puni-los, etc., quando isso seja absolutamente essencial à sobrevivência da comunidade. Como bem salienta o n. 2 do art. 18º da CRP quando aduz:

---

<sup>78</sup> Cit. Germano Marques da Silva. *Direito Penal Tributário ...*. p. 90.

<sup>79</sup> CUNHA, Patrícia Noiret Silveira da. *A Fraude Fiscal no Direito Português*. In *Revista Jurídica* n. 2. Março. 1998, pp. 304 e 305.

<sup>80</sup> Artigo 105.º 1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. (Redação dada pelo artigo 113.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro). 2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. 3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. 4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se: a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. (Red. Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro. 5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efetuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas. 6 - (Revogado pelo artigo 115.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro). 7 - 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.

<sup>81</sup> SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Português – Teoria do Crime*. 2ª edição. Universidade Católica. Alameda. 2015, p. 21.

*“art. 18º - Força jurídica.*

*(...)*

*2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.*

Assim, para que seja atribuída ao agente um crime deverá haver uma ação ou omissão, de um ato ilícito e culposa, descrito em lei, e que seja lesivo de algum interesse jurídico protegido ou o coloque em perigo. E que segundo Manuel Simas Santos e Manuel Leal-Henrique<sup>82</sup>, a culpa *“é o elemento subjetivo do delito e consiste na relação que se estabelece entre a vontade do agente em cometer o facto e a conduta que põe em prática essa vontade, conduzindo a realização desse mesmo facto”*.

Neste contexto, o objetivo é qualificar as condutas, seja pela ação ou omissão (bem como as infrações) e, por fim, estabelecer as devidas sanções cabíveis para cada caso.

No que diz respeito ao Crime Fiscal de *Abuso de Confiança* que trata o art. 105º do RGIT, podemos entender de forma sucinta que perante o crescimento do estado português, com mais responsabilidades sociais e cada vez mais insuficiência das receitas fiscais, devido ao “inchaço” da máquina pública, o Estado tem a necessidade de arrecadar receitas fiscais, e, o contribuinte, que na maioria micros e pequenas empresas, tem buscado a sua sobrevivência devido as altas cargas tributárias. Tal tem levado ao aumento excessivo dos crimes de abuso de confiança.

Segundo Mário Ferreira Monte<sup>83</sup>: *“(...) a relação que quase parece de gato e rato, num clamar pela sobrevivência de um modelo assistencialista. (...) querer cumprir exigências impiedosas de convergências financeiras ditadas pelo União Europeia, a pedir ao outro, moribundo, que lhe de um pouco mais de oxigénio, e este a tentar não morrer, lançando mão de qualquer boia que lhe garanta, senão a sobrevivência, pelo menos o adiamento da morte, entra o problema do abuso de confiança tributária”*.

O crime de abuso de confiança tem a sua origem no art. 24º do RJFNA, e que na sua leitura original, dizia:

---

<sup>82</sup> SANTOS, M. e HENRIQUES, M. *Noção de Direito Penal*. 4ª edição. Rei dos Livros. Lisboa. 2011, p. 64.

<sup>83</sup> MONTE, Mário Ferreira. *O Abuso de Confiança Fiscal e Contra a Seguridade Social na emergência da crise económica*. Em congresso de Direito Fiscal. 1ª edição. Vida Económica. Porto. 2011, p. 249.

*“1. Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem indevida, e estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributaria que nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente será punido com pena de multa de 1000 dias.*

*2. Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributaria a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.*

*3. É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa sr entregue automaticamente.*

*4. Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efetuada for inferior a 50000, a pena será a de multa ate 180 dias, e se for superior a 1000000, a pena não será inferior a 700 dias de multa.*

*5. Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorrido 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.*

*6. Se a obrigação da entrega da prestação dor de natureza periódica, haverá tantos crimes quanto os períodos a que respeita tal obrigação”.*

Do artigo original acima, entendemos que o *tipo objeto* da infração se esgotava na não entrega, de forma total ou parcial, dos valores deduzidos ou recebidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de facto ou fiel depositário, dos valores devidos e que deveriam ser entregues à AT. E o seu *tipo subjetivo* era a “intenção” de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida.

Que através do DL 394/93, de 34 de novembro, alterou o art. 24º do RJFNA, passando a integrar a “apropriação” no facto típico da incriminação, excluindo a intenção (como era originalmente), o que equivale dizer que “a não entrega da prestação tributária teria de ser acompanhada, já não pela ‘*intenção de obter para si ou para outrem (...)*’, mas pela “apropriação” pelo crime de abuso de confiança previsto no art. 205º do CP.

Como bem-dito por Manuel da Costa Andrade<sup>84</sup>, quando disse que: “(...) *a nova incriminação do RJIFNA reproduz, assim, o núcleo essencial da factualidade típica da incriminação da lei penal comum. Tanto no que respeita à ação e ao resultado típicos, como à correspondente danosidade social típica e ao ilícito material típico. Num caso e noutra esta, com efeito, presente o mesmo sacrifício dos mesmos bens jurídicos: a propriedade e a confiança*”.

Então, a nova redação do art. 24º do RJIFNA passamos a lê-lo da seguinte forma:

Artigo 24.º [...]

1 - Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - ... 3 - ...

4 - Se no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 250000\$00, o agente será punido com multa até 120 dias.

5 - Se nos casos previstos nos números anteriores a entrega não efectuada for superior a 5000000\$00, o crime será punido com prisão de 1 até 5 anos.

6 - (Anterior n.º 5.)

Posto que, através dessa nova redação, entendemos que o crime de abuso de confiança em causa é um delito de apropriação, não de mero enriquecimento.

Após a aprovação do RGIT o crime de abuso de confiança sofreu algumas mudanças significativa, *primeiro* por ter deixado de lado o conceito “apropriação” como elemento típico, e que segundo alguns doutrinadores ocasionou em uma “omissão” da conduta prevista no tipo penal, pois na letra da lei passou a prever apenas “a mera não entrega”, e já não mais a “apropriação”. *Segundo*, afastou a punibilidade mais severa e permitido pelo CP (passando a uma leitura do art. 24º em seu modelo original). E *terceiro*,

---

<sup>84</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*. Em: Direito Penal Económico e Europeu. Textos doutrinários. Volume II. Coimbra. Ed. Coimbra. 2009, p. 232.

excluindo a intenção, conforme Manuel da Costa Andrade<sup>85</sup>, quando “*no contexto do RGIT, o crime de abuso de confiança (fiscal) perde a densidade e as referências matéricas. À semelhança da contraordenação, o crime passa a esgotar-se na mera não entrega, um comportamento passivo e formal, desligando de qualquer resultado lesivo ou, mesmo, de qualquer referência subjetiva ao resultado. Isto em termos que reduzem drasticamente os momentos de comunicabilidade com o abuso de confiança fiscal do RJIFNA*”.

Ainda nessa mesma linha Manuel da Costa Andrade<sup>86</sup>, diz que: “*(...) ora, a verdade é que só a apropriação e, reversamente, a diminuição ilegítima das receitas tributárias, poderia emprestar à conduta de abuso de confiança o insuprível lastro de densidade axiológica. E a elevaria à categoria do ilícito penal material, distinto e contraposto ao ilícito meramente administrativo ou contraordenacional. Noutras termos, só a exigência da apropriação prestaria a indispensável homenagem ao bem jurídico, restituindo-lhe o seu estatuto de matriz de legitimação e de padrão crítico da norma incriminadora*”.

