



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Daniela Filipa Ferraz Sousa

**ANÁLISE DO ARTIGO 103º, N.º 1, ALÍNEA
C) DO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS
A SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA
CRIMINALMENTE RELEVANTE**

Dissertação no âmbito do 2º ciclo de Estudos em Direito
(conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em
Ciências Jurídico-Criminais, orientada pela Professora Doutora
Susana Aires de Sousa e apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra

outubro de 2020



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Daniela Filipa Ferraz Sousa

**ANÁLISE DO ARTIGO 103º, N.º 1, ALÍNEA C) DO REGIME
GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

A SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA CRIMINALMENTE RELEVANTE

**ANALYSIS OF ARTICLE 103º, N.º 1, POINT C) OF THE
GENERAL REGIME OF TAX INFRACTIONS**

FISCAL SIMULATION AS A CRIMINAL RELEVANT CONDUCT

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º
Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de
Mestre), na Área de Especialização em Ciências
Jurídico Criminais

Orientador: Prof. Doutora Susana Aires de Sousa

Coimbra, 2020

“Não será mesmo arriscado asseverar que o problema conhece praticamente tantas respostas quantas as vozes que sobre ele se pronunciaram”

Manuel da Costa Andrade

AGRADECIMENTOS

No final deste percurso, em que mais um ciclo se dá como terminado, num ano particularmente desafiante, não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que me acompanharam nesta etapa.

Em primeiro lugar, à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Após 6 anos de formação académica muitos foram os ensinamentos e as aprendizagens proporcionados. Foi um privilégio estudar nesta cidade, que é, e sempre será, a minha segunda casa, que seguramente em muito contribuiu para a construção da minha pessoa. Tantas são as lições, os bons momentos e as memórias que ficam. Serão sempre recordadas com eterna saudade.

À minha orientadora, Professora Doutora Susana Aires de Sousa, agradeço pela disponibilidade que sempre teve para discutirmos sobre este tema, pelos preciosos ensinamentos que me deu, assim como a motivação e a vontade de fazer sempre mais e melhor. O seu apoio e partilha de conhecimento foram fundamentais para a conclusão do trabalho que aqui apresento.

À minha família, num especial agradecimento aos meus Pais, aqueles que sempre foram e serão os meus pilares. É em vocês que encontro a força e ânimo nos momentos mais desafiantes e difíceis. É a vossa crença e apoio incondicional que tornam todas as minhas conquistas possíveis. Cada vitória minha é, também, uma vitória vossa, sendo o meu agradecimento inquantificável.

Aos meus amigos, agradecer por todo o apoio e compreensão nos momentos de maior indisponibilidade da minha parte. Também a vossa força me deu ânimo para concluir o presente trabalho.

Agradecer-te a ti, Daniel. Muito antes de eu concluir esta etapa, nunca tiveste dúvidas de que eu seria capaz. Obrigado por teres escutado com atenção todas as dúvidas, questões e incertezas que surgiram ao longo desta investigação; por tantas vezes teres traduzido para o papel todo o rol de ideias e pensamentos que me assolavam. Por todo o teu amor e dedicação, por acreditares em mim sempre, e independentemente de tudo, devo-te a ti esta conquista, partilhando-a contigo. Um eterno obrigado.

RESUMO

A presente investigação centra-se na análise do artigo 103.º, n.º 1, alínea c) do Regime Geral das Infrações Tributárias, sendo esta alínea uma das condutas ilegítimas previstas pelo crime da fraude fiscal.

Analisa-se a evidente conexão existente entre o Direito Fiscal e o Direito Penal, uma vez que revestem particular importância as ligações entre estes dois domínios, enquanto vetores primários dos direitos fundamentais que hoje consubstanciam um Estado de Direito Moderno, dada a relevância do fenómeno tributário na nossa sociedade.

Faz-se uma análise de todos os conceitos inerentes à simulação, nomeadamente as características próprias da simulação civil e, com base nessa, e noutras considerações, como se constrói o conceito da simulação fiscal, assim como esta se manifesta na legislação tributária.

Com base nestas formulações, faz-se uma breve exposição dos princípios que modelam a intervenção penal geral. Com base na alteração social que temos assistido na comunidade ao longo dos últimos tempos, torna-se essencial falar do movimento da *eticização* do direito penal fiscal.

Assim, e por último, considerando todas as ilações passíveis de serem retiradas ao longo da investigação, procedemos à análise do conceito da simulação fiscal enquadrada no crime de fraude fiscal, assim como este é, e deve ser, claramente distinguido e não mesclado com o conceito autónomo da simulação fiscal.

Palavras-chaves: Simulação Fiscal, Fraude Fiscal, Crimes Tributários, Bem Jurídico, Sistema Fiscal

ABSTRACT

The present investigation focuses on the analysis of the article 103, paragraph 1, point c) of the General Regime of Tax Infractions, this point being one of the illegitimate conducts foreseen by the crime of tax fraud.

The evident connection between Tax Law and Criminal Law is analysed, since the links between these two domains are of particular importance, as primary vectors of fundamental rights that today constitute a Modern Rule of Law, given the relevance of the tax phenomenon in our society.

An analysis is made of all the concepts inherent to the simulation, namely the characteristics of the civil simulation and, based on this, and on other considerations, how the concept of the fiscal simulation is constructed, as well as this is manifested in the tax legislation.

Based on these formulations, a brief presentation is made of the principles that shape general criminal intervention. Based on the social change that we have seen in the community over the last few years, it is essential to speak about the movement for the *ethicization* of criminal tax law.

Thus, and lastly, considering all the lessons that can be learned in the course of the investigation, we proceed to the analysis of the concept of tax simulation framed in the crime of tax fraud, as it is, and must be, clearly distinguished and not mixed with the autonomous concept of fiscal simulation.

Keywords: Tax Simulation, Tax Fraud, Tax Crimes, Legal Property, Tax System

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Ac.

al. – al.

ATA – ATA e Aduaneira

CC – CC

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CIMSISD – Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIS – Código do Imposto de Selo

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DPEE – Direito Penal Económico e Europeu

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OPC – Órgão de Polícia Criminal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

Índice

AGRADECIMENTOS.....	4
RESUMO.....	5
ABSTRACT.....	6
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	7
INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I – NOÇÃO, OBJETO E NATUREZA DO DIREITO FISCAL E DO DIREITO PENAL FISCAL	15
1.1. Direito Fiscal	15
1.2. A fusão entre o Direito Penal e o Direito Fiscal.....	18
1.3. A natureza jurídica do ilícito fiscal	23
1.3.1. A teoria administrativa.....	23
1.3.2. A teoria penalista	24
1.3.3. A teoria dualista	24
1.3.4. Teoria intermédia	25
1.4. Reflexões e críticas.....	26
1.5. Análise do bem jurídico protegido nas infrações fiscais.....	28
1.5.1. Modelos funcionalistas	29
1.5.2. Modelos patrimonialistas	32
1.5.3. Outros modelos	33
1.5.4. Conclusão sobre o bem jurídico nas infrações tributárias.....	36
CAPÍTULO II – AS VÁRIAS QUESTÕES TERMINOLÓGICAS: AS MODALIDADES DAS ESCOLHAS FISCAIS	40
2.1. O Planeamento Fiscal.....	43
2.2. Elisão fiscal	47
2.3.1. A simulação	55

2.3.2. Fraude à Lei	57
2.3.3. Abuso do Direito.....	60
2.3. A Evasão Fiscal	63
2.4. A Fraude Fiscal	66
CAPÍTULO III – A SIMULAÇÃO FISCAL	79
3.1. O conceito de simulação proveniente do Direito Civil	79
3.2. A simulação fiscal	87
3.2.1. Várias manifestações particulares da simulação em direito fiscal (artigo 19º CIVA, 55.º CIMT e 70.º CIS).....	91
3.2.2. A cláusula geral anti abuso: o artigo 38.º, n.º 2 e a sua relação com o artigo 39.º da LGT.....	99
CAPÍTULO IV – A ANÁLISE DA SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA CRIMINALMENTE RELEVANTE.....	107
4.1. Os vários princípios modeladores da intervenção criminal.....	107
4.2. O fundamento ético da intervenção penal na matéria tributária.....	115
4.3. A simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante	121
CONCLUSÃO	126
BIBLIOGRAFIA	131

INTRODUÇÃO

A simulação, enquanto conceção de uma aparência por complô, tendo como objetivo ludibriar outrem, não é resultado restrito de uma sociedade hodierna e desenvolvida, mas sim da própria essência humana, transversal a todos os tempos.

Conhecedor dos diversos intuitos que percorrem nos esquemas simulados e da fortuita repercussão aquando da repartição justa do encargo tributário, o legislador importou o instituto civilístico para o sistema fiscal, ainda que adaptado aos princípios do Direito Fiscal.

Aquando desta “importação”, sucede também a respetiva intervenção penal, passando a simulação a constar numa das alíneas previstas e punidas pelo crime de fraude fiscal, constante do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Sucede que, com todas estas “importações” de conceitos que se foram realizando pelos dos vários domínios do direito, importa clarificar as características de cada um, não sendo correto, salvo melhor opinião, utilizar as características e formalidades próprias do conceito inicial *ipsis verbis* em todos os outros.

Assim, iniciamos o presente estudo realizando breves considerações acerca da natureza e do objeto do próprio Direito Fiscal, assim como a sua relação com o Direito Penal. Analisaremos as várias teorias que estudam a natureza do ilícito fiscal e, inevitavelmente, em virtude da pertinência que o bem jurídico assume no próprio do Direito Penal, uma vez que importa desde logo saber o que estamos a proteger, e para que serve essa proteção, faremos uma análise do bem jurídico que se pretende através das incriminações fiscais.

De seguida, inicia-se o Segundo Capítulo, aquele em que procedemos à análise das várias opções que o contribuinte tem ao seu dispor no que à sua “vida fiscal” diz respeito. Sabemos que um dos primordiais problemas do sistema fiscal português é a fuga aos impostos, uma vez que são cada vez mais recorrentes os comportamentos dos contribuintes com a finalidade de evitar o pagamento de impostos ou de conseguir uma situação fiscal mais favorável. No entanto, nada impede os contribuintes de recorrerem a práticas capazes de eliminar, reduzir ou diferir o pagamento dos impostos, dentro daquilo que é legalmente permitido, conduta essa que é até incentivada pelo legislador. Porém, há que delinear explicitamente a fronteira do planeamento *intra legem*, daquele que já é um planeamento

extra legem e contra legem, de modo a que todos os marcos sejam conhecidos por parte de todos os intervenientes da relação fiscal.

No entanto, a fronteira entre o que é legal, legítimo ou pelo contrário, não o é, mostra-se muito ténue, existindo uma generalizada desordem nos termos associados a cada comportamento. Assim, neste Capítulo Segundo, pretendemos realizar uma espécie de organização conceitual, indispensável para que, aquando da análise da fraude fiscal, todos os conceitos se encontrem bem definidos. No final do Capítulo, procederemos a uma análise mais profunda do crime de fraude fiscal, dissecando-o e discutindo os vários elementos que qualificam este tipo ilícito.

Por sua vez, o Capítulo Terceiro, versará sobre a própria da simulação. Começaremos por analisar o conceito oriundo do Direito Civil, que nos dará as bases e ferramentas necessárias para procedermos à análise dos conceitos dos seguintes domínios jurídicos. Com estas conceções em mente, procederemos à análise da simulação fiscal, analisando as várias manifestações da mesma ao longo da legislação tributária, assim como, de uma forma breve, a relação que esta possui com a cláusula geral anti abuso, prevista no artigo 38.º, n.º 2 do RGIT.

Por último, e chegados ao Capítulo Quarto, analisaremos de imediato os vários princípios modeladores da intervenção penal, e que, portanto, devem ser sempre equacionados aquando da criminalização de uma determinada conduta. Torna-se bastante necessário analisar a conexão entre a dogmática penal e a política-criminal, conexão essa que permite que o legislador penal atue eficazmente na prossecução das finalidades inerentes ao *ius puniendi* estadual, mas, que jamais seja permitido utilizar esta atuação legislativa para prosseguir interesses político-criminais indiferentes ao Direito Penal. Pelo facto de serem equacionadas medidas privativas da liberdade, e como tal, limitadoras dos direitos dos cidadãos, esta restrição nunca poderá ser tomada de ânimo leve, e sem o cumprimento escrupuloso dos requisitos a que deve obedecer tal decisão.

Posteriormente, e após análise das formalidades existentes num panorama mais geral da intervenção penal, examinaremos o fundamento ético que sustenta a intervenção penal nesta que é, em específico, matéria tributária. No âmbito do direito penal tributário encontram-se distintas singularidades quando comparado com o direito penal clássico, fruto, substancialmente, das especificidades da criminalidade associada aos delitos económicos e

o seu carácter visceralmente volátil e em constante alteração e adaptação. A conceção social sobre as infrações tributárias tem-se alterado expressivamente nas últimas décadas. Após um extenso período no qual as infrações tributárias eram socialmente toleradas, são hoje consideradas injustas pela maioria da sociedade e, portanto, suscetíveis de intervenção penal e contraordenacional: verificou-se assim uma *eticização* dos delitos tributários. Assim, analisaremos a *eticização* do direito penal fiscal, enquanto fundamento que vem legitimar a intervenção penal na matéria tributária.

Por último, e com base em todas as considerações feitas até este instante, é chegada a hora de analisarmos o artigo 103.º, n.º 1, alínea c) do RGIT, assim como proceder à sua distinção da simulação fiscal, apontando as características comuns e próprias de cada um. Para que seja possível chegarmos a estas considerações, será precioso invocarmos todas as conclusões parciais que fomos retirando ao longo da presente investigação.

Com este alinhamento em mente, estabeleceu-se como Objetivo Geral da presente investigação: “Analisar a simulação enquanto conta criminalmente relevante, distinguindo-a da própria da simulação fiscal, prevista na Lei Geral Tributária.” Para que seja possível atingir este Objetivo, formularam-se 4 Questões/Objetivos Específicos:

1. Qual é a relação existente entre o Direito Fiscal e o Direito Penal, e de que forma é que estes dois domínios se interligam e atuam, separado e conjuntamente?
2. O que é a fraude fiscal, como é que a mesma se caracteriza, e qual é a diferença desta conduta e todas as outras condutas passíveis de serem adotadas pelos contribuintes, como por exemplo, o planeamento ou a evasão fiscal?
3. O que é a simulação enquanto conceito postulado no Código Civil Português, como é que a mesma se “transpõe” para o domínio fiscal, e quais são as suas manifestações nesse mesmo domínio?
4. O que distingue a intervenção fiscal da intervenção penal, e de que forma a simulação penal difere da simulação fiscal?

Foi assim levantada uma Questão Central que pretende garantir uma resposta e cumprir o Objetivo Geral da investigação, a saber: “Quais são os requisitos necessários para

o preenchimento do tipo legal previsto na alínea c), n.º 1 do artigo 103º do RGIT, e em que é que a simulação penal difere da simulação fiscal?”

No final do trabalho, estarão explanadas todas as Conclusões, onde se procederá a uma resposta à pergunta inicialmente colocada, equacionando os vários elementos utilizados ao longo da investigação, que irão ajudar a dar forma a essa mesma conclusão.

CAPÍTULO I – NOÇÃO, OBJETO E NATUREZA DO DIREITO FISCAL E DO DIREITO PENAL FISCAL

1.1. Direito Fiscal

É do conhecimento genérico que nenhum ramo de Direito se encontra em total isolamento da restante enciclopédia jurídica. As interligações existentes entre disciplinas jurídicas são variadas e, leia-se, também necessárias.

A afirmação do ramo do Direito Fiscal ocorre apenas nos anos 20 a 30 do século passado, o que significa que o mesmo apenas recentemente atingiu a sua maturidade¹.

A submissão dos impostos ao Direito e a uma medida de justiça controlável pelos tribunais data de início do século XX, permutando assim a relação autoritária e tipicamente não jurídica entre o Estado e o sujeito subordinado a obrigações fiscais². É desde aí que podemos mencionar a existência de um verdadeiro Direito Fiscal³.

Antes de mais, importa reter o seguinte: o imposto, enquanto receita que exprime um encargo coletivo de financiamento da comunidade, surge ao mesmo tempo que surge o estado moderno, assinalando-o, logo à nascença, como um Estado Fiscal. A formação deste Estado Fiscal, afincadamente assinalado pela disparidade entre o erário público e o património particular, não constitui um processo simples, não tendo, também, sucedido ao mesmo tempo em todos os lugares, sendo “lenta e espinhosa a desmontagem do aparelho das finanças dominais herdado da Idade Média”⁴.

Albert Hensel, Ottmar Bühler ou Ernest Blumenstein começam a publicar os primeiros periódicos nesta área, movimento esse que muito se deve à crise financeira vivida

¹ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2ª ed., 2018, pp. 59

² DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, Almedina, 4ª ed., 2019, pp. 28

³ Este Direito Fiscal que, de certa forma, nasce com a publicação da Lei Geral Tributária alemã, de 1919, de Enno Becker. *Cfr.* DOURADO, Ana Paula, “O princípio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem da livre apreciação”, Coimbra: Almedina, 2007, pp. 11-12. Pela primeira vez, existia uma lei tributária que atribuía direitos ao sujeito passivo na relação com o sujeito ativo, tornando a obrigação tributária numa relação jurídica e de Direito Público, neste sentido *vd.* DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 28

⁴ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 18. Como sabemos, até à idade moderna, o príncipe constituía um mero *primus inter pares* e as prestações que lhe eram devidas não se podiam verdadeiramente dizer prestações de direito público. No que a esta evolução diz respeito, *cfr.* VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 18 e ss – Capítulo 1.1. o advento do estado fiscal.

na Alemanha entre as duas guerras, às reformas legislativas lançadas e à necessidade que a doutrina sentiu de sistematizar juridicamente o domínio da fiscalidade⁵.

Albert Hensel, Autor do primeiro Manual de Direito Fiscal, afirma que a relação tributária se baseia na lei⁶; sistematizando os elementos da relação jurídica do imposto tal como os encontramos ainda hoje. Portanto, temos o sujeito passivo, que possui a obrigação de pagar o imposto; o sujeito ativo, um sujeito público que entra na relação e tem direito a exigir o cumprimento das obrigações tributárias; o objeto/incidência objetiva; os elementos que contribuem para a quantificação do imposto e a taxa; estes constituem o que se designa por *Tatbestand* sistemático do imposto⁷.

Em Portugal, as Lições de Direito Fiscal Português, em Coimbra, do Professor João Pinto da Costa Leite Lumbrales, publicadas em 1930, examinavam quais os elementos essenciais da obrigação tributária⁸.

Ao longo do século passado, a ciência do Direito Fiscal circunscreveu o seu objeto de estudo com plausível precisão, desenvolvendo uma técnica imensamente rica e segregando um conjunto de princípios estruturantes com conteúdo específico, conquistando, indubitavelmente, um lugar próprio entre os diferentes capítulos da enciclopédia jurídica⁹.

O Direito Fiscal é convocado para regular a relação jurídica pública que se estabelece entre o sujeito que tem as obrigações materiais/formais relacionadas com os impostos (o que corresponde ao sujeito passivo), e a entidade de Direito Público titular do direito de impor a execução das obrigações tributárias (o que corresponde ao sujeito ativo)¹⁰. O sujeito passivo é representado pelas administrações fiscais, sendo esta a razão de o Direito Fiscal disciplinar a relação jurídica instituída entre o sujeito passivo e o fisco¹¹.