Desse modo, segundo Germano Marques da Silva<sup>87</sup>: “*(...) a redação do art. 105º do RGIT afastou-se do art. 205º do CP por não contemplar como neste o elemento apropriação ilegítima, ou seja, alterando de ‘quem se apropriar’ para ‘quem não entregar’.* Sendo que o propósito do RGIT era aproximar o direito penal comum ao direito penal fiscal”.

Que por fim, sofreu nova alteração quando através da lei n. 53-A/2006, de 29 de dezembro, que acrescentou a *alínea b)* ao n. 4 do art. 105º do RGIT, passando a estabelecer uma distinção entre a não entrega de “prestações deduzidas e não declaradas” e a não entrega de “prestações deduzidas e declaradas”. Além de apenas ser punível as *prestações deduzidas e declaradas*. E que se deu assim, um novo entender quanto à sua punibilidade, pois não dependia apenas da ilicitude da conduta e da culpa, mas também da verificação dos pressupostos adicionais de punibilidade, ou seja, das condições objetivas de punibilidade. Melhor dizendo, o fato apenas se torna punível a partir do exato momento em que a condição se verifica.

E dessa dificuldade de provar o conceito, entendeu-se que o crime de abuso de confiança se restringiu a uma simples relação entre o devedor e o credor, prevalecendo as receitas provenientes dos

---

<sup>85</sup> Cit. Manuel da Costa Andrade. *O abuso de confiança fiscal ...*, Coimbra. 2009, p. 235.

<sup>86</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela lei n. 53-A/2006, de 29 de dezembro*. Em: Direito Penal Económico e Europeu. Textos Doutrinários. Volume III. Ed. Coimbra. Coimbra. 2009, p. 322.

<sup>87</sup> SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*. Universidade Católica. Lisboa. 2009, p. 242.

impostos pela satisfação das pretensões patrimoniais do estado, em oposição aos interesses da dignidade penal no âmbito do direito penal fiscal.

### 4.3.3. Comentários da Constitucionalidade dos Crimes Fiscais em Portugal

Podemos afirmar que a constituição é a primeira das fontes reveladoras das normas jurídico-fiscais de um estado. Pelos *princípios do Estado Fiscal* norteamos a sua funcionalidade financeira. Pelos *princípios jurídicos constitucionais materiais e formais* disciplinamos a forma de tributação.

O Título IV da CRP se refere ao “Sistema Financeiro e Fiscal” português, em seus artigos 101º ao 107º, e, passaremos a uma breve análise destes preceitos.

Segundo J. Cassalta Nabais<sup>88</sup>: “*não há a menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela constituição fiscal*”.<sup>89</sup> Através de uma estrutura detalhada do ordenamento fiscal, este visa atingir os seus *fins* (“satisfação das necessidades financeira do estado” - art. 103º n.1), e através dos impostos (art. 104º).

Como na lição de Antônio L. Souza Franco e Guilherme de Oliveira Martins: “(...) *se atingindo um pluralismo interpretativo de que a norma constitucional deriva de uma normatividade de princípios que permitem o balanceamento de bens, interesses ou valores, por oposição a um sistema de regras assentes nos valores da certeza e da segurança*”<sup>90</sup>.

É claro que outros doutrinadores a considera dentro de uma conceção mais dirigista, mas com as devidas discricionariedades das normas na escolha dos meios para a concretização dos fins, sem que as suas normas deixem de ser jurídicas e vinculativas, no que tange às alterações do contexto constitucional e à conceção de novos sentidos materiais<sup>91</sup>.

Na esfera penal à luz da Constituição da República de Portugal, em especial nas incidências em matéria fiscal, há de se destacar inicialmente o *princípio da culpa*, da *proporcionalidade das sanções penais*, da *legalidade* e da *intransmissibilidade penal*, pelo simples fato dos três primeiros princípios integrarem um bloco essencial da constitucionalidade objeto dos parâmetros e controlo de

---

<sup>88</sup> MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, volume I, 4ª edição revista, Coimbra editora, Coimbra, 2007, p. 296.

<sup>89</sup> NORBAIS, J. Cassalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 131.

<sup>90</sup> FRANCO, António L. Souza, MARTINS, Guilherme D’Oliveira, *A Constituição económica: ensaio interpretativo*, Almedina, Coimbra, 1993, p. 11.

<sup>91</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra editora. Coimbra, 2001, p. 26.

constitucionalidade levados com frequência à fiscalização do Tribunal Constitucional também pelo princípio mais geral do “direito penal do bem jurídico”.

Já quanto ao controlo constitucional das normas incriminadoras desse mesmo princípio do “direito penal do bem jurídico”, deverá ser observado com base na necessidade de intervenção penal através dos *princípios constitucionais da justiça* e da *proporcionalidade*, com base no art. 2º c/c com o art. 18º n.2 do mesmo diploma legal.

A partir da revisão constitucional de 1982, o art. 18º n.2 tem o seguinte significado:

*“(...) as restrições legais aos direitos de liberdade e garantias, nos casos expressamente previstos na constituição, tem de limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionais protegidos”.*

Assim, a jurisprudência aduz que:

*“(...) se havendo pena na privação ou sacrifício de determinado direito, as medidas penais só são constitucionalmente admissíveis quando seja necessária, adequadas e proporcionais à proteção de determinado direito ou interesse constitucionalmente protegido e só serão constitucionalmente exigíveis quando se trata de proteger um direito ou bem constitucional de primeira importância e essa proteção não possa ser suficiente e adequadamente garantida a outro modo”*<sup>92</sup>.

Verifica-se assim, as limitações impostas pelo Tribunal Constitucional, a partir do princípio constitucional do “direito penal do bem jurídico”, em matérias típicas do chamado direito penal clássico ou de justiça. Por exemplo, incriminação da injúria ou interrupção voluntária da gravidez<sup>93</sup>.

Quanto à matéria fiscal, o princípio jurídico-constitucional do “direito penal do bem jurídico” no referido Tribunal Constitucional vem sendo apreciado no direito penal secundário, no âmbito das incriminações de fraude e no abuso de confiança fiscal<sup>94</sup> contra a segurança social “*legitimando na esfera*

---

<sup>92</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.s 99/2002 e 337/2002. Links: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/3590112/details/maximized?emissor=Tribunal+Constitucional&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA&search=Pesquisar, e, https://dre.pt/home/-/dre/1881934/details/maximized>.

<sup>93</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.s 288/98 e 128/2012. Links: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/666482/details/normal?emissor=Tribunal+Constitucional&types=JURISPRUDENCIA&search=Pesquisar, e, https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/1411044/details/maximized?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=DESC&emissor=Tribunal+Constitucional&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA>.

<sup>94</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 312/2000. Link: [https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/2991677/details/maximized?print\\_preview=print-preview](https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/2991677/details/maximized?print_preview=print-preview).