⁵ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 62. Também nos anos 20 e 30, surgiu em Itália trabalhos de Ezio Vanoni, Benvenuto Griziotti, Achille Donato Giannini ou Antonio Berliri, trabalhos esses que foram profundamente influentes em Portugal e Espanha, retendo o brilhantismo que tinha distinguido a ciência financeira italiana do final de oitocentos, *vd.* VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 62

⁶ HENSEL, Albert, “Steuerrecht”, Berlin, 1924, pp. 32 e ss.

⁷ HENSEL, Albert, “Steuerrecht”, Berlin, 1924, pp. 42 e ss.

⁸ Compiladas por Manuel Anselmo e Joaquim A. Tomás Morgado.

⁹ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 64

¹⁰ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 28

¹¹ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 28

Enquanto prestações reguladas pelo Direito Público, os impostos constituem objeto de uma peculiar disciplina jurídica, com dimensão suficiente para suscitar uma construção dogmática com alguma autonomia¹².

Desta forma, o objeto de estudo elementar do Direito Fiscal continua a residir no imposto e, não seria de todo errado, defini-lo como o ramo da ciência que cuida dos impostos¹³. As normas que constituem o Direito Fiscal dão corpo a um ramo do Direito Público, marcado pelo predomínio de interesses coletivos, pelo exercício da autoridade e pela procura da justiça distributiva; sendo que, enquanto ramo do Direito Público, o Direito Fiscal centra-se num ato de ingerência do estado no património particular, surgindo como um direito de intromissão (*Eingriffsrecht*), mas centra-se também num ato de gerência orientado à repartição justa dos encargos da comunidade pelos seus membros, surgindo, igualmente como direito de repartição (*lastenverteilungsrecht*)¹⁴.

É, precisamente, por constituir esta espécie de direito de intromissão que ganha uma especial importância, nesta matéria, a tutela da segurança jurídica e o princípio da legalidade (nas suas dimensões da reserva de lei parlamentar e da tipicidade da lei fiscal), sendo necessário reservar aos representantes dos contribuintes a disciplina essencial dos tributos públicos, assegurando que a lei define os seus elementos com a necessária exatidão¹⁵. É igualmente por constituir uma espécie de direito de repartição que o princípio da igualdade tributária encobre uma superlativa relevância, sendo estritamente necessário asseverar que o sacrifício patrimonial que se exige de cada contribuinte não assenta na mera razão de estado mas num critério material de justiça¹⁶.

Na senda de Saldanha Sanches, o Direito Fiscal trata as receitas tributárias como prestações unilaterais, resultantes de uma interferência juridicamente regulada da Administração na esfera patrimonial e privada do cidadão – uma intromissão juridicamente regulada com base num complexo de poderes potencialmente conferidos à Administração Fiscal que exigem, como condição da sua mera existência jurídica e da sua aplicabilidade, uma expressa habilitação legal. Isto porque as receitas tributárias formam o tal sacrifício

¹² SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra: Coimbra Editora, 3ª ed., 2007, pp. 65

¹³ Tal como sucede entre a doutrina alemã, quando esta se refere a um *Steuerrecht*, vd. VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 65

¹⁴ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 65

¹⁵ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 66

¹⁶ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 66, nota 11

patrimonial do indivíduo *supramencionado*, que deve ser realizado, segundo a medida da sua capacidade contributiva”¹⁷.

No entanto, assiste-se, hodiernamente, a uma dilatação progressiva no que ao âmbito do Direito Fiscal diz respeito. Num primeiro momento, este dizia apenas respeito aos princípios e às normas concernentes à definição dos limites dos poderes do Estado no lançamento e cobrança de impostos¹⁸. No entanto, de forma gradual, o seu âmbito foi domado em grande parte pelo tratamento normativo desses mesmos impostos e, por outro lado, pelo tratamento dado aos deveres que, através da lei, podem ser atribuídos aos cidadãos¹⁹.

1.2. A fusão entre o Direito Penal e o Direito Fiscal

Ao mencionar o surgimento do Direito Penal e do Direito Fiscal, Casalta Nabais afirma que estamos perante ramos gêmeos de direito, elucidando tal raciocínio a partir da consideração das matrizes evolutivas de ambos²⁰.

Sendo os dois vetores primários dos direitos fundamentais que hoje consubstanciam um Estado de Direito moderno, por um lado, o Direito Penal evoluiu em torno da matriz liberdade, e por outro lado o Direito Fiscal evoluiu em torno da matriz propriedade²¹. É compreensível esta referida ligação, tendo em consideração a relevância do fenómeno tributário para a conservação e desenvolvimento das Comunidades Políticas, em prol da comunidade²². Sendo um meio destinado à satisfação plena das necessidades financeiras do Estado e, estando os impostos afetos ao bem da comunidade e à realização de fins de justiça distributiva, resultou uma constante criminalização das condutas que dificultavam a obtenção de receitas tributárias²³.

¹⁷ SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito...”, pp. 66-67

¹⁸ SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito...”, pp. 65

¹⁹ SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito...”, pp. 65

²⁰ *Cf.*: NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, Coimbra: Almedina, 11ª ed., 2019, pp. 109

²¹ SOARES, Sofia Isabel Ferreira, “Simulação e Fraude Fiscal no Direito Tributário Português”, Porto: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, 2012, pp. 16

²² BORGES, Carla Sofia Ricardo, “Do crime de abuso de confiança fiscal”, Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa, pp. 3

²³ SOARES, Sofia Isabel Ferreira, “Simulação e Fraude...”, *ob. cit.*, pp. 16. Ainda na senda da Autora, tal aproximação voraz do Direito Penal ao Direito Fiscal resulta da

Uma das relações existentes entre estes dois ramos do Direito reside no facto de no Direito Fiscal também existirem normas cuja função é a de qualificar determinados comportamentos (traduzidos em ações ou omissões) dos contribuintes ou de terceiros (face à relação jurídica fiscal) como infrações, estabelecendo as correspondentes sanções – o que significa, desde logo, que o direito fiscal integra no seu seio um setor de direito sancionatório – o invocado direito penal fiscal constante de forma geral no RGIT²⁴.

De igual forma, na definição de infração tributária – “*todo o facto típico, ilícito, e culposo declarado punível por lei tributária anterior*” (artigo 2.º, n.º 1 do RGIT), visualiza-se de imediato os princípios gerais da não retroatividade da lei penal (*nulla poena sine lege*), da tipicidade e da imputação moral²⁵. Também no direito penal fiscal, à semelhança do direito penal comum, vigora uma conceção dualista, que leva a classificar as infrações tributárias em crimes e contraordenações (artigo 2.º, n.º 2 do RGIT)²⁶. Esta relação é também ilustrada pelo facto de o Código Penal (CP) constituir direito subsidiário em matéria de infrações fiscais, artigo 3.º, alínea (al.) a) do RGIT), e o regime destas remeter algumas das vezes de forma direta para esse Código de forma a regular certas matérias²⁷.

Ora, desta forma, esta ligação remete-nos para a clara conclusão de que a violação da lei fiscal é punível como crime ou contraordenação, nos exatos termos estabelecidos pelo RGIT²⁸. Sublinhe-se que a lei fiscal se mostra, em regra, indiferente às valorações do direito penal e à licitude ou ilicitude das realidades que compele²⁹. O artigo 10.º da Lei Geral Tributária (LGT) consagra um princípio geral da tributação dos rendimentos e dos atos ilícitos, dispondo que a ilicitude que haja na obtenção de rendimentos ou na aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não empece à sua tributação, bastando que se mostre

necessidade fundamental que o Estado tem em obter receitas através do imposto e de dissuadir eventuais práticas de evasão fiscal, pp. 16

²⁴ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 109. Situação esta que não será exclusiva. Como exemplo mencionar o direito penal societário, onde existem normas primárias e secundárias.

²⁵ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, 6ª ed., 2018, pp. 148; SOARES MARTINEZ, Pedro, “Direito Fiscal”, Almedina, 2003, pp. 65 e 66; MARQUES DA SILVA, Isabel, “Regime Geral das Infrações Tributárias”, in: Cadernos IDEFF, n.º 5, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 57 e ss.

²⁶ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 108 e 109

²⁷ Como é o caso dos artigos 11.º, al. d), 17.º, n.º 1, e 21.º, n.º 2 e 4, do RGIT, *vd.* PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp 145

²⁸ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

²⁹ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 82

aplicável uma qualquer norma de incidência³⁰. No entanto, esta sujeição a imposto dos atos ilícitos não deverá ser observada como uma expressão de tolerância do ilícito penal, quase como se o estado se satisfizesse em rentabilizar fiscalmente o crime sempre que não o conseguisse prevenir; bem pelo contrário, trata-se de se asseverar que aos atos geradores de riqueza corresponde o mesmo imposto, sejam lícitos ou ilícitos, pois que uns e outros experimentam idêntica capacidade contributiva³¹, até porque a responsabilidade pelo pagamento dos impostos é independente da responsabilidade penal/contraordenacional. O princípio que dita, aqui, a indiferença da lei fiscal à natureza ilícita dos atos geradores de riqueza é, naturalmente, o princípio da capacidade contributiva³².

No entanto, esta conexão revela-se, gradualmente, mais estreita, aproximando-se progressivamente o sistema punitivo do Direito Fiscal ao Direito Penal. Esta aproximação resulta da necessidade fundamental que o Estado tem em obter receitas através do imposto e de dissuadir eventuais práticas de evasão/fraude fiscal. Todavia, uma aproximação extrema torna-se perigosa. Como sabemos, no Direito Penal existe um “acusador”, por princípio não especificamente importado com a “condenação”, mas que pode, *in casu*, por razões casualmente desconhecidas da Razão, provocar, se não distorções da verdade, pelo menos assimetrias processuais, a que o legislador, e por seu conselho, o juiz, deve prestar particular atenção³³. Se tal sucede no campo penal tem sido reiterado que assim não pode deixar de ser também no campo fiscal. A Administração Fiscal, ao contrário do que se sucede com o Ministério Público na ação penal, tem interesse próprio na arrecadação de impostos, não sendo, desta forma, desconhecido o elevado apetite da máquina estadual na cobrança efetiva de recitas tributárias, pelo menos na leitura dos contribuintes, ainda que leitura essa parcial³⁴. Desta forma, os cuidados necessários que são exigidos no âmbito do Direito Penal, não poderão deixar de o ser também no Direito Fiscal.

³⁰ Os rendimentos colhidos por um funcionário público que se deixe corromper ficam sujeitos a impostos nos mesmos termos que os rendimentos de funcionário incorruptível, valendo neste domínio a máxima de que “o dinheiro não tem cheiro” (*pecunia non olet*). VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 82

³¹ VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 82

³² Na senda de Sérgio Vasques, este princípio não é de todo, levado ao seu limite, e por razões de ordem moral ou financeira, a lei fiscal ignora a ilicitude quando esta gera rendimento tributável e tem-na em conta sempre que dela resultam custos dedutíveis. VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 83

³³ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal. A Norma Incriminadora, A Simulação e outras reflexões”, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2007, pp. 23

³⁴ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 23-24

Não deixemos de referir, neste sentido, o duplo papel que recai sobre a própria da Administração Fiscal. A Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), sendo um serviço de administração direta do Estado, é dotada de uma certa autonomia administrativa, tendo por sua “missão” administrar os impostos, os direitos aduaneiros e ademais tributos que lhe sejam adjudicados, executar a fiscalização da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, exercendo ainda a ação e inspeção tributária e aduaneira³⁵. A partir desta última competência, retiramos uma das maiores finalidades que esta Administração tem de cumprir, nomeadamente investigar e combater os tráficos ilícitos, assim como combater e investigar a fraude e a evasão fiscais e aduaneiras. Desta forma, de referir que a atribuição de competências cuja natureza se mostra fiscalizadora e restritiva de liberdades individuais. Para tal, chamar à colação o disposto no n.º 1 do artigo 35.º do RGIT:

“A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os atos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia.” (sublinhado nosso)

Por sua vez, o n.º 2 do art.º 40 do mesmo diploma dispõe:

“Aos órgãos da administração tributária (...) cabem, durante o inquérito, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àqueles órgãos.” (sublinhado nosso).

Desta forma, e em total acordo com Paulo José Rodrigues Antunes, “a reforma do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) e do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA) obedeceu a 2 princípios básicos: acabar com o processo de averiguações; dotar a administração tributária (incluindo a aduaneira) e da segurança social, de poderes de órgão de polícia criminal (OPC)”. Pelo que não podemos deixar de notar esta equiparação da Administração Fiscal a um OPC.

No entanto, e não obstante ter-se verificado nos últimos anos a atualização da máquina fiscal e dos serviços da segurança social que, com o recurso a meios informáticos,

³⁵ Cfr. al. b), do n.º 2, do artigo 2.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro

procuram diminuir os níveis de fuga ilegal à tributação, aumentando assim, de forma significativa, o risco de o contribuinte faltoso ser alvo de sanção³⁶. O resultado tem sido um relativo incremento das receitas fiscais e da segurança social, demonstrando que, em certas áreas, o resultado da prevenção geral pode depender mais da eficiência administrativa em relação à aplicação das leis penais³⁷. Ainda assim, e em muito devido à carência do sentimento de cidadania correspondente ao “dever fundamental de pagar impostos” que, tal como destaca João Loureiro “em matéria de Estado social, a desvalorização, especialmente em certos países, do dever fundamental de pagar impostos agrava mais as condições de financiamento de um conjunto de bens públicos”³⁸, que uma parte considerável dos contribuintes ainda considera como um dever menor, nada basilar, a que se alia, a ideia de falta de equidade na cobrança das receitas públicas por parte dos governantes, o que torna extremamente necessária a intervenção da lei penal como instrumento de cobrança coativa de dívidas fiscais, por forma à obtenção de receitas indispensáveis para fazer face aos diversos encargos financeiros que atualmente o Estado Social suporta³⁹.

Neste ponto, destacamos as sábias palavras de Manuel Cavaleiro de Ferreira a Germano Marques da Silva: “hoje, o Direito Penal é um instrumento de poder em ordem ao cumprimento de determinados objectivos, como os de matéria fiscal, assunto que, durante décadas e décadas, se entendeu que não tinha dignidade penal. Fizeram-se vários ensaios para ver como é que os contribuintes cumpririam voluntariamente os seus deveres. Foi perante a constatação de que voluntariamente grande parte dos contribuintes não se convenciam que tinha um dever jurídico-moral de cumprir as leis, que se foi instituindo, a pouco e pouco, o chicote, que é o Direito Penal”⁴⁰. Desta forma, e dada a importância concedida ao Direito Fiscal, tal fez com que se criminalizassem, com maior ou menor artificialismo, comportamentos tendentes a frustrar as receitas tributárias do Estado⁴¹.

³⁶ CARNEIRO, José Carlos Ferreira, “Os crimes fiscais: em especial, o crime de abuso de confiança (fiscal)”, Porto: ISCAP, 2012, pp. 11

³⁷ CARNEIRO, José Carlos Ferreira, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 11

³⁸ LOUREIRO, João Carlos, “Adeus ao Estado Social? – A segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp. 21

³⁹ LOUREIRO, João Carlos, “Adeus ao Estado Social...”, *ob. cit.*, pp. 22

⁴⁰ SILVA, Germano Marques da, “O enquadramento jurídico criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?”, in: *Conversas do Vale do Tejo*, Volume I, O Mirante. Santarém, 2007, pp. 139.

⁴¹ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 25

Finalizando, torna-se clara a complementaridade necessária entre a legislação penal e a legislação fiscal, devendo o direito penal fiscal estar em consonância com os princípios próprios do direito penal.

1.3. A natureza jurídica do ilícito fiscal

A partir do momento em que certas e determinadas condutas violadoras de normas fiscais merecem ser objeto de censura jurídica, nomeadamente, por parte do direito penal, é necessário perceber e analisar quais são as razões para tal.

O Estado vê-se obrigado a utilizar um sistema punitivo de intimidação, circunjacente de um direito de polícia, para assegurar o cumprimento das normas fiscais e como forma de fracionar a indiferença do contribuinte perante o incumprimento dos seus deveres para com o fisco⁴². Como fundamentos da fraca consciência social da danosidade fiscal apontava-se a desproporcionalidade entre os sacrifícios colocados pelo sistema e as benedições que proporcionava; a ineficiência do Estado na execução das tarefas que lhe eram devidas; a distancia entre o direito penal clássico e a fraude ao fisco; a falta de vítimas nos crimes fiscais⁴³. As dúvidas sobre o grau de anti juridicidade da infração fiscal permitem compreender a dificuldade que, até algumas décadas atrás, a doutrina sentia quando se discutia a natureza jurídica do ilícito fiscal⁴⁴.

Ora, quanto à natureza jurídica do ilícito fiscal, é possível encontrar diversas teorias. Apresentamos, de seguida, algumas das mais relevantes.

1.3.1. A teoria administrativa

Esta conceção defende que as infrações fiscais são fundamentalmente infrações administrativas. O ilícito fiscal preenche inteiramente as características essenciais do ilícito administrativo ou ilícito policial, pois diz-se que a conduta do agente se traduz na violação de deveres eticamente indiferentes⁴⁵. A infração fiscal, referindo-se à transgressão de normas instrumentais de carácter administrativo, não miram a subversão do ordenamento nem a

⁴² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade de Discurso Criminalizador”, Coimbra: Coimbra Editora, Reimpressão, 2009, pp. 242

⁴³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 242-243

⁴⁴ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 243

⁴⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 243

ofensa a bens jurídicos fundamentais, devendo, então, ser qualificada como ilícito penal administrativo⁴⁶. As infrações fiscais ao afetarem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infrações comuns que ferem os bens dos indivíduos, pois aqui, a infração é imoral e a punição assenta na culpa, enquanto que nas outras são meras infrações de ordem que colocam obstáculos à aplicação da lei fiscal⁴⁷. A conformação da infração fiscal como ilícito meramente administrativo teria consequências bastante relevantes, uma vez que o carácter neutro do ilícito fiscal justificaria a aplicação de penas exclusivamente pecuniárias⁴⁸.

1.3.2. A teoria penalista

No polo já oposto, a infração fiscal não será qualitativamente díspar da infração criminal, uma vez que a seriedade de certas infrações fiscais desde há muito tempo que deixou de ser eticamente neutra⁴⁹. Citando Eliana Gersão, a criminalização das mais graves infrações fiscais em nada choca o sentimento de justiça por parte dos cidadãos que detêm uma reta consciência acerca dos seus deveres sociais, sendo que, além do mais, a própria da criminalização constitui um elemento valioso para a formação generalizada dessa consciência⁵⁰.

1.3.3. A teoria dualista

Esta terceira teoria entende que a violação das leis fiscais pode revestir nalguns casos natureza criminal, noutros a natureza administrativa. Soares Martínez afirma que é difícil admitir que todas as infrações fiscais violem unicamente normas de carácter instrumental, inclusive quando estas infrações constituem fraudes, falsificações ou abusos de confiança; ou correspondam o tipo legal de crimes como tais desde sempre definidos na legislação penal⁵¹. Com efeito, há infrações que transgridem interesses essenciais da vida em sociedade, providas de relevância ética, mas que de algum modo se afastam das infrações fiscais de

⁴⁶ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 244

⁴⁷ Nuno Sá Gomes, referindo-se à compreensão de Binding e Spiegel, Nuno de Sá Gomes, referindo-se à compreensão de Binding e Spiegel, *vd. GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal”*, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, pp.47

⁴⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 244

⁴⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 244

⁵⁰ GERSÃO, Eliana, “Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal”, Lisboa: Imprensa Nacional - Casa da Moeda, 1976, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n°s 193-195 (janeiro - março de 1975), pp. 90

⁵¹ SOARES MARTINEZ, Pedro, “Direito Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 399

direito comum, e outras infrações que carecem dessa dignidade penal e se situam no âmbito da ilicitude administrativa⁵².

É sobretudo através do princípio da justiça redistributiva que se reconhece ao sistema dos impostos que a maioria dos autores fundamenta um discurso punitivo nesta matéria⁵³.

Figueiredo Dias e Costa Andrade sublinham o “contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de direito social para o triunfo da nova imposição ético-jurídica do delito fiscal”, justificando tal afirmação com duas principais razões: a necessidade em garantir a existência em contextos de dignidade, o que imprime uma forte valência ética ao imposto enquanto meio de financiamento necessário para assegurar prestações necessária à existência; e a penetração da racionalidade fiscal pelos valores de legalidade e igualdade, imposta por exigências do étimo do Estado de direito, que faz com que as obrigações fiscais ganhem a essência dos imperativos éticos⁵⁴.

Também Anabela Rodrigues salienta que é através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe⁵⁵.

1.3.4. Teoria intermédia

No âmbito da teoria intermédias, encontramos duas vertentes.

Uma perspectiva autonomista⁵⁶ das teses intermédias sustenta que as infrações tributárias se apresentam como um conjunto unitário. As características próprias dos ilícitos tributários formam um todo unitário que, devido a tal facto, dará origem a um ramo autónomo, dando lugar a um direito penal tributário.

⁵² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 246

⁵³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 251

⁵⁴ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de Infrações)”, *in: RPCC*, 2006, Fasc. 1º, pp. 414-415

⁵⁵ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, *in: DPEE: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, 1999, pp. 481

⁵⁶ Vd. MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário. Em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas”, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp.78

Os ilícitos tributários apontarão para um “sentido teleológico próprio” com “um conjunto de normas próprias, ajustadas à natureza daquela infracção e ao grau de repulsa social, mais acentuada ou menos acentuada, que ela suscita”⁵⁷.

No outro polo, encontram-se as doutrinas pluralistas. Inversamente às anteriores, estas negam autonomia às infracções tributárias. A justificação parece encontrar-se no facto de, os ilícitos fiscais afetarem interesses distintos, por vezes afetam o património do Estado, outras vezes perturba a relação fiscal, sendo assim impossível a autonomização dos ilícitos⁵⁸.

Assim sendo, assumindo naturezas diversas, os ilícitos fiscais põem em relevo “características heterogéneas, de tal forma que, em rigor, não existem infracções tributárias no autêntico sentido do termo, senão infracções civis, administrativas ou penais ligadas ao fenómeno tributário”⁵⁹.

1.4. Reflexões e críticas

Ora, não podemos negar que caracterizar as infracções fiscais como tendo natureza administrativa imporia, inevitavelmente, a aplicação de sanções sem as imposições quanto às condições de culpabilidade e meios de defesa que o Direito Penal tem, necessariamente, por indispensáveis; no entanto, seria sempre árduo admitir que todas as infracções fiscais violam apenas normas de carácter instrumental⁶⁰.

Relativamente à teoria penalista, esta tem “a vantagem de pôr em evidência a dignidade e necessidade da tutela penal para as infracções fiscais, numa perspectiva de unidade do direito penal, garantindo aos agentes os direitos e meios de defesa que o direito penal clama e exige”⁶¹. No entanto, e na senda de Mário Monte, não pode deixar de se observar que a assunção do direito penal fiscal como um capítulo do direito penal comum, numa perspectiva redutora das exigências que as infracções tributárias evidenciam e, portanto, da necessidade de tratamento autónomo das mesmas⁶².

⁵⁷ SOARES MARTINEZ, Pedro, “Direito Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 319

⁵⁸ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal Tributário”, Porto: FDUP, 2010, pp. 51

⁵⁹ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 80.

⁶⁰ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 82

⁶¹ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percurso do Discurso...”, *ob. cit.*, pp. 53

⁶² MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 82

Atenta a teoria intermédia, especialmente a doutrina autonomista, reconhece-se o ênfase particular que reconhecem à individualidade da infração fiscal. Mas, acompanhando novamente Mário Monte, “ainda que se fale de um *tertium genus*, tal realidade, sempre que aplique sanções penais, sejam estas mais ou menos peculiares, terá de obedecer a certos princípios fundamentais do direito penal”⁶³.

Por sua vez, no caso das doutrinas pluralistas, ainda dentro da teoria intermédia, reconhecendo a heterogeneidade das infrações tributárias, não deixar de se desencadear a dúvida se uma tal manifestação não deixa de lado a eventualidade de se encontrar um caminho comum e caracterizador das infrações tributárias⁶⁴.

Por último, uma teoria dualista pondera a necessidade de adequação do tipo e às especialidades que as aludidas infrações exigem. A ideia de um tratamento especial que as infrações tributárias reivindicam, mas reconhecendo as diferenças das infrações tributárias contendo para uma dogmática relativamente diferente, mas comungando de princípios enformadores do direito penal clássico⁶⁵.

Das distintas teorias expostas, não deixam de se verificar movimentos reativos, por um lado, à própria dificuldade da integração do delito tributário no direito penal e, por outro, as especificidades que aquele, articulados a novos paradigmas até então estranhos ao direito penal, exige. Assim como uma clara dificuldade em definir exatamente o bem jurídico a tutelar.

Não nos parece exequível negar autonomia e heterogeneidade às infrações fiscais, atenta as suas características tão próprias.

Consistindo uma opção da política criminal, há que atender aos critérios de subsidiariedade e necessidade, assim como a pregoada descriminalização das bagatelas penais, determinando-se o que se deve manter no campo contraordenacional e o que deve seguir o caminho da legitimação da tutela penal, num patente dualismo no que às infrações tributárias toca⁶⁶.

⁶³ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 82

⁶⁴ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percorso do Discurso...”, *ob. cit.*, pp. 53

⁶⁵ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percorso do Discurso...”, *ob. cit.*, pp.53

⁶⁶ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percorso do Discurso...”, *ob. cit.*, pp. 54

1.5. Análise do bem jurídico protegido nas infrações fiscais

Nesta senda, é também importante perceber qual o bem jurídico capaz de legitimar o discurso apto a criminalizar estas infrações, que, no fundo, afere da sua dignidade penal.

São várias as doutrinas que se propõem determinar o bem jurídico tutelado pelo pregoado direito penal fiscal. Ora, a fonte constitucional do qual decorrerão os bens jurídicos, de matiz marcadamente coletiva, encontra-se nos chamados direitos sociais e relativos à organização económica, que expõem um sistema fiscal que conduz a que se reconheça “que a agenda do Estado de direito social é composta por três funções – a afetação de recursos; a função de redistribuição e a função de estabilização económica – cujo cumprimento depende, em larga medida dos sistema fiscal”⁶⁷. Desta forma, arrogamos que também no campo do direito penal fiscal mantemos o paradigma do direito penal do bem jurídico.

Para que ocorra intervenção penal no domínio da disciplina fiscal devem encabeçar critérios político-criminais de necessidade, identificando-se, sempre, uma referência axiológica constitucional dos bens jurídicos a proteger já que, são estes os suscetíveis de apresentar dignidade penal.

A decisão de criminalização, apesar de não ser critério único, terá de iniciar-se pela asserção de bens jurídicos constitucionais, sem a qual, o legislador ordinário não pode partir para a afirmação da intervenção penal.

Assim sendo, é possível encontrar vários modelos que vão dando abordagem a diversos pontos dos ilícitos fiscais, sendo que acompanharemos a apresentação de Susana Aires de Sousa, que divide os modelos funcionalistas dos modelos patrimonialistas e expõe ainda outros modelos que não se enquadram em nenhum destes dois.

⁶⁷ SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais” in *Direito Penal Económico e Europeu*, Vol III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 294

1.5.1. Modelos funcionalistas

Existem várias subcategorias na vertente funcionalista, todas elas com fundações e bens jurídicos tendencialmente diferenciados. Estas teorias têm duas características coincidentes fundamentais: primeiro, refutam que as incriminações tributárias tenham como tutela o património do erário público e, segundo, defendem que o bem jurídico tutelado pelas infrações tributárias é tendencialmente coincidente com as funções do próprio tributo⁶⁸.

i) O crime tributário como ofensa à função tributária

De acordo com esta vertente, a criminalização dos delitos tributários pretende tutelar as funções dos tributos em si, concedidas à administração pública, por via da força constitucional. Daí que se possa atentar, segundo tal entendimento, que as infrações tributárias são crimes contra a administração pública, enquanto titular das funções tributárias, uma vez que não cumprindo as suas obrigações tributárias, o contribuinte ameaça a função prestativa do Estado⁶⁹.

Assim, o bem jurídico protegido pelas infrações tributárias penais “deve ser, pelo menos de forma imaterial e a título principal, a função do tributo traduzida na realização das finalidades públicas”⁷⁰. As funções do tributo não são apenas a obtenção de receitas reservadas à “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”, como prevê o artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP), sendo ainda necessário ter em conta as finalidades extrafiscais dos tributos, particularmente a redistribuição da riqueza, de acordo com o artigo 81.º, al. b) da CRP; a estabilização macroeconómica, “orientada para o combate ao desemprego ou à estagnação económica, bem como para o controlo da inflação e para o equilíbrio da balança de pagamentos, através da variação dos impostos para estimular ou refrear o consumo ou o investimento”; a influência na afetação de recursos através de, por exemplo, benefícios fiscais e da proteção alfandegária⁷¹.

⁶⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 267

⁶⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 267

⁷⁰ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 179.

⁷¹ CARLOS, Américo Fernando Brás, “Impostos: Teoria Geral, Coimbra: Almedina, 4ª ed., 2014, pp. 21 e ss

Ora, sucede que o modelo do crime tributário como ofensa à função tributária demonstra, desde logo, “alguma confusão entre a *ratio legis* da incriminação e o conceito de bem jurídico-penal, enquanto categoria dogmática que cumpre uma função crítica e transcendente à incriminação”⁷². Assim, o bem jurídico recairia nas funções do tributo e nas normas tributárias em si, sem qualquer bem jurídico-penal concretizado. Por outro lado, o bem jurídico do interesse público (conceito este claramente amplo) é visado pelas restantes normas de ordenamento público, sem que sejam necessariamente consideradas penalmente relevantes⁷³.

ii) O crime tributário como ofensa ao poder tributário

Esta vertente tem por suporte o poder, dotado de *ius imperii*, conferido à administração tributária para estabelecer tributos; ao ser posto em causa o poder da administração, constitucionalmente previsto, haveria legitimidade para as infrações tributárias. Ou seja, o bem jurídico seria a ofensa ao poder tributário incidindo “meramente sobre a atividade tributária da Administração fiscal com todas as suas competências e obrigações”⁷⁴.

Tal teoria não é aceitável atualmente, por dois motivos essenciais: em primeiro, o facto de ser a norma tributária que regulamenta a relação entre o contribuinte e a administração, não o poder tributário, que é algo prévio; em segundo, porque esta vertente apresenta-se com um excessivo formalismo; Pérez Royo, afirma que “o ataque ao poder tributário como objeto de proteção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objeto destes delitos com o objeto genérico de todo o direito penal que é a proteção do ordenamento jurídico, do direito objetivo”⁷⁵.

⁷² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 270

⁷³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 270

⁷⁴ TEIXEIRA DOS SANTOS, André, “O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo obectivo de ilícito a partir do bem jurídico”, Coimbra: Coimbra Editora; 2009, pp. 99

⁷⁵ ROYO, Fernando Pérez, “Los Delitos y las infracciones en Materia Tributaria, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 62 *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 272.

iii) O crime tributário como ofensa ao sistema económico

De acordo com esta vertente, o bem jurídico tutelado nos crimes tributários identifica-se com o dos delitos económicos.

Dentro deste modelo, contrapõem-se duas propostas: uma que considera que o objeto de proteção das infrações tributárias seria o próprio sistema económico em sentido amplo; outra que a lesão do sistema económico, nos crimes tributários, ocorre mediatamente, através da direta ofensa ao “bom funcionamento da intervenção pública na economia, impedindo a consecução de uma série de fins de carácter económico e social que o Estado persegue com a percepção dos tributos⁷⁶”.

Ora, de facto, o direito penal tributário faz parte do direito penal secundário/especial e, como tal, tem características coincidentes. Todavia, tal não denota que o bem jurídico é o mesmo; de facto, o bem jurídico-penal tem de ser concretizado e autonomizado no direito penal tributário. De outra forma, iríamos “confundir os princípios que inspiram a constituição económica e compõem o modelo económico com a categoria dogmática do bem jurídico-penal⁷⁷”.

iv) O crime tributário como ofensa ao sistema tributário

Por último, há quem considere que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários é o próprio sistema tributário enquanto “conjunto de tributos e normas que o regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins⁷⁸”. Desta forma, a criminalização dos delitos tributários tem como desígnio caucionar o normal funcionamento do sistema tributário e dos seus objetivos.

Ora, em primeiro lugar, o conceito de sistema tributário é extremamente vago, sendo árduo identificá-lo com o bem jurídico-penal tutelado por todas as incriminações tributárias; em segundo lugar, tal conceção prevê a existência de um verdadeiro sistema tributário coeso

⁷⁶ Cfr. PEREZ, Martinez, “El delito fiscal”, Madrid: Montecorvo, 1982, pp. 210 *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp 273.

⁷⁷ AYALA GOMEZ, Ignacio, “El Delito de Defraudación Tributaria”, Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1988, pp. 45 e ss. *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 274.

⁷⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 275

e uno, o que grande parte da doutrina discorda pois “os sistemas fiscais são moldados por uma multiplicidade de decisões isoladas que impedem, na realidade prática, o nível de coerência e unidade que no plano teórico se reconhece àquele sistema”⁷⁹.

1.5.2. Modelos patrimonialistas

Os modelos patrimonialistas presumem que o bem jurídico protegido nas infrações tributárias seja, no fundo, a receita tributária. No entanto, mesmo dentro desta orientação ocorrem subdivisões.

De acordo com uma noção patrimonialista pura, as receitas tributárias comportam o preço que os contribuintes têm de dispensar pelos serviços públicos. Assim, o preço pago pelos contribuintes tem um carácter altamente privatístico e contratual. O direito fiscal arrogaria um carácter de direito privado, enquadrando-se quase no direito das obrigações.

Facilmente se compreende que esta conceção privatística do direito fiscal não é admitida hoje em dia, isto porque os tributos derivam da lei, não de contratos, pelo que não se trata de um negócio jurídico voluntário, mas sim imposto pelo Estado, através do seu *ius imperiie* de normas de direito público. Ao olharmos para os tributos como meros créditos do Estado, estaríamos a punir penalmente os contribuintes pelas dívidas contraídas por estes. Ora, a “prisão por dívidas” é vedada quer no ordenamento jurídico nacional, quer internacional⁸⁰.

Destarte, a doutrina patrimonialista apartou-se desta conceção pura, considerando, agora, que o “crime fiscal lesa ou põe em perigo o erário público ou seja, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido”⁸¹. Ora, como é perceptível, nesta vertente está em causa o património do Estado enquanto património supra

⁷⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 277

⁸⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 278. Para além desta questão, de referir que nos crimes tributários a própria da incriminação não deriva simplesmente de uma falta de pagamento, mas sim da conduta lesiva, que causa danos naquele que é um bem coletivo e, porque se subtrai de forma fraudulenta aos seus deveres.

⁸¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 279

individual, uma vez que este património pertence não a uma pessoa em particular, mas sim à comunidade no geral, sendo essencial para prosseguir os fins públicos⁸².

Esta doutrina também não está isenta de críticas: em primeiro lugar, alguns autores atentam que o desvalor do património do Estado é minúsculo, considerando os benefícios retirados por cada infrator, o que não explica a proteção penal das ilicitudes tributárias; em segundo, os crimes de dano ao património, enquanto tais, estão previstos no CP; e em terceiro, não seriam tuteladas as ilicitudes que não recolhem o património ao Estado, mas que põem em causa na mesma o sistema tributário⁸³.

1.5.3. Outros modelos

i) Deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência

Sendo a autodeclaração dos contribuintes o componente principal da avaliação da capacidade contributiva de cada cidadão (contribuinte), resulta de tal assunção a necessidade desses mesmos cidadãos atuarem para com o Estado com a devida colaboração, identificando com verdade, lealdade e transparência o reconhecimento dos factos tributáveis, conferindo-se um carácter de fé pública às suas declarações⁸⁴. Ao executar a infração fiscal, o contribuinte viola um dever de colaboração, ou de outro prisma, de lealdade e de veracidade para com a administração fiscal⁸⁵. Ora, “o acento tónico da actividade delituosa não está mais na evasão, mas sim na falta de cumprimento dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos pela lei em ordem a garantir o funcionamento tanto quanto possível perfeito do sistema tributário”⁸⁶. Portanto, de acordo com a presente teoria é a transgressão dos deveres de colaboração que incidem sobre o contribuinte que fundamentam a incriminação de tais ilícitos.

A teoria que ora se exhibe salienta a importância, no direito fiscal moderno, da cooperação do contribuinte com o fisco, a par da obrigação de pagar o tributo de acordo com

⁸² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 279

⁸³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 279-280

⁸⁴ ARAÚJO, Marisa Almeida, “No Percurso do Discurso...”, *ob. cit.*, pp. 57

⁸⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 281

⁸⁶ GERSÃO, Eliana, “Revisão do sistema...”, *ob. cit.*, pp. 97

a respetiva capacidade contributiva. Estes são deveres que constituem o objeto da tutela penal, no entanto, esta conceção não deixa de levantar vozes críticas⁸⁷.

Alguns autores entendem que tal teoria confunde o bem jurídico-penal com o suporte normativo que garante a proteção daquele bem – neste caso, os deveres que impendem sobre o contribuinte, confundindo-se, assim, o desvalor do resultado com o desvalor da ação⁸⁸. Isto é, parece-nos que uma conceção deste tipo confunde o meio através do qual se lesa o interessa tutelado, ou seja, o dever de declarar factos tributários com verdade, como o bem jurídico preservado, para além da evidente complexidade em delimitar quais são os deveres de colaboração que deverão ser objeto da tutela penal, refira-se também.

A relevância dos deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência, refletida na falsidade da declaração apresentada seria um meio para infringir o bem jurídico preservado pela incriminação, e não o bem jurídico propriamente dito, não integrando aqueles deveres a ilicitude mas unicamente o meio para defraudar a fazenda pública⁸⁹.

Sob diferente perspetiva, os deveres de colaboração do contribuinte, que são variáveis de país para país de acordo com o concreto sistema fiscal adotado em cada um deles, são, nas palavras de Saldanha Sanches “métodos de aplicação da lei fiscal”⁹⁰, instrumentais ao dever de pagar imposto na formulação constitucional, com o escopo de realização de políticas distributivas e corretoras das desigualdades sociais⁹¹.