*constitucional tais incriminações segundo o critério da dignidade penal do bem jurídico, numa apreciação de que não é detetável o apelo a uma qualquer ideia de autolimitação do juiz constitucional, já que o critério da dignidade penal do bem jurídico supõe o recurso a um princípio da congruência ou de analogia substancial entre a ordem oxológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal'.*

Há de se destacar que o presente acórdão (TC n. 312/2000), norteia que:

*"(...) a solução de punir criminalmente as infrações às normas reguladoras dos regimes de segurança social revela a importância atribuída à defesa dos interesses públicos subjacentes à legislação em causa, em consonância, aliás, com a incumbência atribuída ao estado, pelo art. 62º n.2 da CRP, de organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social".*

Para além deste acórdão, recentemente o Tribunal Constitucional se pronunciou pela:

*"(...) inconstitucionalidade de norma que puna quem adquirir, possuir ou detiver património, sem origem lícita determinada, incompatível com seus rendimentos e bens legítimos e que pode abranger casos em que a incongruência patrimonial resulte da prática de crimes fiscais"<sup>95</sup>.*

Aliás o Tribunal Constitucional também apreciou inconstitucional:

*"(...) normas que incriminam o abuso de confiança fiscal e contra a segurança social por referência a proibição constitucional da chamada Prisão por dívidas, que o art. 27º n.1 da CRP acolhe, o que equivale a uma apreciação segundo o critério da necessidade da pena.*

*(...) na prisão, como meio de coação ao cumprimento de obrigação contratual, viola os princípios da necessidade das restrições de direitos fundamentais e, nomeadamente, da pena e de sanções similares (art. 18º, n.2).*

*(...) assim, num estado de direito a possibilidade de os credores se servirem da prisão pública como meio de coação ao serviço dos seus interesses contratuais, traduz-se numa espécie de servidão pessoal*

---

<sup>95</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 179/2012. Link: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/552810/details/maximized>.

*entre o credor e o devedor, que ofende de modo insuportável o direito a liberdade”<sup>96</sup>.*

Quanto ao princípio da proporcionalidade das sanções penais, a uniformidade das decisões nos Tribunais Constitucionais no entendimento que só se deve censurar as soluções legislativas que contenham sanções que sejam manifesta e claramente excessivas.

Caso é que, o tribunal constitucional julgou inconstitucionais dois casos que violaram o princípio da proporcionalidade e da igualdade em processos da Justiça Militar na medida em que:

*“(...) estabeleciam penas desproporcionalmente superior às previstas para o mesmo tipo de crime no Código Penal. De um lado, o Código de Justiça Militar previa pena de prisão de 12 a 16 anos para o crime de abuso de confiança, sancionando o Código Penal o mesmo comportamento com pena de prisão de 1 ano e 4 meses a 10 anos e 8 meses. De outro lado, o mesmo código penal punia o crime de burla com pena de 2 a 8 anos de prisão, prevendo o mesmo comportamento de pena de prisão ate 3 anos”<sup>97</sup>.*

Por outro lado, o Tribunal Constitucional firmou jurisprudência separando de fato a punibilidade nos *crimes fiscais* e nos *crimes contra a segurança social*, no que assenta aos factos praticados. Assim, dá-se que o legislador optou em razão de que o modelo de financiamento público da Segurança Social e de como é suportado nas contribuições pelas entidades empregadoras e pelos trabalhadores, se dá, ainda, no comprometimento na arrecadação pelo sistema público de Segurança Social<sup>98</sup>.

Passamos a ler o referido acórdão (TC n. 97/2011) a luz do legislador ordinário constitucional:

*“(...) deve, desde já, frisar-se que, por força da alteração legislativa introduzida pelo artigo 113º da Lei 64-A/2008, o artigo 105º n. 1 do RGIT passou apenas a incriminar a falta de entrega de quantias superiores a 7.500€. Contudo, tal discriminação não implicou uma integral ausência de responsabilização dos sujeitos de tal dever legal de entrega, visto que tal omissão continua a ser punido a título de contraordenação, por força do artigo 114º do RGIT.*

<sup>96</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 663/98. Link: [https://www.verbojuridico.net/jurisp/tc/tc98\\_663.html](https://www.verbojuridico.net/jurisp/tc/tc98_663.html).

<sup>97</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 958/96. Link: [http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst\\_busca\\_palavras.php?buscajur=ac%F3rd%E3o&ficha=9938&pagina=396&exacta=&nid=5808](http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_palavras.php?buscajur=ac%F3rd%E3o&ficha=9938&pagina=396&exacta=&nid=5808).

<sup>98</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 97/11. Link: <https://www.dre.tretas.org/dre/283154/acordao-97-2011-de-28-de-marco>.

*Consequentemente, a falta de entrega de quantias devidas à administração tributaria apenas implica a prática de contraordenação, quando o montante em dívida ascenda 7.500€, enquanto a falta de entrega de montante similar, à segurança social, envolve a prática do crime tipificado no artigo 107º n. 1 do RGIT, ao admitir a hipótese de o mesmo facto ser havido como crime ou contraordenação, a lei, por um lado, reconhece a falta de dignidade penal do mesmo, assim violando o artigo 2º e o n. 2 do artigo 18º da CRP, e, por outro, cria um privilegio injustificado para os créditos de que é titular o estado, agora ofendendo o artigo 13º, também da CRP<sup>99</sup>.*

O Tribunal Constitucional já por diversas vezes afirmou que cabe no âmbito da liberdade de conformação do legislador a determinação das condutas que devem ser criminalizadas, ao afirmar que:“(…) o legislador goza de ampla liberdade na individualização dos bens jurídicos carecidos de tutela penal, daquelas decisões dos quais os comportamentos lesivos de direitos ou interesses jurídico-constitucional protegidos que devem ser defendidos pelo recurso a sanções penais”<sup>100</sup>.

Ainda, quando afirma que só infringem os limites constitucionais impostos à criminalização, à luz da CRP, como ali se escreveu que: “(…) em uma situação reconduzível, pela sua excessividade, a violação do princípio da proporcionalidade e ao desrespeito do art. 18º da CRP”<sup>101</sup>.

Por fim, o tribunal veio considerar para a incriminação hoje constante do artigo 105º do RGIT, cuja orientação se reitera para o artigo 107º do mesmo diploma legal<sup>102</sup>, cuja jurisprudência aduz:

*“(…) dir-se-á que é impossível negar alguma similitude entre os elementos típicos do artigo 105º n.1 e os elementos típicos do artigo 107º n.1, ambos do RGIT, que pressupõe a falta de cumprimento do dever de entregar de quantias retidas a terceiros, fosse relativamente a trabalhadores para efeitos do IRS, ou retenção de parcela de contribuição devida à segurança social, com conseqüente dever de proteger entrega ao estado. E por outro lado, relativo aos crimes praticados por militares, nem sequer se pode afirmar que o crime em*

<sup>99</sup> Acórdão do T.C. n. 61/07. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070061.html>.

<sup>100</sup> Acórdão do T.C. n. 83/95/ Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950083.html>.

<sup>101</sup> Acórdãos do T.C. n.s 604/99 e 134/2001. Links: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010134.html> e <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990604.html>.

<sup>102</sup> Acórdão do T.C. n. 54/2004. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040054.html>.