Por último, considera-se também que tal teoria, ao colocar no centro do ilícito penal o cumprimento dos deveres de colaboração do contribuinte para com a administração fiscal, conflui na configuração dos delitos tributários como delitos de desobediência⁹².

⁸⁷ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 283

⁸⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 283

⁸⁹ *Vd.* SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “El delito de defraudación tributaria”, Pamplona: Aranzadi, 1998, pp. 23

⁹⁰ SANCHES, J. L. Saldanha, “A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa”, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 173, 1995, pp. 478 e ss

⁹¹ DIAS, Augusto Silva, *in*: DPEE: Textos doutrinários, Vol. II: Problemas especiais, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pp. 447

⁹² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 284

ii) O crime tributário como crime de desobediência

Esta conceção eleva o dever de obediência como o bem jurídico tutelado pelas infrações fiscais. Alguns autores observam mesmo que não se protegeria bens jurídicos através das incriminações fiscais, mas sim “unicamente, a ordem do direito positivo fiscal na sua conformação rapidamente modificável”⁹³; distinguir-se-ia, desta forma, o ilícito fiscal do autêntico ilícito criminal fundamentando em valores ético-sociais, que certificam um fundamento ético mínimo à incriminação. Esta teoria encontra-se historicamente relacionada com as conceções que procuravam reconhecer uma diferença ontológica e substancial entre o ilícito administrativo⁹⁴.

No entanto, uma conceção de delito fiscal como mera desobediência tem por referente, “a montante, a relação tributária enquanto relação especial de poder, cujos sujeitos são o Estado soberano, que impõe o tributo, e o contribuinte, sujeito à obrigação tributária: o Estado impõe e o súbdito obedece”⁹⁵. Considera-se ultrapassada tal conceção, parecendo reduzir a norma fiscal a um carácter puramente formal, o que, no quadro do direito penal, se afigura inaceitável, sendo que, por outro lado, numa manifesta relação de poder entre o Estado e o contribuinte, esta conceção reduz a norma fiscal ao escopo único de obtenção de receitas, destituindo-a de qualquer conteúdo substancial⁹⁶.

Uma teoria desta natureza não é passível de encontrar qualquer cabimento num sistema de direito penal agregado à proteção de bens jurídicos.

iii) O crime tributário como crime contra a função social dos tributos

Já em diferente entendimento, é possível perspetivar que os impostos assumem conotação constitucional que originam um sacrifício individual em prol de um interesse comum, como forma de financiamento do Estado com o intuito de satisfazer necessidades

⁹³ISENSEE, Josef, “Aussetzung des Steuerstrafverfahrens – rechtsstaatliche Ermessensdirektiven”, NJW, Jargang 38 (1985), pp. 1008 *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 286

⁹⁴ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 286

⁹⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 286

⁹⁶ DELOGU, Tullio. “L’Oggetto giuridico dei reati fiscali, in studi in Onere di Francesco Antolisei”, Milano: Giuffrè Editore, Vol. I., 1965, pp. 407

sociais e diminuir desigualdades, nomeadamente através da distribuição justa dos impostos de acordo com a sua capacidade contributiva⁹⁷.

No entanto, esta doutrina necessita igualmente de fundamentos. Na verdade, caso um indivíduo concreto pratique uma infração tributária, nem o património dos contribuintes cumpridores, nem do Fisco, vão sofrer grandes alterações. Por outro lado, esta doutrina, excessivamente abstrata, mistura bem jurídico suscetível de tutela penal com um dos fins da tributação⁹⁸.

1.5.4. Conclusão sobre o bem jurídico nas infrações tributárias

A tutela de bens jurídicos é a função do direito penal, que lhe assiste como padrão crítico, como critério legitimador e que justifica a aplicação de penas. Ora, no direito penal tributário, apesar de ser mais trabalhoso aferir o bem jurídico, o princípio jurídico-constitucional implícito do “direito penal do bem jurídico” faz-se valer e, portanto, existe um bem jurídico relativamente concreto, tutelado por esta vertente do direito penal secundário⁹⁹. Examinemos as fundamentais posições relativas ao bem jurídico tutelado no direito penal tributário na doutrina portuguesa.

De acordo com Augusto Silva Dias, “o legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na proteção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal”, afirmando ainda que o património é um instrumento político, enquanto os deveres de colaboração são o instrumento que protege esse bem¹⁰⁰.

Susana Aires de Sousa apresenta-se como propugnadora do modelo patrimonialista¹⁰¹. A Autora crítica os modelos funcionalistas, porquanto estes misturam os conceitos de bem jurídico e de *ratio* da norma, uma vez que o primeiro é independente da

⁹⁷HOFF, Alexander, “Das Handiungsunrecht der Steuerhinterziehung”, Berlin, Heidelberg, New York: Springer-Verlag, 1999, pp. 8

⁹⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 285

⁹⁹ SALGUEIRO, Orlando Miguel Lourenço, “Os Fins Das Sanções Das Infrações Tributárias: Enquadramento Com O Sistema Sancionatório Geral”, Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018, pp. 90

¹⁰⁰ DIAS, Augusto Silva, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *in*: DPEE: textos doutrinários, Coimbra, 1999, pp. 445

¹⁰¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 288 e ss.

norma, tendo como única função legitimar a aplicação do direito penal e a segunda é “intrínseca à norma e, como tal, incapaz de desempenhar um qualquer papel crítico na conformação do ilícito”¹⁰². Para além disso, ainda que, caso o bem jurídico dos crimes tributários seja funcionalista, a tutela penal perde necessidade, pois a norma penal seria apenas um meio formal de reforçar as normas tributárias. Ou seja, através desta conceção não é praticável reconhecer concretamente um bem jurídico diferente das funções das receitas tributárias, o que faz com que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários seja o património fiscal¹⁰³.

O património fiscal, no entanto, seria da titularidade de todos os indivíduos da sociedade, ou seja, um bem jurídico coletivo e supra individual; sendo que tal titularidade não é suscetível de ser excluído, o que quer dizer que ninguém pode ser excluído dos benefícios retirados do património. Destarte, justifica-se a criminalização do comportamento daquele que, mesmo retirando os proveitos das receitas tributárias, não contribui para a mesma, o chamado *free rider*¹⁰⁴.

Também Glória Teixeira observa que “está em causa a proteção de um bem jurídico direto fundamental que é a obtenção de receitas fiscais necessárias para a cobertura de despesas públicas essenciais: defesa, saúde, educação, proteção social e ambiente”¹⁰⁵.

Por fim, Mário Ferreira Monte defende um modelo misto, tendencialmente funcionalista¹⁰⁶. De acordo com o mesmo “o bem jurídico, em última instância, vem a ser a função do tributo, traduzida no fim público que este realiza. Dado que para tal é necessário um património do Estado e que para a concretização daquele património é indispensável a observância de certos deveres, também estes acabam por ser importantes, mas sempre em total dependência da função do tributo”¹⁰⁷.

¹⁰² SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, *in*: DPEE, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 317

¹⁰³ SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal...”, *ob. cit.*, pp. 317

¹⁰⁴ SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal...”, *ob. cit.*, pp. 319

¹⁰⁵ TEIXEIRA, Glória, “Estudo sobre as infrações tributárias”, *in*: José Neves Cruz, Carla Cardoso, André Lamas Leite e Rita Faria (coord.), *Infrações Económicas e Financeiras: Estudos de Criminologia e Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 576

¹⁰⁶ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 256 e ss.

¹⁰⁷ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp. 257

Por conseguinte, entendemos que o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais é de cariz patrimonialista. Contudo, devemos analisar concretamente o conceito de património estadual, dado o seu carácter demasiado amplo e vago.

Para Sousa Franco, o património do Estado na sua interpretação ampla “é constituído pelos bens susceptíveis de satisfazerem necessidades económicas que o Estado é titular e pelas responsabilidades que sobre eles impedem: ele tem sempre um activo (bens) e um passivo (responsabilidades)”¹⁰⁸. Assim, o ativo patrimonial é formado por todos os bens (materiais e imateriais, direitos sobre bens ou de crédito) de que o Estado seja titular e suscetíveis de avaliação pecuniária; o passivo patrimonial abrange as situações passivas que cabem sobre o Estado e cujo conteúdo seja suscetível de avaliação pecuniária. Esta vasta noção de património estadual pode ter uma circunscrição subjetiva, uma vez que todas as entidades públicas, desde que possuam personalidade jurídica podem dispor de património próprio, e múltiplas circunscrições objetivas, nomeadamente o património real, património financeiro, património geral, patrimónios especiais, património mobiliário e património imobiliário¹⁰⁹. O conceito de património do Estado revela-se demasiado complexo e fracionado, sendo necessário concretizá-lo de forma a que possa ser objeto de tutela pelas incriminações fiscais.

Susana Aires de Sousa defende que o objeto de proteção das infrações fiscais de natureza penal “coincide com o património fiscal do Estado, *rectius*, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido”¹¹⁰. No seu entendimento, o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais coincide com a obtenção das receitas fiscais.

Desta forma, podemos afirmar que nos deparamos com um bem jurídico de natureza coletiva, no domínio de todos os indivíduos da comunidade, sendo a sua apropriada administração executada pelo do Estado, para que este possa prosseguir os objetivos económicos e sociais elementares para a sociedade. Esta natureza coletiva e supra individual

¹⁰⁸ FRANCO, António L. Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, pág. 303 *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal...”, *ob. cit.*, pp. 317

¹⁰⁹ FRANCO, António L. Sousa, “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, Volume I, pp. 305-306 *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Sobre o bem jurídico-penal...”, *ob. cit.*, pp. 317

¹¹⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 299

do bem deriva do facto de a sua utilidade poder ser desfrutada por todos sem que ninguém deva ser excluído desta fruição. Atentando ao facto de não ser possível banir alguém do benefício deste bem, e da distância quantitativa entre a contribuição para esse bem e o montante global das receitas fiscais, cada indivíduo sabe que a sua não contribuição não põe em causa a produção do bem, colocando-se, deste forma, numa posição em que pode tirar benefícios do bem sem contribuir para o mesmo, justificando-se assim a criminalização desta conduta, devendo no entanto atender-se aos princípios e garantias do direito penal¹¹¹.

“Tal como a conduta lesiva do património de um multimilionário não deixa de poder constituir um crime de furto, ou um crime de burla, ou um crime de abuso de confiança, também o não pagamento fraudulento ou a redução indevida de impostos não deixa de constituir um acto lesivo do património fiscal”¹¹². Este raciocínio encontra-se reforçado por várias seleções feitas pelo legislador no RGIT, particularmente no que diz respeito ao instituto da dispensa e atenuação especial da pena. Como podemos analisar, este encontra-se condicionado pelo pagamento da “prestação tributária e demais acréscimos legais” e pela restituição dos “benefícios injustificadamente obtidos”. Esta opção legislativa indica-nos que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários é o património fiscal, só assim se justifica a pertinência dada ao pagamento da prestação tributária e à restituição dos benefícios injustificadamente obtidos, concomitantemente com a restituição da verdade, acerca da situação tributária¹¹³.

¹¹¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 299-300.

¹¹² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 301.

¹¹³ COSTA, Carina Alina, “O Crime de Fraude Fiscal e as suas Consequências para o Bem Jurídico e as Funções Sociais do Estado”, Coimbra: Fundação Bissaya Barreto, 2015, pp. 97. Estabelece ainda o art.º 44.º, n.º 1 do RGIT, que se o processo for por crime relativamente ao qual se encontre explicitamente prevista na lei, a possibilidade de dispensa da pena, o Ministério Público, ouvida a Administração Tributária ou a Segurança Social e com a consonância do Juiz de Instrução, pode decidir-se pelo arquivamento do processo, se se confirmarem os pressupostos da dispensa de pena, concluindo-se, assim, que o arquivamento do processo tem como pressupostos a reposição da verdade sobre a situação tributária, a prestação tributária e os demais acréscimo legais, tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente conseguidos, *Cfr.* COSTA, Carina Alina, “O Crime de Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 98

CAPÍTULO II – AS VÁRIAS QUESTÕES TERMINOLÓGICAS: AS MODALIDADES DAS ESCOLHAS FISCAIS

Um dos principais problemas que afeta qualquer sistema fiscal é a chamada fuga aos impostos, que se consubstancia em comportamentos voluntários que são executados pelos contribuintes com vista a evitar o pagamento de um imposto ou, pelo menos, a alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável¹¹⁴. Certo é, também, que tais práticas colocam em causa a estrutura do Estado Social de Direito que corresponde ao modelo de Estado que resulta da maior parte das Constituições Europeias¹¹⁵. Na senda de Aldo Sandulli, *La lotta all'evasione fiscale rappresenta un dovere costituzionale e un impegno d'onore in una società fondata sul principio di solidarietà*¹¹⁶.

Então, comecemos precisamente pela definição de imposto¹¹⁷. A sua noção mais moderna tem como ponto de partida a célebre de Gaston Jeze: “o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos”¹¹⁸. A esta definição foram posteriormente aditados alguns ajustes, nomeadamente o facto de este deixar de ter como único objetivo a obtenção de receitas para passar, progressivamente, a ser entendido como instrumento de política económica e social¹¹⁹.

Tendo agora por consideração esta evolução, a definição de imposto apresenta-se nos seguintes moldes, de acordo com os pontos comuns que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico usa para efeitos estatísticos: “O imposto é uma prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos”¹²⁰. Vejamos, é uma

¹¹⁴ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38º, nº2 da LGT- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, in *Fiscalidade*, nº 3, julho 2000, Lisboa, pp. 41

¹¹⁵ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 42

¹¹⁶ “A luta contra toda a evasão fiscal representa um dever constitucional e um compromisso de honra numa sociedade fundada pelo princípio da solidariedade” (tradução livre do autor), *vd.* SANDULLI, Aldo, “Evasione fiscale e processo Penale (profili costituzionali)”, in: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, anno XXXVII – Parte I, Milano: Giuffrè, 1978, pp. 576

¹¹⁷ De referir que por vezes a própria legislação proporciona esta mesma definição de imposto, nomeadamente no Brasil, no Código Tributário Nacional, definindo tributo no seu artigo 3º e imposto no seu artigo 16º; assim como a Espanha, a “*Ley General Tributaria*”, define imposto no seu artigo 2º.

¹¹⁸ JEZE, Gaston, “Cours de finances publiques”, Paris: Marcel Giard, 1931, pp. 2

¹¹⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp. 17

¹²⁰ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp. 17, nota 3

prestação pecuniária, ou seja, uma prestação em dinheiro; coativa, uma característica que está inerente à própria denominação¹²¹, pretendendo-se reforçar que a obrigação é estabelecida na lei ou por força da mesma¹²²; unilateral, sendo que à prestação deste não corresponde qualquer contraprestação por parte da sua entidade beneficiária; a título definitivo, o que significa que o pagamento do mesmo, quando feito de forma correta, não atribui o direito a qualquer reembolso posterior a cargo da entidade a quem se faz a prestação; sem caráter de sanção, distinguindo-se desde logo das sanções patrimoniais, como a multa, por exemplo, não tendo, portanto, origem num facto ilícito; devido ao Estado ou outros entes públicos, o chamado elemento subjetivo desta definição; e por último, com vista à realização de fins públicos, sendo utilizado, atualmente, para a prossecução de outros objetivos além da cobertura das despesas públicas, nomeadamente as denominadas finalidades extra fiscais dos impostos¹²³. Um imposto pressupõe a existência de um facto tributário, definido como tal na lei, sendo que uma vez verificado origina a respetiva obrigação¹²⁴.

As causas e razões que levam a que os contribuintes “fujam” deste pagamento são variadas. No entanto, para que seja possível compreender corretamente a fuga aos impostos é necessário ter a consciência que qualquer medida tendente ao seu combate, seja por parte do legislador ou da administração, se opõem vários direitos, nomeadamente, o direito, do qual o contribuinte é titular, da liberdade de escolha, dentro das várias opções que o legislador põe à sua disposição; o direito à liberdade de escolha decorrente do princípio da liberdade contratual; o direito à livre determinação da sua vida como manifestação da liberdade com consagração constitucional¹²⁵. Nas eloquentes palavras de Victor Gothot, citado por Maurice Cozian, *Je ne vois rien d'autre que la liberte laissée aux citoyens par la loi civile et la Constitution de faire tout ce qui n'est pas defendu. E il n'est surement pas interdit d'eviter de se placer dans les conditions d'exigibilité d'un impot*¹²⁶. Ainda nas sendas das palavras de Maurice Cozian, *comme le bon père de famille du droit civil ou comme le*

¹²¹ Tal como acontece noutros países: em Espanha: *impuesto*; em França: *impôt*; em Itália: *imposta*.

¹²² Tal não significa necessariamente que seja indispensável usar da coercibilidade para cobrar os impostos. A cobrança será coerciva só no caso de o contribuinte não pagar voluntariamente o imposto no seu prazo devido. Neste sentido, *vd* PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp. 19

¹²³ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp. 18-22

¹²⁴ Artigo 36º, nº1 da Lei Geral Tributária.

¹²⁵ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso..”, *ob. cit.*, pp. 43

¹²⁶ “Não vejo outra forma senão a liberdade deixada aos cidadãos pelo Direito Civil e pela Constituição para fazerem tudo o que não é proibido. E certamente não é proibido evitar participar das condições de elegibilidade de um imposto”. (tradução livre do autor) *vd*. COZIAN, Maurice, “Les grands principes de la fiscalité des entreprises”, Paris: Litec, 2ª ed., 1983, pp. 23

*chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gérer la fiscalité au mieux de ses intérêts*¹²⁷.

Não será, seguramente, considerado errado afirmar que atualmente todos os Estados Modernos orientam grande parte dos seus esforços políticos e legislativos na direção da luta e combate a esta “fuga” por parte dos sujeitos passivos. De facto, e atendendo às consequências perversas que advêm dos comportamentos evasivos concretizados pelos sujeitos passivos, compreende-se que assim o seja; no entanto, é importante manter que nem todas as práticas tendentes à redução do imposto a ser liquidado, pelo sujeito passivo, representarão verdadeiros comportamentos evasivos, suscetíveis de penalização pelo nosso ordenamento fiscal¹²⁸.

A escolha fiscal tem intrínseca uma conclusão fiscal que resulta do comportamento do contribuinte no uso da sua regalia de liberdade de atuação. Esta liberdade de atuação do contribuinte está prevista, entre nós, no artigo 27.º, n.º 1, segundo o qual “*Todos têm direito à liberdade e à segurança*”; na iniciativa privada, prevista pelo artigo 61.º; a liberdade de iniciativa e de organização empresarial, prevista pelo artigo 80.º al. c) e o incentivo à atividade empresarial, previsto pelo artigo 86.º, todos da CRP¹²⁹.

Como ilustra António Martins, a lei tributária dirige-se aos contribuintes pelos factos ou com vista a factos possíveis e previsíveis só os tomando em consideração se eles ocorrerem, quando ocorrerem, e como ocorrerem, pelo que a receita tributária é uma consequência e não um fim ou condição de ação do contribuinte¹³⁰.

A própria expressão fuga aos impostos engloba diversas realidades distintas, que, caso não sejam propriamente definidas, pouca utilidade terão neste nosso contexto. Identifiquemos, assim, as várias realidades jurídicas que se apresentam para uma melhor compreensão da nossa problemática.