*causa seja praticado no exercício de uma função específica e, exija uma particular característica do respetivo agente, e mesmo que se admitisse que a função em causa seria a de administrador ou de gerente de pessoas coletivas de natureza comercial, tal apreciação indevida tanto pode ocorrer nos casos previstos do n.1 do artigo 105º e n.1 do artigo 107º do RGIT”.*

Assim, com base no n.2 do artigo 63º da CRP, entende-se que é legítimo ao legislador ordinário estabelecer normas sancionatórias distintas, em função de objetivos de preservação daquele sistema de financiamento quanto às suas peculiaridades.

Conforme Isabel Marques da Silva<sup>103</sup>: “(...) no decurso dos trabalhos preparatórios do RGIT, chegou a equacionar-se a conceção de tipos de crimes unificados, abrangendo um tipo comum de fraude e de abuso de confiança, tendo tal solução sido, manifestamente, repudiada pelo legislador ordinário. Com efeito, o RGIT procedeu a distinção, no Título da Parte III, entre Crimes Tributários Comuns (capítulo I), Crimes Aduaneiros (capítulo II), Crimes Fiscais (capítulo III) e Crimes contra a Segurança Social (capítulo IV), considerando ainda que a fusão dos tipos penais fiscais com os tipos penais relativos à segurança social, além de tecnicamente erradas, implicaria uma manifestação abusiva da fiscalidade dos sistema absolutamente incompreensível face aos objetivos e natureza do sistema de segurança social inscritos na sua lei de base”.

Em suma, o legislador ordinário afirma que não é desproporcional e nem viola o princípio da legalidade que o legislador, ao abrigo da sua margem de liberdade normativa, opte por punir, de modo mais intenso, condutas que envolvam a falta de pagamento de quantias devidas a segurança social, por exemplo.

Há de se falar quanto a normas não inconstitucionais, com base no “princípio da proporcionalidade das sanções” no que tange à sua conformidade constitucional a luz das normas do RJIFNA e do RGIT quanto ao pagamento em dívida como condição de suspensão da execução da prisão. Tal norma, cabe ao julgador verificar a sua aplicabilidade caso a caso.

Refira-se ainda o caso do acórdão 256/2003<sup>104</sup>, aduz que

---

<sup>103</sup> SILVA da, Isabel Marques. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Almedina. Coimbra. 2007. pp 109 e 110.

<sup>104</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n. 256/2003. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030256.html>.

*“(...) comparando o art. 11º n.7 do RJFNA com o art. 14º do RGIT, verifica-se que ambos condicionam a suspensão da execução da pena de prisão ao pagamento da quantia em dívida”.*

E que:

*“(...) não sendo pagas tais quantias, o primeiro (RJFNA) remetia em parte para o regime do código penal reativo ao não cumprimento culposo das condições da suspensão, já o segundo (RGIT) preceito, que englobou do código penal, é mais dúbio, porque não faz referência à necessidade de culpa do condenado”. Entendendo sobretudo que “a referida aplicação do CP, prevista no art. 3º alínea a) do RGIT, bem como à circunstância de só o incumprimento culposo a um prognóstico desfavorável relativamente aos comportamento do delinquente implicam a conclusão de que o art. 14º n.2 do RGIT, quando se refere a falta de pagamento das quantias, tem me vista a falta de pagamento culposo”. Que segundo Jorge de Figueiredo Dias<sup>105</sup> “o pressuposto material de aplicação da execução da pena de prisão é a existência de um prognóstico favorável a esse respeito”.*

Seja como for, no art. 14º do RGIT, diverge este substancialmente do regime do CP respeitando os deveres que podem condicionar a suspensão da execução da pena, assim se sujeita obrigatoriamente à suspensão da execução da pena ao pagamento da quantia devido à vítima ou lesado.

Conforme preconiza M. Maia Gonçalves<sup>106</sup>: *“(...) o texto (n.2 do art. 51º) tem um conteúdo algo vago, e nem poderia ser de outro modo, dada a amplitude dos deveres que podem ser impostos. Trata-se de exprimir um princípio de orientação para o tribunal, de modo a habilitá-lo a delimitar o domínio em que há de mover-se na sua faculdade de determinação dos deveres a cumprir pelo condenado em vista da reparação do mal causado pelo crime”.*

Essa opinião não é unânime, segundo Jorge de Figueiredo Dias<sup>107</sup> quanto a *imposição de deveres e regras de conduta*, que aduz:

---

<sup>105</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal Português / Parte Geral II, as consequências jurídicas do crime*. Aequitas. 1993, pp. 342-343.

<sup>106</sup> GONÇALVES, M. Maia. *Código Penal Português*. 14ª ed. Coimbra. Almedina. 2001, p. 195.

<sup>107</sup> Cit. *Direito Penal Português ...* pp. 350-351.

*“(...) a de que, em geral, eles sejam compatíveis com a lei, nomeadamente com todo o asseguramento possível dos direitos fundamentais do condenado. E que de, além disso, o seu cumprimento seja exigível no caso em concreto, quanto a exigibilidade de que, em concreto, devem revestir-se os deveres e regras de conduta, o critério essencial é o e que ele tem de encontra-se numa estrita de adequação e de proporcionalidade com os fins preventivos almejados. Não seria adequado, nesse sentido, impor ao agente, v.g., o reatamento de uma relação conjugal ou amorosa, como não seria proporcional impor-lhe, v.g., uma apresentação diária a uma qualquer entidade oficial durante os 5 anos de suspensão ou muito distante do seu local de residência ou de trabalho”.*

Já quanto à *obrigação do condenado* de pagar dentro do prazo a indemnização devida ao lesado ou garantir o seu pagamento por meio de caução idóneo, como condição de suspensão da execução da pena consagrado no art. 49º n.2 alínea a) do CP de 1982, que bem aludiu seu entendimento segundo Jorge de Figueiredo Dias<sup>108</sup>: *“(...) [c]onexionando esta obrigação com a clausula de exigibilidade contida no art. 49º-3, parece dever concluir-se que a suspensão é ainda compatível com um pagamento parcial, se o tribunal concluir que só este é concretamente exigível”.*

Segundo o acórdão n. 440/87 de 4 de novembro<sup>109</sup>, o Tribunal Constitucional que não julgou inconstitucional a norma do art. 49º n.1 alínea a) do CP de 1982 quando aduz:

*“(...) nos termos do art. 50º, alínea d) do atual CP, o tribunal pode revogar a suspensão da pena se durante o período da suspensão o condenado deixar de cumprir, com culpa, qualquer dos deveres impostos na sentença”. “(...) alias, a revogação da suspensão da pena é apenas uma das faculdades concedidas ao tribunal pelo citado art. 50º para o caso de, durante o período da suspensão, o condenado deixar de cumprir, com culpa, qualquer dos deveres impostos na sentença”.*

---

<sup>108</sup> Cit. *Direito Penal Português* ... p. 352.

<sup>109</sup> *Acórdão do Tribunal Constitucional*. 10º volume. 1987, p. 521.

Por outro lado, no acórdão n. 596/99, de 2 de novembro<sup>110</sup>, o Tribunal Constitucional não considerou inconstitucional por violação do art. 27º n.1 da CRP, a norma do art. 51º n.1 alínea a) do CP, na parte em que permite ao juiz condicionar a suspensão da execução da pena de prisão à efetiva reparação dos danos causados ao ofendido.

Lembrando que, como bem salientaram os doutos magistrados nos acórdãos n.s 256/03 e 327/2008, o não conhecendo e não julgando inconstitucional as normas contidas no artigo 11º n.7 do RJIFNA e no artigo 14º do RGIT, quando:

*“(...) a duração da pena de suspensão da execução da prisão coincida com a medida concreta da pena de principal. E que por outro lado, a eficácia do sistema fiscal pode perfeitamente justificar regime diverso, que exclua a relevância das condições pessoais do condenado no momento da imposição da obrigação de pagamento e atenda unicamente ao montante da quantia em dívida, e, o juízo quanto a impossibilidade de pagar não impede legalmente a substituição da pena de prisão, poderá sempre haver regresso de melhor fortuna, sendo certo que a revogação da pena de substituição não é automática, dependendo de uma avaliação judicial da culpa no incumprimento da condição”.*

É certo que, o princípio consagrado no texto constitucional é o da “legalidade criminal” é que expressa de forma mais explícita. Como bem salienta o jurista alemão Claus Roxin<sup>111</sup>, demonstrando que *num estado* democrático de direito (como é a República de Portugal) se deve proteger o indivíduo através do direito penal, devendo a sua intervenção penal ser submetida ao princípio da legalidade, que de sua matéria incriminadora se traduz em não poder haver [crime] que não resulte de lei prévia, escrita e certa.

Neste sentido deve-se referir a pronúncia do Tribunal Constitucional no acórdão n. 183/2008, sobre se ocorreu ou não violação ao princípio da legalidade criminal resultante dos n.s 1 e 3 do art. 29 da CRP, onde expressa: *Art. 29º da CRP (...) n.1. “(...) ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a ação ou a omissão, nem sofrer medida de*

---

<sup>110</sup> *Diário da República*, II Serie, n. 44, de 22 de fevereiro de 2000, p. 3600.

<sup>111</sup> CLAUS ROXIN, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, Munchen, 1992, p. 67.

*segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior; (...) n. 3. “não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior.*

Segundo Gomes Canotilho<sup>112</sup>, “*tal princípio-garantia, visa instituir direta e imediatamente uma garantia dos cidadãos*”. Tal afirmação surge como “garantia dos cidadãos”, não apenas como um qualquer princípio constitucional (como direitos, liberdades e garantias – carga oxiológico-normativa), mas enquanto preceito fundamental de controlo de constitucionalidade das normas penais.

É unanimidade nos tribunais que em matéria de “reserva de lei” cabe à Assembleia da República, salvo autorização ao governo, a definição de crimes e penas, no tocante também à supressão do quadro criminal de tipos de ilícitos<sup>113</sup>. E, quanto à sua “tipicidade” quando colocar em causa a certeza e a determinabilidade da conduta tida como ilícita<sup>114</sup>.

Em matéria fiscal, um ponto a se observar é saber se o Tribunal Constitucional tem o poder de fiscalizar o processo interpretativo de aplicação da norma penal, com base no princípio da legalidade criminal e outras questões similares. E se o fizer, deve apreciar a questão quanto à inconstitucionalidade normativa ou constitucionalidade do ato em causa.

Quanto a estas questões, o acórdão do TC n. 395/2003<sup>115</sup>, que não julgou inconstitucional o art. 7º n.1 do RJIFNA, quanto à responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas em crimes cometidos e previstos no regime jurídico pelos órgãos ou representantes, em seu nome ou em nome e no interesse coletivo, afirmou:

*“(...) ora, o TC não pode deixar de controlar dimensões normativas referidas pelo julgador a uma norma legal que resultantes de uma aplicação analógica ou interpretativa extensiva, em casos em que estejam constitucionalmente vedados certos modos de interpretações ou a analogia. O resultado do processo de interpretação ou criação normativas (tanto de meras dimensões normativas como de normas autónomas), insito na atividade interpretativa dos tribunais, não pode deixar de ser matéria de controlo de constitucionalidade pelos tribunais comuns e pelo TC, quando a própria constituição exigir limites muito*

---

<sup>112</sup> GOMES CANOTILHO. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*. 7ª edição. p. 1167.

<sup>113</sup> Acórdão do TC n. 86/84. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19840056.html>.

<sup>114</sup> Acórdão do TC n. 428/2010. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100428.html>.

<sup>115</sup> Acórdão do TC n. 395/2003. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030395.html>.

*precisos e tais processos de interpretação ou criação normativa, não reconhecendo qualquer amplitude criativa ao julgador (...)*”.

Finalmente quanto ao *princípio da insusceptibilidade de transmissão da responsabilidade penal* previsto no n.3 do art. 30º da CRP, que à luz da constituição, limita a pena e medidas de segurança e quanto a matéria fiscal que estabelece a “responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes das multas e coimas aplicadas a pessoas coletivas”, com base na alínea a), n.1, do art. 8º do RGIT, inúmeros são os acórdãos do Tribunal Constitucional, que versam sobre sua constitucionalidade ou não em aplicação por diversas matérias relacionadas.

Vale dizer, que o Tribunal Constitucional no acórdão n. 561/2011 *não julga a inconstitucionalidade* da norma do art. 7º-A do RJIFNA na parte em que se refere a responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes. Também as “*coimas*” aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal. Ainda de referir o acórdão n. 249/2012, que também *não julga inconstitucional* a norma do art. 8º n.1 alínea a) do RGIT, na parte em que estatui que os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis pelas “*multas*” aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficientes para o seu pagamento.<sup>116</sup>

Ressalta-se, antes de mais, com base nas decisões acima, entender-se que não estamos perante uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou de transmissão de responsabilidade contraordenacional, mas sim de uma forma de “responsabilidade civil subsidiária” aos administradores e gerentes que resultarem do fato culposos que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou se não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa coletiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

O que está em causa é um dever indemnizatório (não mera transmissão de responsabilidade) que deriva do fato ilícito e culposos praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta para a administração fiscal da não obtenção de receita em que se traduzia

---

<sup>116</sup> Acórdãos do Tribunal Constitucional n.s 561/2011 (referente as coimas) e 249/2012 (referente as multas). Links: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110561.html> e <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120249.html>

pagamento de multa ou coima que eram devidos. Levando em sede de uma execução fiscal contra o administrador ou gerente, como mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, excluindo qualquer indício da transmissão para terceiros da sanção aplicada no processo de contraordenação (conforme art. 160 do CPPT).