¹²⁷ “Como o bom pai de família do Direito Civil ou o administrador prudente e sábio do direito contabilístico, o contribuinte esclarecido deve administrar o sistema fiscal da melhor maneira possível, de acordo com os seus interesses.” (Tradução livre do autor) *vd.* COZIAN, Maurice, “Les grands principes...”, *ob. cit.*, pp. 23

¹²⁸ FERREIRA, Patrícia Sabino, “A Importância ou Influência dos Deveres do Sujeito Passivo na Relação Jurídica Tributária e a sua Relação com a Evasão Fiscal”, Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018 pp. 65

¹²⁹ FURLAN, Anderson, “Planeamento fiscal em Portugal”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 19

¹³⁰ MARTINS, António Carvalho, “Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal”, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 31 e ss

2.1. O Planeamento Fiscal

Aparenta ser uma espécie de missão impossível enunciar uma definição inequívoca e totalmente aceite e utilizada unanimemente por todos os Autores – tanto no conceito de planeamento fiscal, como da própria evasão ou elisão fiscal.

Por norma, a doutrina anglo-saxónica refere-se a *tax planning* quando alude sobre o planeamento fiscal.

Uma vez que a redução de encargos com impostos é um assunto que interessa a qualquer um dos contribuintes, estes têm a possibilidade de reduzir esses mesmos encargos de forma legal, nomeadamente através do planeamento fiscal.

São várias as designações com que nos deparamos aquando das várias definições deste comportamento em específico, nomeadamente gestão fiscal, escolhas fiscais *intra legem*, planificação fiscal ou ainda otimização fiscal. De mencionar que, para referência futura, utilizaremos o conceito de planeamento fiscal.

Muitas são as definições que a nossa doutrina enuncia. De acordo com Saldanha Sanches, o planeamento fiscal corresponde a uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”¹³¹.

Na senda de Freitas Pereira, que utiliza a terminologia de gestão fiscal, define-a como o comportamento que “consiste em minimizar os impostos a pagar (traduzindo-se em aumento do rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte. Trata-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais”¹³².

Também Campos Amorim, que se refere a um comportamento *intra legem*, esclarece que são “comportamentos que se destinam a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites

¹³¹ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional”, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 21

¹³² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade..”, *ob. cit.*, pp. 447.

da lei existente (...) Aqui, o sujeito passivo age de acordo com a lei – *secundum legem* -, não tendo por intenção de violar, direta ou indiretamente, qualquer norma legal.”¹³³ Refira-se, também, a classificação dada por Sá Gomes, que relaciona o planeamento fiscal com situações em que a economia fiscal “é, expressa ou implicitamente, querida, desejada, ou, ao menos, sugerida pelo próprio legislador fiscal”¹³⁴.

Por último, de referir ainda a exposição de Calvão da Silva, que utilizando a terminologia de planificação ou prevenção fiscal, afirma que a mesma “decorre do princípio da liberdade contratual dos indivíduos, emanação da autonomia privada e condição indispensável da realização da dignidade do ser humano”¹³⁵.

Também a jurisprudência lançou da sua própria definição, nomeadamente em Acórdão (Ac.) do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de fevereiro de 2012¹³⁶, segundo o qual:

“Procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – IRS; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – IRC; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em IRC) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo (SP) pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei”.

Desta forma, concluímos que os atos/negócios que surgem deste mesmo planeamento situam-se *intra legem*.

¹³³ AMORIM, José de Campos, “Algumas medida de combate à evasão fiscal.”, in *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 12, Porto, 2007, pp. 14

¹³⁴ GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infracção...”, *ob.cit.*, pp. 24

¹³⁵ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso”, in: *Revista da Ordem dos Advogados*, Volume II, setembro 2006, pp. 2

¹³⁶ Acórdão disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf?OpenDocument>

Na senda de Saldanha Sanches e Calvão da Silva, e em conformidade com os mesmos, consideramos que o sujeito passivo tem, efetivamente, um direito que lhe assiste, nomeadamente o direito que tem a planear a sua situação fiscal¹³⁷, acautelando, da forma que melhor lhe convier, os seus interesses económicos. Tal como afirma Calvão da Silva, o contribuinte determina, no âmbito do poder de autorregulamentação, a sua atividade tendo em consideração o fator fiscal, adotando os comportamentos que fiscalmente lhe são menos onerosos, algo que não é de todo condenável, sendo, aliás, muitas das vezes incentivado pelo próprio Estado¹³⁸.

Cogitemos, desde logo, no caso concreto das empresas. Para estas, o principal objetivo é a obtenção de lucro. Se a administração dos bens de uma empresa não se orientar de acordo com a obtenção de uma maior eficácia, reduzindo ao mínimo os custos fiscais, em prol de maiores lucros, estaremos certamente perante uma situação de má gestão¹³⁹. Lembremo-nos, como exemplo, dos benefícios fiscais concedidos às empresas que se instalem no interior do país ou ainda os benefícios fiscais que visam a contratação de mais trabalhadores jovens ou qualificados.

Portanto, “é desrazoável tomar uma decisão sem ter analisado e previsto todas as suas consequências fiscais. A gestão de famílias e das empresas é também uma gestão fiscal: previsão de impostos e escolha da via fiscalmente menos onerosa compatível com os interesses visados”¹⁴⁰

Vejamos que a própria CRP prevê normas que atribuem uma liberdade de iniciativa económica e da empresa, que apontam neste mesmo sentido¹⁴¹. Pelo que a procura pela

¹³⁷ Saldanha Sanches versa que “Os sujeitos passivos das obrigações tributárias e, em especial, as empresas (que desenvolvem uma atividade económica tendente ao lucro) têm direito ao planeamento fiscal. Este direito ao planeamento fiscal é uma consequência das falhas de neutralidade do ordenamento jurídico tributário, sendo ainda mais intenso quando um certo fato tributário tem conexão, com mais de uma ordem jurídica que pode conduzir quer a uma sobre-tributação, quer a uma sub-tributação (lícita)” *vd.* SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito...”, *ob. cit.* No mesmo sentido, também Francisco Vaz Antunes defende este direito do contribuinte “de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal”, ANTUNES, Francisco Vaz, “A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, *in* Verbo Jurídico, 2005, pp. 17

¹³⁸ Pensemos desde logo nos incentivos ao investimento em planos de poupança e reforma. *Cfr.* CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, pp. 2 e nota 3

¹³⁹ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, pp. 2

¹⁴⁰ CAMPOS, Diogo Leite e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, “Direito Tributário”, Coimbra: Almedina, 2ª ed., 2000, pp. 156

¹⁴¹ *Cfr.* Artigos 61º, 80º, al. c) e 86º da CRP

direção menos tributada ao abrigo da livre gestão do contribuinte não ergue quaisquer dúvidas quanto à sua conformidade com o ordenamento jurídico¹⁴².

No mais, indicamos, de momento, as três situações legítimas de atuação por parte do sujeito passivo, tendo em consideração o seu interesse num planeamento fiscal:

- a) As situações em que é a própria lei que permite determinados comportamentos, comportamentos esses que terão como consequência direta a diminuição/isenção dos impostos a suportar, através da criação de normas com esse objetivo. Nesta modalidade, é o próprio legislador que sugere/quer que o sujeito passivo opte pelas situações mais proveitosas a nível de carga fiscal. Como exemplo, mencionar as isenções fiscais ou as exclusões tributárias, entre outros¹⁴³;
- b) As situações em que o legislador permite que o sujeito passivo opte entre dois regimes díspares, conseqüentemente com resultados tributários distintos. Desta forma, o sujeito passivo pode optar pelo regime que melhor lhe convenha;
- c) As situações em que o contribuinte pode optar pela não concretização de certo ato, de forma a evitar o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, do imposto que lhe corresponde. Por norma, estas são as designadas situações de “evitação fiscal”¹⁴⁴.

No entanto, este direito ao planeamento fiscal não aproveita de índole ilimitada. Como tal, este direito expõe as suas determinadas restrições, restrições essas “que viabilizam a sua compatibilização com os princípios que norteiam o nosso ordenamento fiscal”¹⁴⁵. Assim, e na senda de Saldanha Sanches, é de extrema importância a distinção entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo, para se saber onde se deve dispor

¹⁴² CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, pp. 3

¹⁴³ Ana Paula Dourado adota, a este pretexto, a terminologia das lacunas legais intencionais. Para a mesma “as lacunas intencionais implicam um tratamento diferenciado de rendimentos, de património, tipos de consumo, sujeitos passivos e por isso introduzem distorções (ineficiências) e desigualdades.” A Autora caracteriza-as como uma opção de política legislativa, tendo o Parlamento o poder de criar, ou não, mais situações de lacunas legais (intencionais). Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 295

¹⁴⁴ Acerca dos comportamentos legítimos por parte do sujeito, SANTOS, Carlos dos, “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto” in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Lisboa*, n.º 38, abril-junho 2009.

¹⁴⁵ FERREIRA, Patrícia Sabino, “A Importância ou Influência...”, *ob. cit.*, pp. 68

a possibilidade de interferência administrativa e judicial na determinação das situações tributárias tal como configurados pelo contribuinte¹⁴⁶.

No entanto, é de entendimento genérico que a identificação do emprego do planeamento fiscal de forma abusiva, e logo, ilegítimo, é extremamente difícil, uma vez que se traduz na prática de atos lícitos, mas cujo resultado não é aceite pela ordem jurídica, uma vez que não vai de acordo com os princípios que alicerçam o nosso sistema fiscal, estorvando, naturalmente, ao seu combate¹⁴⁷.

Assim, o ordenamento jurídico distingue entre práticas de planeamento fiscal consideradas lícitas e práticas de planeamento fiscal consideradas abusivas (e, portanto, proibidas). Exemplo de medidas adotadas na tentativa de prevenir o chamado “planeamento fiscal agressivo” é o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que “estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”¹⁴⁸.

2.2. Elisão fiscal

No meio desta escala de classificações relativas à escolha fiscal, existe uma espécie de zona cinzenta, tratando-se de comportamentos designados de elisão fiscal. A palavra elisão deriva do latim “*Elisione*”, cujo significado remete ao efeito de ilidir, de suprir ou ainda eliminar.

A economia ou ainda a poupança fiscal, neste caso, ocorre através da realização, por parte do contribuinte, de atos ou negócios lícitos com o propósito de evitar a aplicação de certa norma fiscal, e, concludentemente a respetiva tributação¹⁴⁹. Estas situações são conhecidas na terminologia anglo-saxónica por *tax avoidance* e entre nós, com alguns conceitos diversos, nomeadamente elisão fiscal, evasão fiscal legítima, evasão comissiva

¹⁴⁶ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 21 e ss.

¹⁴⁷ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 14

¹⁴⁸ Cfr. Artigo 1º do referido Decreto-Lei. Este normativo veio criar, de uma forma essencial um dever acrescido de comunicação.

¹⁴⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 44

lícita, prevenção fiscal¹⁵⁰. Ora, adotaremos a terminologia de elisão fiscal, por considerarmos ser a que melhor designa o comportamento em causa.

A minimização de encargos fiscais atingida através da elisão fiscal advém de lacunas ou imperfeições que a lei tributária comporta. Isto porque, o legislador não pretendia que o sujeito passivo alcançasse este resultado, porém, tendo este mesmo sujeito noção das falhas existentes, procura obter um regime jurídico que lhe seja mais favorável, nunca efetivando a violação da norma fiscal.

Assim, estamos perante lacunas legais não intencionais. Começemos por enquadrar, em primeiro lugar, de forma breve, o que são lacunas legais intencionais¹⁵¹. Na senda de Ana Paula Dourado, a ausência de neutralidade fiscal devido à prossecução de finalidades extrafiscais, ou seja, benefícios fiscais concedidos a certo tipo de sujeitos, atividades ou investimentos, é concretizada através de lacunas intencionais¹⁵². As lacunas intencionais implicam um tratamento diferenciado de:

-Rendimentos: por exemplo, através da tributação de mais-valias decorrentes da alienação de quotas e da isenção das mais-valias decorrentes da alienação de ações;

-Património: por exemplo, através da tributação do património imobiliário por contraposição à não tributação de património mobiliário;

-Tipos de consumo: por exemplo, através da tributação de sacos de plásticos por contraposição da não tributação de sacos de cartão);

-Ou de sujeitos passivos; por exemplo, através da tributação em Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) de sociedades e de fundações, mas a não tributação de *trusts*¹⁵³.

No entanto, estas lacunas fazem parte de uma política legislativa, sendo que o parlamento, através de lei formal goza de uma vasta margem discricionária quanto a estas

¹⁵⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 44

¹⁵¹ Intencionais, terminologia utilizada por DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294 e ss; ou conscientes, na terminologia de SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 182-183

¹⁵² DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294

¹⁵³ Exemplos apresentados por DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294

mesmas opções legislativas¹⁵⁴. Esta discricionariedade legislativa existe dentro de limites constitucionais¹⁵⁵, do Direito Internacional¹⁵⁶ e do Direito Europeu¹⁵⁷.

De forma inversa, as lacunas não intencionais ocorrem na ausência de regulamentação legal e da exigência dessa regulamentação no ordenamento jurídico¹⁵⁸, estando inevitavelmente relacionadas com a imperfeição da linguagem jurídica, sendo, também inevitáveis¹⁵⁹. Ora, estas lacunas não resultaram de qualquer deliberação parlamentar, sendo que gozam também da proteção da reserva de lei.

Mesmo se admitirmos que o ordenamento jurídico português pretende tributar todas as manifestações de riqueza e atos de consumo, o princípio da reserva de lei fiscal veda o uso da analogia¹⁶⁰. O que significa que as lacunas não intencionais só podem ser supridas através de lei formal que as elimina e não por integração analógica. Consequentemente, este tipo de lacunas são totalmente indesejáveis num Estado de Direito, o qual assenta no pagamento de impostos de acordo com o princípio da capacidade contributiva¹⁶¹.

Ora, é precisamente deste tipo de lacunas, de situações que não foram previstas pelo legislador, que dão origem a comportamentos de elisão fiscal. A elisão nada mais é do que uma forma bastante criativa por parte do sujeito passivo, que utiliza sempre os meios legais permitidos, não praticando, em suma, qualquer ato ilícito¹⁶².

¹⁵⁴ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294

¹⁵⁵ De acordo com o princípio da capacidade contributiva, sendo que um imposto não pode violar este princípio constitucional: Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 353/2012, Processo n.º 40/12, 5 de julho de 2012, Plenário, Juiz Relator: João Cura Mariano. *Cfr.* DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294, nota 394

¹⁵⁶ Um imposto não pode ser confiscatório: Gall v. Hungary 4.11.2013, Tribunal Europeu dos Direitos do Homem e Art.º 1.º (1) do Protocolo, SS 63 e 64 da Decisão, DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294, nota 395

¹⁵⁷ Um imposto não pode violar uma Diretiva Europeia, por exemplo: Acórdão do TJUE de 8 de junho de 2000, Caso C-375/98, Ministério Público, Fazenda Pública v Epsilon Europe BV, 2000 I-04243; assim como não pode violar as liberdades fundamentais. Por exemplo, TJUE, 6 de setembro, C-38/10. Comissão vs. Portugal, 2012, EU:C:2012:521. *Cfr.* DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294, nota 396

¹⁵⁸ SOUSA, Miguel Teixeira de, “Introdução ao Direito”, Coimbra: Almedina, 1ª ed., 2012, pp. 387

¹⁵⁹ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 294

¹⁶⁰ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 295

¹⁶¹ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 295. Sobre a distinção entre lacunas não intencionais e lacunas não intencionais resultantes da conjugação de regimes de dois ou mais ordenamentos jurídicos, *vd.* DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 295 e ss.

¹⁶² AMARAL, Sónia Cristina Simões, “Evasão Lícita e Cláusula Geral Anti Abuso”, Coimbra: FEUC, 2014, pp. 19

Ora, enunciemos agora as definições que nos são apresentadas pelos vários Autores que desta matéria se ocupam¹⁶³. Calvão da Silva afirma que este fenómeno se traduz num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se consegue atingir resultado idêntico ao que esta visa/visava impedir¹⁶⁴. Desta forma, não se vê preenchida a hipótese normativa, pelo que não surge qualquer obrigação fiscal, no entanto, o resultado económico é alcançado; há claramente um contorno da lei por parte do contribuinte, que atinge efeitos equivalentes sem ser tributado ou sendo-o de forma mais favorável¹⁶⁵. De acordo com Nuno Sá Gomes, estes atos/negócios são caracterizados como *extra legem*¹⁶⁶.

De acordo com Ana Paula Dourado, estes comportamentos caracterizam-se como atos ou negócios jurídicos que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável; sendo que, a elisão ocorre porque a substância desses atos/negócios não são conformes ao espírito nem ao fim da lei¹⁶⁷. Esta não conformidade à lei equivalerá normalmente a uma não conformidade às normas de incidência ou às normas de determinação da matéria tributável¹⁶⁸.

Agora no entendimento de Gonçalo Avelãs Nunes, a escolha fiscal *extra legem* surge com o propósito de evitar o nascimento de uma relação jurídico fiscal ou instigar o surgimento de uma distinta da ambicionada pelo legislador cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável”¹⁶⁹.

No entendimento de Saldanha Sanches, este considera tal comportamento ilícito, ou nas suas palavras “ilegítimo”, quando o comportamento que visa a redução da carga fiscal contraria “princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”¹⁷⁰.

¹⁶³ Uma vez mais, percebemos que não existe na doutrina uma designação única e unânime que defina este fenómeno.

¹⁶⁴ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, pp. 3

¹⁶⁵ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, pp. 3

¹⁶⁶ GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infracção...”, *ob. cit.*, pp. 27

¹⁶⁷ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 298

¹⁶⁸ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 298

¹⁶⁹ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 43

¹⁷⁰ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 21. No seio de tal ilegitimidade, Saldanha Sanches, traça a divisão do que considera fraude fiscal e fraude à lei fiscal, a qual mencionaremos adiante.

De forma mais sugestiva, os autores de língua castelhana, na senda da doutrina italiana, referem-se à elisão fiscal como *elisión tributaria*¹⁷¹, expressão que, entre nós, poderia ser traduzida por ilusão fiscal, ou seja, o ato de iludir o credor tributário¹⁷². Ora, atendendo ao significado mais etimológico que podemos encontrar, tal significa ludibriar, através da criação ardilosa de condições para que, neste caso, a administração fiscal, à primeira vista, possa ver coisa diversa do que vislumbrariam se de mais informação dispusessem¹⁷³. Desta forma, a pretensão é evitar a aplicação da norma fiscal, impedindo o nascer da relação jurídico-tributária, com o objetivo de se obter uma vantagem patrimonial que não seria auferida se não fossem praticados atos ou celebrados negócios jurídicos com o objetivo de contornar a *voluntas legis*¹⁷⁴. Vantagem patrimonial que, por isso, se deve considerar por imerecida. Acontece que, através da gestão criteriosa, e formalmente lícita, diga-se, dos meios negociais disponíveis, têm os mais informados a contingência de escapar às normas de incidência, eximindo-se, assim, ao facto tributário¹⁷⁵.

Quanto à questão relativa à decisão por parte do contribuinte, de cumprir as suas obrigações ou elidir-se das mesmas, Gonçalo Avelãs Nunes alerta para o papel do Estado na sociedade e perante quem este se apresenta forte, realçando que a privação de equidade, igualdade fiscal e justiça fiscal prejudicam bastante o cumprimento¹⁷⁶.