Por sua vez, o Tribunal Constitucional apreciou a “inconstitucionalidade” da norma contida no n.7 do art. 8º do RGIT, nos termos da qual previa:

*“(...) a quem colaborar dolosamente na prática de infração tributaria é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração, independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o caso”. Que nessa norma, ao invés de uma responsabilidade subsidiária, previa uma responsabilidade solidária do gerente, decorrente da colaboração dolosa na prática da infração, e que teria lugar independentemente da responsabilidade que o gerente pudesse também caber a título pessoal. E que o acórdão n. 171/2014<sup>117</sup> declarou a sua *inconstitucionalidade* considerando-se que “a imposição de uma responsabilidade solidária a terceiro para pagamento de multas aplicadas à pessoa coletiva, independentemente de ele poder ser corresponsabilizado como coautor ou cúmplice na prática da infração, configurando uma situação de transmissão da responsabilidade penal, na medida em que é obrigado solidário que passa a responder pelo cumprimento integral da sanção que respeita a uma outra pessoa jurídica”.*

Tal decisão foi mantida pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ) que no acórdão n. 11/2014<sup>118</sup> decidiu:

*“(...) inconstitucionalidade por violação do art. 30º n.3 da CRP, a norma do art. 8º n.7 do RGIT na parte em que se refere a responsabilidade solidaria dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborados [dolosamente] na prática de infração pelas multas aplicadas a sociedade”.*

---

<sup>117</sup> Acórdão do TC n. 171/2014. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140171.html>

<sup>118</sup> Acórdão do STJ n. 11/2014. Link: <https://www.dre.pt/aolication/dir/pdf1sdip/12400/0357703584.pdf>

Outros mais acórdãos, tratam de igual matéria, como por exemplo os n.s 180/14<sup>119</sup> e 44/2018<sup>120</sup>, quanto à constitucionalidade da norma prevista no n.3 do art. 551º do Código do Trabalho (CT), que determinou a responsabilidade solidária dos administradores, gerentes ou diretores pelo pagamento de coima devida por contraordenação laboral em que tenha incorrido a pessoa coletiva ou equiparada.

No que pese a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, podemos dizer que esgotamos aqui nosso entendimento. Mas e quanto à sua extinção?

Com base nos artigos do RGIT, podemos dizer que a “extinção do procedimento por contraordenação” do art. 61º se dá pela:

- a) morte do arguido;*
- b) prescrição ou amnistia, se a coima não tiver sido paga;*
- c) pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contraordenação tributária; e,*
- d) acusação recebida em procedimento criminal.*

E quanto a:

*“(...) extinção da coima” do art. 62º se dá quando: a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infrator.*

Com base nos artigos acima, é importante ressaltarmos dois pontos: a “morte do arguido” da alínea a) do art. 61º, e, a “morte do infrator” do art. 62º, ambos do RGIT. A primeira (morte do arguido) gera causa extintiva dos processos de contraordenação fundada no princípio da intransmissibilidade das penas previstas no art. 30º n.3 da CRP.

Já a segunda (morte do infrator) deve ser igualmente considerada como causa de exclusão da punibilidade. Algo igualmente válido relativamente à extinção da pessoa coletiva no processo de contraordenação, sendo que também a sociedade se considera extinta pelo encerramento da liquidação conforme art. 160º Código de Sociedades Cívicas.

---

<sup>119</sup> Acórdão do TC n. 180/2014. Link: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140180.html>

<sup>120</sup> Acórdão do TC n. 44/2018. Link: <https://dre.pt/home/-/dre/114981992/details/maximized>

Assim, pela “morte do arguido” basta a apresentação da respetiva certidão de óbito para que a AT proceda a anulação dos processos de contraordenação ou coimas.

Em se tratando da “morte do infrator”, nas palavras de Jorge Lopes de Souza<sup>121</sup>: “(...) *mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica (art. 146º n.2 do CSC) são, com a declaração de falência, apreendidos todos os bens, passando a constituir um novo património, a chamada massa falida (um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos). Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima*”.

Assim, conforme acórdão do STA n. 01584/16.7BELRS 0422/18 de 06/02/2019 2ª Secção<sup>122</sup>:

*“(...) acresce que, como ficou dito nos acórdãos desta secção de 24.02.2018 e de 12.09.2018, proferidos nos recursos 1311/17 e 505/18, respetivamente, referindo-se ao momento da extinção das obrigações fiscais da sociedade insolvente, estabelece que o art. 65º do CIRE que as mesmas obrigações declarativas e fiscais, necessariamente se extinguem com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.2 do art. 156º, o que deve ser comunicado officiosamente pelo Tribunal a AT para efeitos de cessação da atividade. Sendo que, na falta daquela deliberação, as ditas obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto durar. Ou seja, em termos estritamente fiscais e, conseqüentemente, para aplicação de coimas por incumprimento de obrigação fiscais, também no âmbito do CIRE e do CSC, não há que remeter para o encerramento da fase de liquidação e partilha da sociedade insolvente, a liberação da respetiva responsabilidade”.*

---

<sup>121</sup> LOPES DE SOUSA, Jorge. *Código de Procedimento e Processo Tributário*. Áreas Editora. 6ª edição. Volume 3º, p. 307.

<sup>122</sup> Acórdão do STA n. 01584/16.7BELRS 0422/18 de 06/02/2019 2ª Secção. Link: [http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5eabfcdfd949728025839f00532251?OpenDocument#\\_Section.1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5eabfcdfd949728025839f00532251?OpenDocument#_Section.1)

## 5. Conclusão Final

Neste trabalho, tivemos o intuito de abordar um dos grandes problemas relacionados ao Sistema Fiscal brasileiro e português, que em comum, são os crimes relacionados à *Sonegação Fiscal*.

A Sonegação ou Fraude Fiscal tem levado a uma diminuição significativa das receitas fiscais, seja no Brasil com até 35% do PIB, seja em Portugal representando perto de 25% do PIB, constituindo um grande obstáculo na evolução dos dois países.

O combate aos crimes fiscais vem passando por alterações legislativas significativas. As normas do DL n. 29/2008 de 25 de fevereiro, em Portugal, estabelecem deveres de comunicação sobre os esquemas ou atuações de planeamento fiscal abusivo e agressivo que têm como objetivo obterem vantagens fiscais destinados a sonegar receitas ao estado em favor de determinadas empresas.

No Brasil, segundo dados do IBPT (Instituto Brasileiro de “Planejamento”<sup>123</sup> Tributário), cerca de 27% das grandes empresas sonegam impostos. E os números sobem à medida que diminui o tamanho das empresas, como é o caso das médias empresas (49% sonegam) e das pequenas empresas (65% sonegam).

Em Portugal, segundo os dados do Observatório de Economia e Gestão de Fraude de Portugal (OBEGEF), referidos ao período de 1970-2015<sup>124</sup>, apontam para uma economia paralela não contabilizada, mesmo com toda a evolução das medidas ao combate a sonegação fiscal que tem apontados resultados, como nas implantações de programas como o “e-factura” que prevê a obrigatoriedade de comunicação mensal ao fisco, além de alguns incentivos com base no IRS para determinados seguimentos como a dos cabeleireiros, restaurantes, hotelaria e oficinas de reparações, ambos com redução de 15% sobre o IVA suportados.

Um dos fatores que sugerem esses dados acima é de que, quanto menor forem as empresas, menos recursos tem disponíveis e menos conhecimento das leis. O que leva a um aumento considerável de erros cometidos.

Em consequência dos crimes de evasão fiscal, as empresas que são multadas muitas das vezes abrem falência. E decorrente disso, os sócios são penalizados com multas impostas e até com a possibilidade de prisão.

---

<sup>123</sup> Termo utilizado no ordenamento jurídico brasileiro para a expressão “Planeamento”.

<sup>124</sup> “The Non-Observed Economy in Portugal: the monetary model and the MIMIC model”, na revista científica *Metroeconomica*

No ordenamento brasileiro, o problema é um pouco mais complicado, uma vez que a própria política tributária é um incentivo à sonegação. Por mais que existam penas de prisão para os sonegadores, a própria lei pouco traz para evitá-los. Principalmente pelos programas de parcelamentos ou descontos de tributos que afasta a imputação criminal do suposto sonegador.