O combate a esquemas que se socorram desta área de atuação é efetuado através da própria construção e interpretação das normas fiscais, presunções legais de rendimentos e utilização de métodos indiretos, cláusula geral anti abuso (CGAA) (prevista entre nós no artigo 38.º, n.º 2 da LGT), normas especiais anti abuso e através do dever de comunicação e troca de informações¹⁷⁷.

Acreditamos ser um ponto essencial distinguir este conceito do conceito de evasão fiscal. É tão só necessária uma breve leitura pelas várias obras que aludem a este tema, para

¹⁷¹ ROSEMBUJ, Tulio, “El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario”, 2ª ed., Marcial Pons, 1999, pp. 94 e ss.

¹⁷² POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 26

¹⁷³ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 26

¹⁷⁴ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 26

¹⁷⁵ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 27

¹⁷⁶ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “O planeamento fiscal, a elisão fiscal e a evasão fiscal – a liberdade das pessoas, da gestão das empresas e o combate à evasão fiscal – um difícil e nem sempre linear caminho percorrido e a percorrer”, in *Conferência A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*, Aveiro, 12 de Abril de 2013

¹⁷⁷ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 45-46

que se crie em nós um sentimento de confusão e amálgama quanto a estes dois conceitos. Muitas são as ocasiões em que os conceitos de planeamento fiscal ilegítimo/abusivo, elisão fiscal e evasão fiscal são usados com o mesmo significado.

Na senda de Saldanha Sanches¹⁷⁸, reconhecemos ser de extrema importância distinguir a elisão da evasão fiscal, por acreditarmos estar perante fenómenos efetivamente distintos. Em nada se confunde esta escolha fiscal *extra legem* do contribuinte com a escolha fiscal *contra legem*. Enquanto nesta última, o contribuinte, através de meios ilícitos, elimina ou diminui o pagamento do imposto, já na escolha fiscal *extra legem* os meios utilizados tendo em vista a poupança fiscal não são, em si mesmo, ilícitos¹⁷⁹. Há ainda que ponderar qual o momento em que se dá a utilização desses meios, ou seja, saber se o agente atua, violando a lei fiscal, depois de verificado o pressuposto de incidência fiscal ou, diferentemente, se procura prevenir, evitar, impedir, através de forma jurídica alternativa, a realização do pressuposto de incidência¹⁸⁰.

Nas palavras de Fernando Rocha Andrade, “a elisão fiscal será o comportamento, motivado por razões fiscais, de escolha de um «revestimento» jurídico que, para uma mesma realidade ou operação económica, permite a maior poupança fiscal. Pressupõe-se aqui, portanto, a comparação entre uma situação hipotética – a configuração jurídica do ato que corresponderia ao comportamento racional do agente económico na ausência do imposto – e a configuração efetivamente empregue”¹⁸¹. Consideramos ser este o ponto nevrálgico da distinção entre os dois conceitos, uma vez na elisão fiscal, o contribuinte, através de engenhos que encontra e executa dentro das possibilidades presentes na lei fiscal, não chega sequer a criar o nascimento de uma obrigação fiscal, pelo que não é suscetível de preencher qualquer hipótese normativa que vise evitar/proibir a obtenção deste resultado. De forma diversa, na hipótese da evasão fiscal já se deu a incidência fiscal, ou seja, o objetivo é ultrapassar essa mesma incidência e as consequências que advêm da mesma. “Na *tax*

¹⁷⁸ SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito...”, *ob. cit.*, pp. 154-15, sobre a diferenciação entre a Fraude Fiscal e a Fraude à Lei falaremos adiante.

¹⁷⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 44

¹⁸⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 44

¹⁸¹ ROCHA ANDRADE, Fernando, “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros de Empresa”, in *Boletim Ciências Económicas*, Vol. XLV, 2002, pp. 75

avoidance procura-se não entrar na relação jurídica tributária, na *tax evasion* procura-se sair dela”¹⁸².

Surge agora a *vexata quaestio* da legitimidade de limitação das escolhas fiscais *extra legem* pois existe uma clara contraposição entre a liberdade de atuação económica do contribuinte ao princípio da igualdade e os fins prosseguidos pelo Estado Social.

O princípio constitucional do Estado Social concede ao Estado uma tarefa social cuja expressão é visível no artigo 9.º al. d) de acordo com o qual incumbe ao Estado: “Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”.

Entrecorre deste princípio a ideia do Estado enquanto protetor de direitos, liberdades e garantias, bem como, a sua legitimidade de interferência social de forma a atenuar as dissemelhanças económicas, sociais e culturais condensando a própria noção do princípio do Estado de direito material, com igual acolhimento constitucional¹⁸³. Ora, a fiscalidade não é alheia à consagração constitucional do princípio de Estado Social porquanto o suporte financeiro do Estado, ainda que na sua vertente social, cabe ao Estado Fiscal¹⁸⁴.

Sendo o sistema fiscal o conhecido suporte financeiro do Estado, parece ter-se entendido que é o mesmo legítimo para aumentar a carga fiscal, uma vez que é necessário fazer faces às cada vez mais despesas com as funções sociais do Estado¹⁸⁵.

Ainda que se defenda que o princípio da redistribuição de riqueza surtido através do princípio da capacidade contributiva é insuficiente para justificar o dever de contribuir e a sua medida, atente-se que o dever de contribuir é uma pressuposição do sistema fiscal constitucionalmente plasmado e, como tal, “decorrente da natureza social das pessoas

¹⁸² XAVIER, Alberto, “O negócio indireto em direito fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, 1971, Lisboa, pp. 11

¹⁸³ *Cfr.* NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Coimbra: Almedina, 1998, pp. 573-575

¹⁸⁴ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro”, Coimbra: FDUC, 2015, pp. 11

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar...”, *ob. cit.*, pp. 575-576

humanas que se constituem em sociedade política para a realização integral da coletividade e das pessoas por que ela se forma”¹⁸⁶.

No entanto, o ponto fulcral aqui deixa de ser a legitimidade destas preferências fiscais, pois é patente que certas escolhas podem colocar em causa o equilíbrio entre os princípios constitucionais *supramencionados*¹⁸⁷. A questão é que a lei fiscal é uma lei incompleta, na medida em que não regula todas e quaisquer situações que possam ter relevância fiscal, facto que resulta da própria natureza do direito fiscal, enquanto “direito de sobreposição”¹⁸⁸. E, se outros ramos do direito podem suprir o carácter imperfeito da lei através das regras de direito convenientemente interpretadas ou aplicadas analogicamente, esta possibilidade tende a ser afastada no direito fiscal, em cumprimento dos princípios constitucionais da legalidade, com os seus corolários da tipicidade e da proibição da aplicação analógica das leis fiscais bem como da segurança jurídica¹⁸⁹.

Desta forma, se estas escolhas são efetivamente *extra legem*, não se encontram devidamente tipificadas para que o homem médio tenha conhecimento de que o seu comportamento pode ser considerado abusivo. “Neste sentido, a limitação das escolhas deste espaço deve ser efetuada com um procedimento que respeite ao máximo os direitos constitucionalmente plasmados do contribuinte, com a abertura e diálogo e sem qualquer intenção persecutória”¹⁹⁰.

Debrucemo-nos, agora, de forma breve, na natureza jurídica da elisão. Esclarecer qual a natureza jurídica dos mecanismos que são utilizados para obter esta elisão fiscal não deixa de ser crucial para que a esta seja bem entendida. Ora, os negócios realizados serão negócios fiscalmente menos onerosos, uma vez que não são tributados, ou são no em menor valor.

A demarcação da natureza jurídica desses negócios tem sido objeto de discussão na doutrina, tendo sido expostas várias teses, as quais analisaremos agora.

¹⁸⁶ MARTINS, António Carvalho, “Simulação na lei geral tributária...”, *ob. cit.*, pp. 47 e ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 12

¹⁸⁷ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 12

¹⁸⁸ XAVIER, Alberto, “O negócio indireto...”, *ob. cit.*, pp. 8

¹⁸⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 46

¹⁹⁰ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 13

2.3.1. A simulação

Quanto ao instituto da simulação, este será objeto de uma mais escrutinada análise no capítulo subsequente, no entanto, referir desde já que estamos perante uma simulação quando as partes, mediante acordo nesse sentido, de modo consciente e intencionado, projetam uma declaração negocial que não corresponde à sua vontade real e efetiva, com o objetivo último de prejudicar outrem (*animus nocendi*) ou, pelo menos, de enganar terceiros (*animus decipiendi*)¹⁹¹. Desta noção de simulação decorrem três elementos que a doutrina¹⁹², de forma unânime, considera que a constituem:

- a divergência entre a vontade real e a vontade declarada;
- o acordo simulatório;
- a intenção de enganar terceiros (*animus decipiendi*)¹⁹³.

A simulação será relativa se as partes celebraram um determinado negócio jurídico, tendo, no entanto, a intenção de celebrar outro, distinto do primeiro¹⁹⁴.

Fiscalmente, o objetivo será liquidar menos ou até mesmo nenhum imposto. Neste campo, a simulação está prevista no artigo 39º da LGT, dispondo que “Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”. Assim, a nulidade recai somente sobre o negócio simulado, desde que se encontrem preenchidos os elementos supramencionados, da validade do negócio dissimulado¹⁹⁵.

Esta simulação pode ainda ser absoluta¹⁹⁶, em que as partes celebram um contrato jurídico quando, na realidade, não querem celebrar qualquer negócio¹⁹⁷. Geralmente, é utilizada nos casos de consecução de benefícios, ou vantagens fiscais, através da conceção

¹⁹¹ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Universidade do Minho: Escola de Direito, 2017, pp. 23

¹⁹² Vide CORDEIRO, António Menezes, “Tratado de direito civil português”, vol. I - parte geral, Tomo I, Almedina, 1999, pp. 555

¹⁹³ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 113

¹⁹⁴ Aqui, o negócio “*colorem habet substantian vero alteram*”, POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 114

¹⁹⁵ SANTOS JUSTO, António, “Introdução ao estudo do direito”, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp.

¹⁹⁶ Acerca desta, vide ROSEMBUJ, Tulio “El fraude de Ley...”, *ob. cit.*, pp. 234 e ss.; XAVIER, Alberto, “Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva”, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 53 e ss

¹⁹⁷ Aqui, o negócio “*colorem habet vero nullam*”, POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 114

de uma falsa aparência que atesta os pressupostos da norma atributiva. Aqui suscita-se a dúvida de qual será o tratamento a conferir pois, não existe realidade subjacente à simulação¹⁹⁸.

Relativamente à natureza jurídica do meio utilizado, consideremos a posição de Plattner na Alemanha e de Amorós em Espanha, evidenciando que estamos perante um negócio simulado quando as partes, com o desígnio de atenuar a carga fiscal, falseariam o verdadeiro facto tributário revelando outro não correspondente à realidade. Deste modo, a divergência entre a vontade real das partes, o facto que se pretende encobrir, e a vontade declarada, estabeleceriam a respetiva estrutura, dividida em dois elementos essenciais: divergência - absoluta ou relativa - e a intenção das partes na subtração ao imposto, provocando perdas ao Fisco¹⁹⁹.

Todavia remeter os negócios fiscalmente menos onerosos a negócios simulados mereceu críticas várias. Isto porque, tais negócios são efetivamente pretendidos e realizados pelas partes, embora possam ocultar o seu intuito e este coincidir com o resultado ambicionado nos negócios simulados (redução ou exclusão da carga fiscal); diferentemente os negócios simulados não são realmente pretendidos pelas partes, são meras aparências ou ficções criadas para encobrir a verdadeira realidade, o negócio verdadeiramente pretendido²⁰⁰. Logo, se houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com o desígnio de enganar o Fisco, estamos já no âmbito da evasão fiscal e não da elisão fiscal²⁰¹.

Na prática, os negócios sem substância económica real, concretizados com o exclusivo intento de obter uma vantagem fiscal, são muitas vezes encaixilhados no conceito de simulação²⁰². Todavia, não os devemos reconduzir a negócios simulados, uma vez que, neste caso temos um negócio realmente ambicionado e concluído pelas partes, em ordem a alcançar efeitos económicos análogos àqueles que seriam praticáveis através de outros negócios fiscalmente mais onerosos: poderão questionar-se as razões que levaram à

¹⁹⁸ MENEZES LEITÃO, Luís, “A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir e evasão fiscal internacional: o decreto lei nº 37/95, de 14 de fevereiro”, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377 1995, pp.

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto Pinheiro, “Manual de direito fiscal”, Lisboa: Almedina, V. 1, 1981, pp.

²⁰⁰ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade”, Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa, 2014, pp. 41

²⁰¹ LEITE DE CAMPOS, Diogo, “Simulação dos negócios jurídicos” In: *Problemas fundamentais do direito tributário*, Lisboa: Vislis Editores, 1999

²⁰² CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

celebração daquele, mas não o facto de ele ser cumprido na sua plenitude, porque a vontade real das partes o determina; já nos negócios simulados, a vontade diverge da declaração, não podendo por isso confundir-se com situações de uma vontade real fundamentalmente ditada por finalidades fiscais²⁰³.

O núcleo será a distinção entre a motivação de um negócio realmente querido e a vontade real da celebração do negócio, a qual não existe na simulação²⁰⁴. Naturalmente, quando não verificamos qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada, não podemos falar em simulação²⁰⁵.

Todavia, mesmo nas situações de simulação podemos não desenredar uma verdadeira elisão. No caso de a simulação ser punida, autónoma e diretamente, pela via fiscal, não há elisão fiscal mas sim infração fiscal²⁰⁶.

Concluimos, assim, no sentido de que esta tese do negócio simulado como qualificação jurídica do negócio jurídico menos oneroso merce uma oposição generalizada por parte da doutrina. Apesar de ser perceptível a confusão e confundibilidade dos institutos da simulação e da elisão, dificilmente conseguimos defender tal tese, em virtude de todos os argumentos *supramencionados*²⁰⁷.

2.3.2. Fraude à Lei

A tese do negócio em fraude à lei sustenta que o negócio fiscalmente menos oneroso é um negócio praticado em fraude à lei²⁰⁸. Assim sendo, o contribuinte, com o propósito de diminuir ou mesmo eliminar a tributação, pratica atos jurídicos que resultam em ações

²⁰³ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²⁰⁴ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*. Neste sentido pronuncia-se a melhor doutrina. Ver, por exemplo, ROSEMBUJ, Tulio “El fraude de Ley...”, *ob. cit.*, pp. 293 e ss. Na sua esteira, entre nós e mais recentemente, *vd.* COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua compreensão”, Coimbra: Almedina, 2004, pp. 85 e ss.

²⁰⁵ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²⁰⁶ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 40

²⁰⁷ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 42

²⁰⁸ Para uma profunda análise deste instituto, *vd.* CORDEIRO, António Menezes, “Teoria geral do direito civil” Coimbra: Almedina, 1987; CORDEIRO, António Menezes, “Notas breves sobre a fraude á lei”, *in: Estudos por ocasião do XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993; e MENDES, João de Castro, “Teoria Geral do Direito Civil”, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1998

contrárias a uma determinada norma jurídica, mas apoiadas numa outra norma com uma finalidade distinta. Tal conceito supõe uma dualidade de normas jurídicas, particularmente a norma fraudada, que originou o pressuposto da obrigação tributária e a norma de encobrimento.²⁰⁹

A fraude à lei encontra o seu primórdio no direito romano, sendo muitas vezes reconduzida na sua inicial conceção, aos brocardos latinos constantes do Digesto:

Contra legem fait quid id facit quod lex prohibet, in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit, este atribuído a Paulus e traduzido da seguinte forma: “Age contra a lei aquele que fez aquilo que a lei proíbe, age em fraude à lei aquele que evita o comando dela respeitando as palavras da lei.”²¹⁰

Fraus enim legi fit, quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit., este segundo atribuído a *Ulpianus*, traduzido da seguinte forma: “Realiza-se fraude à lei quando se faz o que a lei não queria que se fizesse, mas não proibiu”²¹¹.

Como ensina Manuel de Andrade, “são negócios contra a lei os que ofendem aberta ou declaradamente uma proibição legal; são negócios em fraude à lei (...) aqueles que procuram contornar ou circunvir uma proibição legal, tentando chegar ao mesmo resultado por caminhos diversos dos que a lei designadamente previu e proibiu—aqueles que por essa forma pretendem burlar a lei”²¹².

Sem desenvolver em excesso o assunto, por não ser esse o nosso objetivo do estudo, de referir que existem duas orientações doutrinárias: a tese objetiva e a subjetiva. Na primeira, basta que haja violação indireta para que objetivamente ocorra a fraude à lei; já na segunda, a violação é indireta, sendo o objetivo a fraude à lei e decorre da intenção de fraudar a lei, ou seja, do elemento subjetivo. A teoria objetiva é aquela que colhe uma opinião mais favorável²¹³.

²⁰⁹ MENEZES LEITÃO, Luís, “Evasão e fraude fiscal internacional”, *In Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1999

²¹⁰ MENDES, João de Castro, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 42

²¹¹ CORDEIRO, António Menezes, “Notas breves sobre...”, *ob. cit.*, pp. 57

²¹² ANDRADE, Manuel Augusto Domingues, “Teoria Geral da Relação Jurídica”, vol. II, Coimbra: Almedina, 1992, pp. 337

²¹³ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 49. Para maior aprofundamento, *vide* ANDRADE, Manuel Augusto Domingues, “Teoria geral...”, *ob. cit.* e TABOADA, Palao, “El Fraude a la Ley en Derecho Tributario”, *in Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, n.º 63, 1966, pp. 677-695

Ora, o que se sucede é que a ilicitude emerge do resultado, uma vez que se alcança algo que o direito proíbe, e não dos meios, pois estes são toleráveis. Não se atua, portanto, abertamente contra o prescrito na lei, antes se ladeia esta, atingindo-se os efeitos que pretende impedir²¹⁴. Neste sentido afirma-se que a fraude à lei surgirá com a prossecução de um resultado económico, por meios jurídicos distintos dos habituais, indagando alcançar fins distintos dos comuns. Fins, esses, que não estão tributados ou que estão em medida mais reduzida do que os previstos nas normas fiscais que se querem fraudar. Assim, poder-se-á dizer que a essência da fraude à lei tributária compreende a obtenção dos mesmos resultados económicos que a norma ludibriada proporia tributar, amparando-se noutros ditames com finalidades idênticas²¹⁵.

Por outras palavras, contornar a lei fiscal é somente um caso particular da questão mais ampla: contornar a lei²¹⁶. Assim, a fraude à lei fiscal não é mais do que uma mera concretização do instituto geral da fraude à lei²¹⁷.

Epitomando, tal tese não pode colher por via de duas razões: a primeira, que tem que ver com os elementos base da mesma, nomeadamente, a norma defraudada, a norma instrumento, a atividade fraudulenta e o intuito fraudulento; na fraude à lei fiscal, na maioria das vezes, esta é corporalizada sem norma de cobertura, tendo em conta, precisamente, o vazio legal que acaba por permitir a não tributação²¹⁸. Desta forma, apenas ocorre fraude quando se verifica “um elemento adicional, o designado elemento normativo, segundo o qual é fulcral que o resultado alcançado seja contrário o fim das normas elididas”²¹⁹. A segunda razão tem que ver com o intuito fraudulento, uma vez que fazer prova desta sua efetiva existência revela-se um processo complexo. Martins sugere, neste sentido, que “a prova do fim fiscal deve partir de uma presunção cuja ilação assente em elementos de facto objectivos:

²¹⁴ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²¹⁵ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 49

²¹⁶ SANCHES, J. L. Saldanha, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, *in: Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, 2000

²¹⁷ Em Espanha, aquando da vigência da anterior Lei Geral Tributária, discutia-se se o artigo 24.º consagrava a categoria da fraude à lei da Teoria Geral do Direito Civil, ou um instituto específico do domínio fiscal, *cf.* NOVOA, César García, “La clausula anti-elusiva en la nueva Ley General Tributaria”, Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 85 e ss.

²¹⁸ XAVIER, Alberto, “A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal”, *in: Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano VI, N.º 23, jan./mar. 1973, pp. 259

²¹⁹ MARTINS, Alexandra Coelho, “A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de IVA”, Coimbra: Almedina, 2007, pp. 59

ficando evidenciados os factos que demonstrem manifestamente a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte”²²⁰.

Assim, nesta teoria, estamos perante uma posição substancialmente análoga à do indivíduo que, para não violar determinada proibição legal de doar, efetua uma venda por preço irrisório, sendo a única diferença o facto de não falarmos já de direito fiscal, mas direito civil²²¹.

A consequência no domínio tributário será a desconsideração do ato fraudulento e a aplicação do regime tributário da norma defraudada, pois, como defende Saldanha Sanches, “aqui, o que está em causa é conseguir mediante o processo de aplicação da lei fiscal uma justa distribuição dos encargos tributários”²²².

2.3.3. Abuso do Direito

Esta tese considera que o negócio fiscalmente menos oneroso é um negócio realizado em abuso de direito, conforme dispõe o artigo 334º do Código Civil (CC). Neste caso, o contribuinte abusaria da liberdade de seleção do tipo negocial que o ordenamento jurídico consagra, utilizando tal liberdade para evadir-se às suas obrigações tributárias, existindo assim, um verdadeiro abuso de direito²²³.

Este instituto do abuso do direito determina a ilegitimidade do exercício de um direito subjetivo quando daí advém uma violação evidente dos ditames da boa fé, dos bons costumes e dos limites decorrentes da função económica e social do direito. Pretende-se, portanto, punir as práticas abusivas, das condutas formalmente respeitadoras dos limites de um direito subjetivo, mas que consistem ofensa grosseira ao conjunto de regras familiares e deontológicas (*boni mores*), às exigências de boa fé e ao fim social ou económico desse direito, a descobrir por interpretação²²⁴. Este instituto constitui assim uma válvula de respiração do valor da justiça, ou, como instrui Menezes Cordeiro, “é um excelente remédio

²²⁰ MARTINS, Alexandra Coelho, “A admissibilidade...”, *ob. cit.*, pp. 60

²²¹ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²²² SANCHES, J. L. Saldanha, “Abuso de direito...”, *ob. cit.*, pp. 20

²²³ AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, “A elisão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 42

²²⁴ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

para garantir a supremacia do sistema jurídico e da Ciência do Direito sobre os infortúnios do legislador e sobre as habilidades das partes”²²⁵.

Contudo, tal instituto não pode ser utilizado de forma inadvertida, possuindo mesmo um carácter excepcional, sendo usado apenas quando estivermos diante de patentes violações dos valores fundamentais reinantes numa dada comunidade, sob pena de se pôr em causa o essencial valor da segurança jurídica, o que determinaria injustiças maiores²²⁶.

Maria Fernanda Negreiros adota esta tese para enquadrar o fenómeno da elisão fiscal²²⁷, à semelhança de Bacelar Gouveia, conforme o próprio admite: “Maria Fernanda Trigo de Negreiros defendeu a teoria do abuso do direito (...). A nossa posição, apesar de assentar no mesmo instituto, tem itinerário e resultado diferentes”²²⁸.

De acordo com esta tese, a liberdade contratual consiste num direito subjetivo de qualquer cidadão, podendo o contribuinte, em exercício deste, usufruir da vasta gama de tipos contratuais ou outras formas contratuais atípicas, que melhor satisfaçam as suas necessidades no âmbito das suas pretensões diárias. Ou seja, partindo da existência do princípio da tipicidade no direito fiscal, considerava-se que fora da área tipológica o particular seria livre de atuar. Contudo, a liberdade do contribuinte teria limites, entre os quais, a não ofensa dos interesses do Fisco.²²⁹

Assim, este “direito” da escolha mais conveniente seria abusivo quando se concretizasse em esquemas anormais de que decorram lesões de interesses fiscais do Estado. A este respeito, Maria Fernanda Negreiros²³⁰ indicava uma indemnização para estes casos, enquanto Bacelar de Gouveia considerava a situação elisiva como regularmente tributável, recusando aquela solução por pouco compatível com a natureza do problema²³¹.

²²⁵ CORDEIRO, António Menezes, “Tratado de direito...”, *ob. cit.*, pp. 197

²²⁶ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²²⁷ TRIGO DE NEGREIROS, Maria Fernanda, “A «evasão» legítima e o abuso do direito no sistema jurídico português”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 151, 1971.

²²⁸ BACELAR DE GOUVEIA, Jorge, “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 373, 1994, pp. 41. Ambos os autores defendiam a teoria do abuso do direito enquanto meio de combate à evasão fiscal, não enquadrando o instituto como um mecanismo possível de elisão. Contudo, as críticas àquela tese são as mesmas.

²²⁹ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²³⁰ TRIGO DE NEGREIROS, Maria Fernanda, “A «evasão» legítima...”, *ob. cit.*. Esta indemnização seria calculada conforme um critério de diferença – diferença entre a situação criada pela conduta antijurídica e a que se verificaria se esta não tivesse sido correta - e para medida da qual, interviria a lei defraudada. Desta forma, indicava uma sanção de indemnização nos termos gerais da responsabilidade civil por factos ilícitos.

²³¹ BACELAR DE GOUVEIA, Jorge, “A evasão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 41

A consideração da natureza jurídica da elisão fiscal como abuso de direito gera dificuldades. Desde logo, é impossível admitir um interesse tributário geral, para lá dos termos em que se tipificam as situações de imposto, dado que o método de descrição dos impostos é tipológico e não generalizante; tornando problemático aferir, em concreto, uma finalidade tributária fora dos impostos previstos²³².

Também Menezes Leitão se opõe a esta teoria, asseverando que para a aplicação do instituto do abuso de direito tem de haver um direito que se abuse, expondo sucintamente que, nesta situação não verificamos a utilização de qualquer direito subjetivo, mas sim uma liberdade de escolha dos tipos negociais, permissão normativa genérica que não é suscetível de abuso²³³.

De igual forma afirma Alberto Xavier, reiterando o facto de não constituírem situações de abuso de direito uma vez que estamos perante uma esfera de liberdade do particular, na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses.²³⁴ Calvão da Silva acrescenta ainda que o que existe é uma liberdade de opção do contribuinte pelas opções fiscais mais proveitosas, pelo que a teoria do abuso é inadequável; e que, por outro lado, traduzindo-se o abuso do direito numa violação indireta do ordenamento jurídico, a sua configuração não andarà longe de uma modalidade de fraude à lei²³⁵.

Ora, tal tese implica que, em primeiro lugar, o contribuinte não conseguiria justificar a atuação do Fisco; não seria capaz de prever quando seria tributado, uma vez que seria sempre uma incógnita saber se ultrapassara a barreira do exercício inadmissível do direito; por fim, a questão do valor, uma vez que a norma de tributação seria sempre indefinida e a determinação do montante indemnizatório uma verdadeira atividade de criação jurídica por parte do aplicador da lei. Tudo isto, em termos totalmente inadmissíveis, face aos princípios da reserva formal, segurança jurídica e mesmo da capacidade contributiva²³⁶.

²³² XAVIER, Alberto Pinheiro, “Manual de direito...”, *ob. cit.*, pp.

²³³ MENEZES LEITÃO, Luís, “A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal”, *in Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina., 1999 pp.

²³⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro, “Manual de direito...”, *ob. cit.*, pp.

²³⁵ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²³⁶ CORDEIRO, António Menezes, “Da boa-fé no direito civil” 4.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2011

Partilhamos da opinião de Calvão da Silva, afirmando que a doutrina do abuso de formas ou configurações jurídicas mais não é do que uma mera execução da doutrina do abuso do direito, e, nesse sentido, suscetível de ser integrado nos quadros da fraude à lei²³⁷.

Por fim, e após análise das diversas teorias que explicam a natureza da elisão fiscal, verifica-se que nenhuma delas é exclusivamente satisfatória²³⁸.

2.3. A Evasão Fiscal

Na linguagem corrente, as expressões da fraude e evasão fiscal são, não raras vezes, utilizadas como expressões sinónimas, no sentido de um menor pagamento de impostos que em condições normais seriam devidos²³⁹. No entanto, acreditamos que o seu tratamento igualitário deve ser evitado.

O ilícito fiscal não se confunde, nem pode, com a infração fiscal²⁴⁰. Com efeito, é frequente fazer corresponder a infração fiscal aos comportamentos sancionados pelo legislador com penas ou contraordenações administrativas. Neste sentido, a infração fiscal coincide com os crimes fiscais e com as contraordenações fiscais²⁴¹. No entanto, à ilicitude fiscal, enquanto qualidade do ato/negócio jurídico que viola diretamente um comando legal e, portanto, ofensivo de uma norma/dever imposto por norma fiscal, pode corresponder uma sanção de natureza não criminal ou administrativa, mas civil²⁴².

“Daí, é natural que a desobediência às normas jurídicas ofereça uma variedade de graus, diretamente ligada à escala do que seja o interesse social, desde a inobservância

²³⁷ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*

²³⁸ BACELAR DE GOUVEIA, Jorge, “A evasão fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 44

²³⁹ ARSÉNIO, Ana Rita Vargas, “Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura”, Lisboa: Business & Economics School, 2017, pp. 22

²⁴⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 46. Ainda na senda da Autora, os comportamentos que o legislador classifica como infrações fiscais são aquelas mais graves do ponto de vista da ilicitude e, dessa forma, sancionados com penas ou contraordenações, pp. 50

²⁴¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 49

²⁴² TORRES, Manuel Anselmo, “A simulação na lei geral tributária”, *in Revista da Banca*, n.º 47, janeiro – junho 1999, pp. 33 e ss. Como exemplo, mencionar a ineficácia ou a anulação de atos/negócios jurídicos.

mínima, estática, do cumprimento de um dever, à provocada ofensa do objeto de uma norma criadora de um dever primordial na ordem tributária”²⁴³.

Há quem distinga evasão fiscal em sentido estrito, preenchida pelas infrações fiscais e, evasão fiscal em sentido amplo, relativa à desobediência ou violação da norma fiscal e correspondente sanção penal, administrativa ou meramente civil²⁴⁴. A primeira definição constituiria a verdadeira e própria evasão fiscal, que a doutrina anglo-saxónica designa por *tax evasion*.

Abílio Morgado afirma que o que está em causa na evasão fiscal não é um problema de licitude ou de ilicitude, mas rigorosamente a descoberta de um processo metodológico que possibilite abranger a conduta do contribuinte (sempre lícita) pela incidência fiscal e, assim, sujeitá-la à obrigação fiscal; afirmar que que na evasão fiscal o particular está dentro ou fora dessa obrigação é pressupor o problema resolvido²⁴⁵.

Já Miguel Viegas entende que a evasão representa uma situação muito particular da elisão fiscal, na qual existe uma deslocalização patrimonial da empresa para que os rendimentos gerados por este ativo sejam declarados em territórios de baixa tributação²⁴⁶. Tal definição parece-nos formulada tendo em vista os comportamentos fiscais que as empresas multinacionais adotam, na tentativa de legitimar a fuga aos impostos, por objetivo de uma maximização do lucro do acionista²⁴⁷.

Diogo Leite Campos considera que a evasão fiscal não é necessariamente ilegal, mas sim uma situação extralegal, não permitida pela lei fiscal, mas também não proibida expressamente por ela, situando-se entre a zona autorizada legalmente e a zona proibida legalmente e justificada pelo princípio da liberdade de gestão fiscal. Esta zona proibida, no sentido de violação da lei fiscal, corresponde, segundo o autor à fraude fiscal, determinada pelo princípio da legalidade²⁴⁸.

²⁴³ CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, “Contributos para o estudo do novo direito infracional tributário”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 40, 2002, pp. 54

²⁴⁴ GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infracção...”, *ob. cit.*, pp. 26

²⁴⁵ XAVIER, Alberto, “O negócio indireto...”, *ob. cit.*, pp. 10 e ss.

²⁴⁶ VIEGAS, Manuel, “A fraude e a evasão fiscal na União Europeia: do “LuxLeaks” aos “Panamá Papers””, Porto: Vida Económica, 2018, pp. 54

²⁴⁷ VIEGAS, Manuel, “A fraude...”, *ob. cit.*, pp. 29

²⁴⁸ CAMPOS, Diogo Leite, “Evasão fiscal, fraude fiscal, e prevenção fiscal.” In: *Problemas fundamentais do direito tributário*, *ob. cit*

Por último, para Vasco Moura Ramos a evasão fiscal, enquanto prática de atos ilícitos pelo contribuinte com o intuito de não cumprimento das suas obrigações fiscais, estaria referida à prática de crimes ou contraordenações fiscais²⁴⁹.

Ora, cremos que as situações de evasão fiscal constituem ilícitos, podendo constituir infrações administrativas ou criminais, estando sujeitas a sanções específicas em cada ordenamento²⁵⁰. As infrações fiscais têm de estar tipificadas em lei formal (art. 165.º, n.º 1, al.s c) e d), e n.º 2, da CRP). Desta forma, o conceito de evasão fiscal abrange, assim, todos os diferentes tipo de infrações, ou seja, tanto crimes como contraordenações²⁵¹.

A legislação fiscal nacional e da União Europeia utilizam frequentemente o termo evasão fiscal para designar situações de elisão ou abuso fiscal e o termo fraude fiscal para designar situações de infrações fiscais. Todavia, a fraude fiscal constitui um tipo legal de infração fiscal, e não uma categoria abrangente dos diferentes tipos de infrações tributárias²⁵².

A evasão procura, depois de se ter verificado o pressuposto de facto de um imposto, e de que depende a constituição de uma relação jurídico-tributária, furtar-se ao cumprimento da obrigação decorrente desse preenchimento²⁵³. No entanto, é necessária uma aclaração no que diz respeito a tal aceção. A título de exemplo, o não pagamento voluntário do imposto não configura automaticamente uma situação de evasão fiscal. Esta só ocorrerá de forma genuína se, depois de verificado o facto tributário, se registar um comportamento ilegal que visa a não satisfação de um tributo já devido, através de caminhos ínvios²⁵⁴.

A evasão fiscal constituirá, então, no resultado de uma ação ou omissão jurídico-fiscal, especialmente ardilosa, dirigida à obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se por ela, que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou até mesmo retardá-lo²⁵⁵. Parece-nos que, neste caso, o ponto nevrálgico é, novamente, o do nascimento ou não de uma obrigação fiscal. Neste caso,

²⁴⁹ MOURA, Vasco Moura, “Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português”, in *Boletim da Faculdade de Direito: Universidade de Coimbra*, V. 77, 2001, pp. 691

²⁵⁰ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 298

²⁵¹ DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 298

²⁵² DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 298

²⁵³ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 28

²⁵⁴ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 29

²⁵⁵ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 29

ela chega a nascer, no entanto, é depois de já criada tal obrigação que o contribuinte vai obter forma(s) de a evitar.

2.4. A Fraude Fiscal

Concentremo-nos, agora, na compreensão da norma presente no artigo 103.º do RGIT, a fraude fiscal.

Ora, o RGIT foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho²⁵⁶, entrando em vigor no posterior dia 5 de julho de 2001. Tal normativo aplica-se às infrações relativas aos regimes aduaneiros e às infrações fiscais, quer preencham tipos legais de crimes ou então tipos legais de contraordenações²⁵⁷. Este regime consagra o denominado Direito Penal Fiscal em sentido amplo, sendo composto por infrações penais, integrantes do direito penal secundário, e por infrações contraordenacionais que pertencem ao direito penal administrativo, o direito contraordenacional²⁵⁸. Citando Susana Aires de Sousa, o RGIT ocupa-se dos crimes tributários comuns, crimes fiscais, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social, ressalvando no seu artigo 102.º a aplicação de regimes sancionatórios previstos noutras disposições²⁵⁹.

De momento, o crime de fraude fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º do RGIT, inserido no capítulo III – Crimes fiscais, com a seguinte formulação:

“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

²⁵⁶ Tendo revogado o anterior RJIFNA, o RJIFA e o título V da LGT que, até ao momento da entrada em vigor do RGIT, regulamentava as infrações tributárias, as respetivas sanções, assim como princípios e regras a aplicar às mesmas. Sobre a evolução histórica da infração fiscal no direito português vide SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 51 e ss. e SILVA, Isabel Marques da, “Regime Geral das Infrações Tributárias”, Coimbra: Almedina, 3ª edição, 2010, p. 17 e ss.

²⁵⁷ Todavia, nem todas as infrações fiscais estão tipificadas no RGIT. Sucede que em áreas tributárias mais específicas, tal como é o caso do planeamento fiscal abusivo, cujo regime jurídico foi aprovado pelo DL n.º 29/2008, de 24 de fevereiro.

²⁵⁸ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal abusivo: A Atualidade e o Futuro”, Coimbra: FDUC, 2015, pp. 38

²⁵⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 67

benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis 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 coletável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

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

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

Este crime de fraude fiscal tem, na sua génese, o princípio da colaboração e cooperação dos contribuintes com a Administração Fiscal, impondo ao contribuinte que atue com lealdade e transparência nas suas intervenções com a ATA, vulgo Fisco²⁶⁰.

De acordo com o artigo 31.º, n.º 2 da LGT, incumbe ao sujeito passivo proceder aos atos necessários que permitam o apuramento da obrigação de imposto. Diante disto, o sujeito passivo deve, designadamente, proceder à apresentação de declarações, à exibição de documentos fiscalmente relevantes e a prestar informações quando se revele necessário²⁶¹.

No entanto, e dissecando de forma concisa as anteriores redações, de referir que a fraude fiscal tem como primordial ancestral o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho, que abordava fundamentalmente um combinado de infrações que, devido à sua gravidade, eram

²⁶⁰ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 53-54

²⁶¹ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 39

punidas com pena de prisão. O crime de fraude fiscal foi autonomizado pela primeira vez no artigo 23.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de janeiro. Com efeito, adotou-se, numa primeira fase, um sistema de mera multa criminal, sendo que a pena de prisão compunha pena alternativa, em caso de não pagamento da multa²⁶².

Em ordem a uma rigorosa perceção do tipo de crime de fraude importa proceder à análise do bem jurídico objeto da tutela penal. Consideremos de novo as disposições já referidas anteriormente²⁶³, referindo que o bem jurídico objeto da tutela penal na fraude é o património fiscal do Estado, no conjunto das receitas fiscais legalmente devidas²⁶⁴.

a) Do tipo subjetivo

Os elementos subjetivos do ilícito típico são aqueles que exigem uma determinada intenção por parte do agente do crime. Exemplificativamente, pensemos no crime de furto (artigo 230.º CP), dispondo que “quem, com ilegítima intenção de apropriação (...) subtrair coisa móvel alheia, é punido (...)” Ora, o crime de furto é um crime intencional. O elemento “intenção de apropriação” deve ser ilegítimo, contrário ao direito e visto e valorado como um arbítrio intencional por parte do agente²⁶⁵.