Afinal, se aumentarmos as penas, seja fiscal ou não, pouco se refletirá na redução da incidência de crimes.

O Estado por não ter receitas originárias para arcar com as suas despesas (educação, saúde, segurança, etc.), a não ser através da tributação, intervém e retira compulsoriamente parte da renda e do património dos particulares, levando os contribuintes sonegadores a deixarem de pagar seus tributos e saírem ilesos sem uma punição mais rígida por conta da sociedade.

Outro ponto seria a contrariedade aos objetivos constitucionais fundamentais (princípios da ofensividade, da subsidiariedade e da fragmentação do direito penal), que leva a construção de uma sociedade solidária, com a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais, punindo os crimes fiscais com veemência principalmente nas condutas de falsificação documental que tem por objetivo sonegar tributos ou obter vantagem ilícita.

Nos dias atuais, se engana o contribuinte que crê que a conduta ao sonegar não será nunca detetada, haja visto os diversos subterfúgios dos agentes, como nas movimentações bancárias ou de transações de cartões de créditos, nas operações imobiliárias, nos cruzamentos de dados da entrada e saída de mercadorias pelos arquivos transmitidos ao fisco, entre outros. Levando ainda as empresas sonegadas de impostos a terem suas imagens prejudicadas no mercado pela informatização e disseminação de informação do mundo atual.

Fatores relacionados a má gestão do sistema tributário e o sentimento de injustiça em relação aos governos são os factores que mais tem impedido a sociedade em aceitar a evasão fiscal.

O que de fato será uma mais valia é a mudança da mentalidade de todos, através da educação e transparência, que muitas das vezes não ocorre em nenhum dos ordenamentos jurídicos.

## Bibliografia

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 3ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2001.
- ANDREUCCI, Ricardo António. *Legislação penal especial*. 6ª edição. Editora Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Manuel da Costa. *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*. Em: Direito Penal Economico e Europeu. Textos doutrinários. Volume II. Coimbra. Editora Coimbra. 2009.
- ANDRADE, Manuel da Costa. *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela lei n. 53-A/2006, de 29 de dezembro*. Em: Direito Penal Economico e Europeu. Textos Doutrinários. Volume III. Editora Coimbra. Coimbra. 2009.
- AHMED, RA e RIDER, M. *Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology*. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11, December 2008.
- BANDEIRA, Gonçalo N. C Sopas de Melo, *Responsabilidade Penal Económico e Fiscal dos Entes Coletivos*. Editora Almedina. Coimbra. 2004.
- BANDEIRA, Gonçalo S de Melo. *Abuso de Informação, Manipulação de Mercado e Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas – Tipos Cumulativos e Bens Jurídicos Coletivos da Globalização*. Editora Juruá. 4ª tiragem. Lisboa.
- BOXER, Charles R. *A idade de ouro do Brasil*. Companhia editora nacional.
- BUISSA, Leonardo. BELIVACQUIA, Lucas. *Neutralidade tributária do ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago*. Revista de Dir. Tributário. Atual. 39-2018;
- BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.
- CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Edição. Editora Forense.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. Editora Saraiva.
- CARRAZZA, Roque António. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª edição. Editora Malheiros.
- CORREIA, Eduardo. “Os arts. 10º do DL 27.153, de 31/10/1936, e art. 4º do DL 28.221, de 24/11/1937, a reforma fiscal e a jurisprudência “criminal” do STJ. *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Vol. II. Editora Coimbra. 1999.
- CUNHA, Patrícia Noiret Silveira da. *A Fraude Fiscal no Direito Português*. In *Revista Jurídica n. 2*. Março. 1998.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Editora Coimbra. Coimbra, 2001.
- CLAUS ROXIN, Strafrecht. *Allgemeiner Teil. Grundlagen*. Der Aufbau der Verbrechenslehre, Munchen, 1992.
- COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo, Editora Saraiva, 1995.
- COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

- DA ROCHA, Joaquim Freitas. DA SILVA, Hugo Flores. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Editora Almedina. 2017.
- DIAS, Augusto Silva. *Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: alguns aspetos dogmáticos e político-criminais*. In CTF n. 394. 1999.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal Português, Parte Geral*. 2ª edição. Tomo I. Coimbra. Editora Coimbra. 2007.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal Português / Parte Geral II, as consequências jurídicas do crime*. Aequitas. 1993.
- DIAS, Augusto Silva. *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (decreto-lei n. 20-A/90 de 15 de outubro) – Considerações dogmáticas e político-criminais*. In: AA. VV., Direito Penal Económico e Europeu: Texto doutrinários, volume II. Coimbra. Editora Coimbra. 1999.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal Português / Parte Geral II, as consequências jurídicas do crime*. Aequitas. 1993.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Liberdade culpa direito penal*. 3ª edição. Coimbra. Coimbra Editora, 1995.
- EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo. Dialética, 1998.
- FRANCO, António L. Souza, MARTINS, Guilherme D´Oliveira, *A Constituição econômica: ensaio interpretativo*, Almedina, Coimbra, 1993.
- FUHRER, Maximiliano Roberto E. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro. Malheiros Editora. 2010.
- FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, COSTA ANDRADE, Manuel de. *O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações)*, in *Direito Penal Económico e Europeu*. Textos Doutrinários. Volume II.
- GONÇALVES, M. Maia. *Código Penal Português*. 14ª edição. Coimbra. Almedina. 2001.
- GOMES CANOTILHO. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*. 7ª edição.
- GRECO, M. A. *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*. In: ROCHA, V. O. (Cord.). *O planeamento tributário e a Lei complementar n.º 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- JÚNIOR. César de Faria. *O Processo Administrativo Fiscal e as Condições da Ação Penal nos Crimes tributários*. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- JOHN J. MACIONIS, LINDA M. GERBER – *conceito que possui distintos significados, englobando tanto perspectivas filosóficas e científicas do século XIX quanto outras do século XX* - Sociology, Seventh Canadian Edition.
- LOPES DE SOUSA, Jorge. *Código de Procedimento e Processo Tributário*. Áreas Editora. 6ª edição. Volume 3º.
- MORGADO, Maria José, VEGAR José. *O inimigo sem rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*. 3ª edição. Lisboa. Dom Quixote.
- MARQUES DA SILVA, Isabel. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Caderno IDEFF. 3ª edição, n. 5. Coimbra. Almedina. 2010.
- MARQUES, Renan do Valle Melo. *A natureza jurídica da interferência da instância administrativa no crime estabelecido no art. 1º da lei 8.137/90*. João Pessoa: Sal e Terra. 2011.

MONTE, Mário Ferreira. *O Abuso de Confiança Fiscal e Contra a Seguridade Social na emergência da crise económica*. Em congresso de Direito Fiscal. 1ª edição. Vida Económica. Porto. 2011.

MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, volume I, 4ª edição revista, Coimbra editora, Coimbra, 2007.

MACIONIS, John J.; GERBER, Linda M. - *Refere-se a tudo aquilo que é contrário ao paradigma positivista* - Sociology 7th Canadian ed. Toronto: Pearson Canada.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo. Editora atlas, 2004.

NABAIS, J. Cassalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2015.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e processuais penais comentadas*. 4ª ed. rev. atual; e amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NAHUM, Marco Antônio R. *Inexigibilidade de conduta diversa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NORONHA, E. Magalhaes. *Direito penal*. 33ª edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2003.

POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*. Coimbra, Almedina. 2007.

RICHARDSON, G. *Determinants of tax evasion: A cross country investigation*. Journal of international accounting, auditing and taxation 15. 2006.

REALE JÚNIOR, Miguel. *Dos estados de necessidade*. São Paulo: José Bushasky Editor, 1971.

SILVA, Isabel Marques da. *Considerações acerca da Responsabilidade por dívidas e por infrações tributárias dos membros dos corpos sociais*. Direito e justiça. Revista da Faculdade de Direito da Católica Portuguesa. Volume XVI. Tomo I. Lisboa. Editora Universidade Católica. 2002.

SOUSA, Jorge Lopes de. SANTOS, Manuel Simas. *Regime Geral da Infrações Tributárias – Anotado*. Almedina. 4ª edição. 2010.

SLEMORD, J. *Trust in Public Finance*. NBER, Working Paper 9187. 2002.

SEIDMAN, S., 2016. *Contested knowledge: Social theory today*. John Wiley & Sons.

SOUZA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Incriminador*. Coimbra. 2009.

SÁ GOMES, Nuno de. *Os Crimes essencialmente fiscais como crimes especiais sui generis privilegiados*. CTF n. 376.

SÁ GOMES, Nuno de. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*. Lisboa. Editora Rei dos Livros. 2000.

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*. Lisboa. 2009, ponto II.

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora 2ª edição, Lisboa 2018.

SILVA, Germano Marques. *Direito Penal Tributário*. Ed. Universidade Católica. Lisboa. 2009.

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Português – Teoria do Crime*. 2ª edição. Universidade Católica. Almedina. 2015.

SILVA, Germano Marques da. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*. Editora Verbo. Lisboa. 2009.

- SILVA, Isabel Marques da. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Caderno IDEFF, n. 5. 3ª edição. Almedina.
- SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro. Editora Lumem Juris, 2003.
- SOUSA, Susana Aires de. *O limiar mínimo de punição de Fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes*. Anotação aos Ac. Do TRG de 18 de maio de 2009 e do TRP de 23 de março de 2011, “in revista portuguesa de ciência criminal”, 21 (2001).
- SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças*. In: Manuel da Costa Andrade, et al. (org.). *Direito Penal. Fundamentos Dogmático e Políticos-Criminais. Estudos em homenagem ao prof. Dr. Peter Hünerfeld*. Coimbra. Editora Coimbra. 2013.
- SANTOS, M. e HENRIQUES, M. *Noção de Direito Penal*. 4ª edição. Rei dos Livros. Lisboa. 2011.
- SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*. Universidade Católica. Lisboa. 2009.
- SILVA da, Isabel Marques. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Almedina. Coimbra. 2007.
- ULLRICH, Danielle Regina, “Reflexões teóricas sobre confiabilidade e validade em pesquisas qualitativas: em direção à reflexividade analítica”, *Revista de Administração da PUC/RS*, Porto Alegre, v.23, n.1, pag 19-30, jan/abr 2012.

## Jurisprudências

### Brasil

STF RHC n. 163.334/SC. Link:

<https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>.

STF, RE n. 574706 Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017. “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, não integrando o facturamento do sujeito passivo da obrigação tributária”.

Link: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf>

REsp. n. 942.769/MG (2007/000466519-5). Link:

[https://www.processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&tipo\\_documento=documento&num\\_registro=200700465195&data=20080212&formato=pdf](https://www.processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3606559&tipo_documento=documento&num_registro=200700465195&data=20080212&formato=pdf)

STF. HC 89794/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes. 19/06/2007.

Link: <https://www.jurisprudencia.stf.jus.br/pages/serch/sjur89101/false>

STF. RHC 128.245/SP, Dje 21/10/2016. Link:

<https://www.redir.stf.jus.br/paginadorpud/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>

STJ. HC n. 90.308/SP, DJe 12/06/2015.

Link: <https://www.stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/197961849/habeas-corpus-hc-90308-ap-2007-0213799-9>

STJ. HC n. 362.478/SP, DJe 20/09/2017.

Link: <https://www.conjur.com.br/dl/pagamento-tributo-sonogado-extingue.pdf>

### Portugal

Acórdão do TRL n. 1/05.2JFLSB.L1-3 de 18/07/2013. Link:

<https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309e3?OpenDocument>

Acórdão do TC n.s 99/2002 e 337/2002. Links: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/3590112/details/maximized?emissor=Tribunal+Constitucional&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA&search=Pesquisar,e>, <https://dre.pt/home/-/dre/1881934/details/maximized>.

Acórdão do TC n.s 288/98 e 128/2012. Links: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/666482/details/normal?emissor=Tribunal+Constitucional&types=JURISPRUDENCIA&search=Pesquisar,e>, <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/1411044/details/maximized?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=DESC&emissor=Tribunal+Constitucional&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA>.

Acórdão do TC n. 312/2000.

Link: [https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/2991677/details/maximized?print\\_preview=print-preview](https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/2991677/details/maximized?print_preview=print-preview).

Acórdão do TC n. 179/2012.

Link: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/552810/details/maximized>.

Acórdão do TC n. 663/98.

Link: [https://www.verbojuridico.net/jurisp/tc/tc98\\_663.html](https://www.verbojuridico.net/jurisp/tc/tc98_663.html).

Acórdão do TC n. 958/96. Link: e,

[http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst\\_busca\\_palavras.php?buscajur=ac%F3rd%E3o&ficha=9938&pagina=396&exacta=&nid=5808](http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_palavras.php?buscajur=ac%F3rd%E3o&ficha=9938&pagina=396&exacta=&nid=5808).

Acórdão do TC n. 97/11.

Link: <https://www.dre.tretas.org/dre/283154/acordao-97-2011-de-28-de-marco>.

Acórdão do TC n. 61/07. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070061.html>.

Acórdão do TC n. 83/95/ Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950083.html>.

Acórdãos do TC n.s 604/99 e 134/2001. Links:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010134.html> e

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990604.html>.

Acórdão do T.C. n. 54/2004. Link:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040054.html>.

Acórdão do TC n. 256/2003. Link:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030256.html>.

*Acórdão do Tribunal Constitucional*. 10º volume. 1987, p. 521.

Acórdão do TC n. 86/84. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19840056.html>.

Acórdão do TC n. 428/2010. Link:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100428.html>.

Acórdão do TC n. 395/2003. Link:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030395.html>.

Acórdãos do TC n.s 561/2011 (referente as coimas) e 249/2012 (referente as multas). Links:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110561.html>

e

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120249.html>

Acórdão do TC n. 171/2014. Link: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140171.html>

Acórdão do STJ n. 11/2014.

Link: <https://www.dre.pt/aoolication/dir/pdf1sdip/12400/0357703584.pdf>

Acórdão do TC n. 180/2014.

Link: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140180.html>

Acórdão do TC n. 44/2018.

Link: <https://dre.pt/home/-/dre/114981992/details/maximized>

Acórdão do STA n. 01584/16.7BELRS 0422/18 de 06/02/2019 2ª Secção. Link:

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5eadbfcfd949728025839f00532251?OpenDocument#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5eadbfcfd949728025839f00532251?OpenDocument#_Section1)