Na redação originária do artigo 23.º do RJIFNA²⁶⁶, seria punido pela prática de fraude fiscal quem adotasse alguma das condutas aí tipificadas “com intenção de obter para

²⁶² SILVA, Germano Marques, “Direito Penal Tributário”, 2ª Edição, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, pp. 21 e ss. O Decreto-Lei 619/76, de 27 de julho veio tentar prevenir a evasão fiscal. Refere Germano Marques da Silva que “(...) face às tarefas fundamentais do Estado e às finalidades do sistema fiscal, consagradas na Constituição, a evasão e fraudes fiscais haviam de ser considerados comportamentos graves lesivos de bens jurídicos importantes(...)

²⁶³ *Cfr. Supra* Capítulo 1, Ponto 1.5.

²⁶⁴ Defendem esta posição SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, p. 277; TEIXEIRA, Glória, “Estudo sobre as Infrações Tributárias”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2013, p. 179; COSTA, Miguel João De Almeida, “A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infrações”, in *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, 2010, pp. 214 e 215 e MESQUITA, Paulo Dá, “Sobre os crimes de burla e fraude fiscal”, in *Direito e Justiça*, Volume XV, Tomo I, 2001, p. 111.

Na jurisprudência, seguiram esta orientação, entre outros, o Ac. do Tribunal da Relação do Porto, de 18-09-2013, proc. 67/10.3IDPRT.P1, o Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra de 02-10-2013, proc. 105/11.2IDCBR.C1, o Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra de 16-11-2011, proc. 954/02.2JFLSB.C1 e o Ac. da Relação de Lisboa de 20-04-2004, proc. 14/2004-5.

²⁶⁵ Coisa muito diferente é a motivação com que o agente pratica a infração.

²⁶⁶ “Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida: a) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que

si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”. Quanto a esta afirmação, na opinião de alguma doutrina, o elemento subjetivo “com a intenção de obter (...) vantagem patrimonial indevida” concedia a atribuição à fraude da natureza de crime de resultado cortado.

Nesta senda, Figueiredo Dias e Costa Andrade consideram que a fraude fiscal surge com um estatuto dogmático ambivalente, considerando que ela é tipicamente um crime de falsidade, sendo ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal. Fala-se então de crimes de resultado cortado, quando o agente deseja obter um resultado, que há de ter presente para a execução do tipo, mas que não é preciso alcançar de facto para que a infração se consuma, originando-se uma incongruência entre o tipo objetivo e o tipo subjetivo, uma vez que o preenchimento do tipo subjetivo reclama a verificação cumulativa de mais elementos do que o preenchimento do tipo objetivo²⁶⁷.

Também Paulo Dá Mesquita caracterizava a fraude fiscal como um crime de resultado cortado, no entanto afirmando que este resultado cortado não é uma pura lesão do património do Estado, mas, especificamente a diminuição das receitas fiscais²⁶⁸.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, alterou a redação deste artigo 23.º, passando a descrição típica a ser a de que “constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”

A supressão do constituinte específico “com intenção” criou discordância na doutrina no que à classificação deste crime diz respeito.

Figueiredo Dias e Costa Andrade mantiveram a opinião suprarreferida. Tais Autores defendem que o bem jurídico protegido consiste na verdade jurídica, e não o património fiscal, emergindo a fraude especificamente como um crime de falsidade e, como tal, mantendo válidos os argumentos que invocavam na anterior qualificação de crime de

a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável; ou b) Celebrar negócio jurídico simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, dirigidos a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado, será punido com multa até 1000 dias”.

²⁶⁷ Vide DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel Costa, “O Crime de Fraude Fiscal ...”, *ob. cit.*, pp. 422 e 423

²⁶⁸ MESQUITA, Paulo Dá, “Sobre os crimes...”, *ob. cit.*, pp. 109 e ss

resultado cortado; uma vez que consideram a atitude interna do agente decisiva para o desvalor, a anterior expressão foi substituída pela expressão “que visem”²⁶⁹.

De forma diferenciada, Silva Dias atenta que a interpretação destes Autores, além de forçada, não verte com transparência a configuração típica da fraude fiscal, aproximando-a estruturalmente das contraordenações, cujo fundamento de ilicitude assenta e se esgota na violação de deveres de colaboração acessórios. Considera, sim, que a construção argumentativa do artigo 26.º do RJFNA, o qual previa como condição da concessão do benefício do arquivamento do processo e da isenção de pena, a reposição pelo agente da verdade sobre a situação fiscal, constitui fundamento fraco e reversível. Desta forma, considera o Autor que este artigo pretende que a dívida fiscal seja efetivamente saldada, sendo que a isenção da pena tem como alicerce ponderações de política criminal, de promover o retorno do agente à legalidade, através da restituição da verdade sobre a sua situação fiscal e o restabelecimento do equilíbrio tributário com a cobrança da receita fiscal em dívida²⁷⁰.

No que há introdução do elemento “que visem” diz respeito, Silva Dias considera que esta mudança se realizou no sentido de uma real objetivação do tipo de ilícito da fraude fiscal, referindo-se agora à conduta e já não ao agente, tal como na redação anterior. Com este ênfase da idoneidade para afetar qualquer das ações precedentemente descritas, o legislador terá ambicionado afastar da tipicidade as condutas de ocultação ou alteração de dados que não tenham qualquer preponderância no cálculo do imposto²⁷¹.

Já quanto à expressão “suscetíveis de causar”, no entender de Silva Dias, a mesma surge como atributo descritivo do carácter perigoso, das condutas do número 1, assim, ela qualifica cada uma das operações descritas no número 1 e não as condutas previstas no número 2. Na sua opinião, esta suscetibilidade preserva o mesmo sentido da expressão “dirigidos a”, continuando válido o argumento de que para que o tipo de fraude esteja consumado “não é necessária a ocorrência efetiva de uma diminuição de receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal, bastando a comprovação de que as condutas comportam

²⁶⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel Costa, “O Crime de Fraude Fiscal ...”, *ob. cit.*, pp. 425 e 426.

²⁷⁰ Conforme DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394, 1999, pp. 53 e 54

²⁷¹ DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude...”, *ob. cit.*, pp. 55

um risco típico, uma possibilidade séria da produção de tais eventos”²⁷². O Autor conclui, assim, que estamos perante um crime de perigo concreto, em que o legislador em vez de empregar o termo “perigo” como faz usualmente nas incriminações de perigo concreto no CP, elegeu uma expressão que “tem inequivocamente o sentido da descrição de um processo de perigo”²⁷³.

Ora, tal como refere Susana Aires de Sousa, para que se resolva esta questão, é necessário perceber qual a qualificação e a interpretação do elemento típico “que visem”. Estaremos perante um elemento subjetivo específico que não pertence ao dolo do tipo, ou trata-se apenas de um elemento que pertence ao dolo do tipo, havendo desta forma, uma total congruência entre tipo objetivo e tipo subjetivo do ilícito? Apenas neste primeiro caso estaremos perante um delito de resultado cortado (ou de intenção)²⁷⁴. Uma vez que apoiamos a tese de Susana Aires de Sousa e Miguel Almeida Costa, aquando da qualificação deste crime como um crime de aptidão, há que considerar a necessidade da aptidão da conduta. Uma vez que o legislador prevê condutas que colocam em perigo o bem jurídico, podemos afirmar que as mesmas pretendem reduzir a prestação tributária ou obter vantagens patrimoniais, e que se revelam aptas para prosseguir essa mesma diminuição nas receitas tributárias. Assim, a aptidão da conduta é um elemento do tipo objetivo que tem de ser exibida pelo agente ao nível do tipo subjetivo de ilícito doloso. Desta forma, concluímos que a intenção do agente não tem a independência que corresponde a um especial elemento do tipo subjetivo do ilícito, antes se esgotando no dolo do tipo²⁷⁵.

b) Tipicidade em função do bem jurídico:

No que ao bem jurídico diz respeito, é possível classificar os crimes como crimes de dano ou crimes de perigo. Relativamente ao primeiro, existe uma efetiva lesão do bem jurídico protegido pelo tipo; já na segunda hipótese, será suficiente a colocação em perigo do bem. Dentro desta segunda hipótese, distingue-se crime de perigo concreto – em que se exige que o bem jurídico tenha sido colocado efetivamente em perigo, ou seja, o perigo faz

²⁷² DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude...”, *ob. cit.*, pp. 55

²⁷³ DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude...”, *ob. cit.*, pp. 55

²⁷⁴ Sendo esta a posição de DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal - Parte Geral - Tomo I - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime”, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 330

²⁷⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 95

necessariamente parte do tipo, como por exemplo no crime de condução perigosa, artigo 291º do CP – e crime de perigo abstrato – no qual se presume que aquele comportamento em abstrato configura por si um comportamento perigoso, não sendo, assim, necessário verificar-se uma efetiva colocação em perigo, ou seja, o perigo permanece na intenção do legislador, na fundamentação da incriminação, como por exemplo, no crime de condução de veículo em estado de embriaguez, artigo 292.º CP.

No crime de fraude fiscal, poderíamos classificar a disposição típica como sendo de dano, caso o legislador tenha presumido, para a materialização do tipo incriminador, que existe uma efetiva lesão do bem jurídico²⁷⁶. Como referido, nos crimes de perigo é suficiente a simples colocação em perigo do bem jurídico. Assim, para que se preencha o crime de fraude fiscal, o legislador não exigiu que as condutas estabelecidas na norma realizassem um dano ou lesão sobre o bem jurídico. Foi, de facto, reconhecida pertinência penal nas condutas ilegítimas previstas no artigo 103.º que visem: a não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária ou a obtenção de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas²⁷⁷.

Assim sendo, e ainda em concordância com Susana Aires de Sousa, não podemos deixar de concordar que esta incriminação corresponderá, não a um crime de dano, mas sim a um crime de perigo, uma vez que “não exige para a realização do tipo o efetivo prejuízo das receitas fiscais e a consequente lesão do património do Estado, antes se basta com a colocação em perigo do bem jurídico”²⁷⁸. No entanto, esta caracterização não se revela, de todo, simples.

Vejam, o perigo não faz parte do tipo, tal como acontece nos crimes de perigo concreto, no entanto, também não se pode asseverar que o perigo esteja presente apenas enquanto motivo de proibição, como seria normal num crime de perigo abstrato²⁷⁹. O legislador além de ter conjeturado condutas que de acordo com as regras da experiência se revelam como particularmente perigosas para as receitas tributárias - artigo 103.º n.º 1 alíneas a), b), c) - e embora não estabelecendo que futuramente se verifique um perigo

²⁷⁶ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 71

²⁷⁷ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 72

²⁷⁸ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 73

²⁷⁹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 73

concreto, aclarou no tipo legal a necessidade de tais condutas se demonstrarem aptas a diminuir as receitas fiscais²⁸⁰.

A par de tal visão está também Miguel Almeida Costa, defendendo que este abarcamento no desenho típico normativo, da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias, bem como o dispensar da verificação *ex post* de perigo concreto para o bem jurídico, leva a conclusão de que estaremos perante um crime de aptidão – categoria proposta pela doutrina alemã: *Eignungsdelikt*. Desta feita, exige-se que o julgador estime se a conduta no momento da sua prática, se apresentava como apta à diminuição dessas receitas²⁸¹.

De acordo com Hoyer, este tipo de crimes constitui os delitos em que a ação típica é determinada em função da sua idoneidade para pôr em risco o objeto de tutela penal²⁸²; são tipos de crimes sincrónicos com a categoria dogmática dos crimes de perigo abstrato-concreto, em que o legislador insere uma ressalva de aptidão referida à ação do agente enquanto fonte de perigo para o bem jurídico. Assim, pode qualificar-se este tipo de crime em dois sentidos: formalmente, sempre que constarem do tipo legal elementos de aptidão referidos à ação e, materialmente, como tenderia a acontecer nos delitos de empreendimento impróprios²⁸³.

No entanto, a existência de uma categoria autónoma de crimes de aptidão não é de entendimento unânime. Ainda assim, os crimes de aptidão apresentam características próprias, que os munem de alguma autonomia, uma vez que nesta qualificação o perigo converte-se em parte integrante do tipo, não sendo apenas um mero originador de incriminação, tal como sucede nos crimes de perigo abstrato²⁸⁴. Porém, a realização típica desta categoria de crimes, não exige a produção efetiva de um resultado de perigo concreto *ex post*, tal como nos crimes de perigo concreto; aqui o fundamento do ilícito é a aptidão da conduta, verificável *ex ante*, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico²⁸⁵.

²⁸⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 73

²⁸¹ COSTA, Miguel João de Almeida, “A Fraude Fiscal como...”, *ob. cit.*, pp. 217. Da mesma forma, SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 73

²⁸² HOYER, Andreas, “Die Eignungsdelikte”, Berlin: Duncker & Humblot, 1987, pp. 197 e ss

²⁸³ HOYER, Andreas, “Die...”, *ob. cit.*, pp. 197 e ss.

²⁸⁴ COSTA, Carina Alina, “O Crime de Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 103

²⁸⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 75

Na senda de Susana Aires de Sousa, os contornos particulares da fraude fiscal tornam crível a sua classificação como crime de aptidão. No seu entender, o legislador quis deixar claro que considera elemento típico deste crime a aptidão das condutas para reduzirem as receitas tributárias, aquando da expressão “susceptíveis de causarem”, sendo que a lei presume o carácter perigoso das condutas, ou seja numa séria probabilidade, de acordo com as leis da experiência, de aquelas condutas circunscreverem a diminuição das receitas fiscais. Contudo, o julgador não terá de averiguar, *a posteriori*, se a conduta colocou efetivamente em risco as receitas tributárias e, naturalmente, o património do Estado; deve sim averiguar se aquela conduta no momento da sua prática, se mostrou apta a diminuir tais receitas. Todavia, ao destacar a especial idoneidade, o legislador aparta da tipicidade as condutas de ocultação, alteração de dados ou valores ou de celebração de negócios simulados que não possuam qualquer intervenção no cálculo do imposto²⁸⁶.

Em contradição, apresenta-se Costa Andrade, que não concorda com esta tese. De acordo com o autor, o crime de aptidão exige a efetiva e provada materialização de um verdadeiro momento objetivo, portador de um possível perigo. O perigo pode ser abstrato, mas a sua fonte deve ser concreta. Afirma, assim, que é precisamente isto que dificilmente se pode encontrar na interpretação de Susana Aires de Sousa, na medida em que se identifica a aptidão para originar perigo com a suscetibilidade para causar a diminuição das receitas tributárias e reporta esta suscetibilidade às diferentes situações (não liquidação, não entrega, não pagamento) que as condutas típicas (ocultação, alteração, simulação) são aptas a causar, e como tais podem ou não originar²⁸⁷. O mesmo entende que existe outra forma de qualificar a fraude fiscal como crime de aptidão: bastará apenas que em exigente fidelidade e consonância com o teor verbal do preceito se leia: “constituem fraude fiscal as condutas típicas (ocultação, alteração, simulação) idóneas a produzir não liquidação, não pagamento, não entrega ou não obtenção indevida de reembolsos, benefícios ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias”. Com esta leitura,

²⁸⁶ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 76 e 77. “É o que sucede, por exemplo, quando o sujeito passivo que beneficia do reembolso está isento de IVA e em situação deficitária que determina que eventuais deduções indevidas da matéria coletável não alterem a situação de ausência de responsabilidade fiscal a título de IRC”, MESQUITA, Paulo Dá, “Sobre os crimes...”, *ob. cit.*, pp. 118

²⁸⁷ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um «crime de resultado cortado?»”, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 273 a 275

e descontado o dolo, que exaure o tipo subjetivo, reduz a factualidade típica a dois momentos autónomos:

- a) conduta típica

- b) idoneidade objetiva para criar qualquer uma das situações (não liquidação... ou outra vantagem patrimonial passível de causar a diminuição das receitas).

Existe assim uma significativa redução da dificuldade possível, devido à associação da suscetibilidade para originar a redução das receitas tributárias, às outras possíveis e não nomeadas, vantagens patrimoniais que as condutas típicas podem provocar²⁸⁸.

Miguel Almeida Costa afirma que a obtenção das vantagens patrimoniais enunciadas no tipo é naturalmente idónea a causar danos ao Estado. Contudo, exclusivamente o interesse na obtenção de receitas, e não quaisquer outros interesses patrimoniais do Estado, constitui objeto de tutela do crime de fraude fiscal. Embora entenda que esta última solução favoreceria a simplicidade, facto é que a realidade práctico-jurídica apresenta situações em que a obtenção de uma vantagem patrimonial, por parte do contribuinte, apesar de implicar uma redução do património estático do Estado, não possui uma correspondente diminuição das suas receitas fiscais (como por exemplo o caso das faturas falsas)²⁸⁹.

Assim, e em jeito de resumo, na senda de Susana Aires de Sousa e Miguel Almeida Costa, compreendemos similarmente que o crime de fraude fiscal se figura como um crime de aptidão.

c) Tipicidade em função da conduta

Pergunta que não pode deixar de ser colocada desde já, é a seguinte: serão as circunstâncias previstas nestas alíneas taxativas ou, pelo contrário, meramente indicativas? Ora, uma vez que o tipo legal menciona que a “fraude fiscal pode ter lugar”, seríamos, a princípio, induzidos pela ideia de que o legislador teria optado por um elenco exemplificativo. Contudo, esta conclusão evidencia ser anulada pelo próprio do legislador que estabelece, no número 1 da norma relativa à fraude fiscal “as condutas ilegítimas

²⁸⁸ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Fraude fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 275

²⁸⁹ COSTA, Miguel João de Almeida, “A Fraude Fiscal como...”, *ob. cit.*, pp. 218

tipificadas no presente artigo”. Ora, de facto, esta conclusão parece ser aquela que mais compatibilidade tem com o princípio da legalidade criminal²⁹⁰, sendo evidente que o legislador deveria ter elaborado a norma com mais clareza e coerência, não restando pois dúvidas de que a fraude fiscal tem apenas lugar através da realização das condutas previstas nas al.s a), b) e c).

Dúvida desfeita, passemos efetivamente à análise do carácter objetivo da fraude fiscal.

No que à conduta diz respeito, podemos estar perante crimes de ação ou crimes de omissão. No primeiro caso, estamos perante crimes em que existe por parte do agente uma atuação positiva, enquanto que no segundo caso o agente não realiza o que lhe é juridicamente imposto, abstendo-se de qualquer atividade.

O preenchimento da conduta criminalmente relevante no caso da fraude fiscal pode ser efetuada por ação, nomeadamente através da alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou das declarações apresentadas /prestadas (al. a); ou através da celebração de contrato simulado (al. c)); podem ainda revestir a forma de omissão, nomeadamente na quando o agente oculte factos/valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração (al. a), ou da não declaração de factos/valores com relevância tributária que devam ser revelados à administração tributária (al. b))²⁹¹.

Ora, podemos concluir ainda que a fraude fiscal se consuma apenas quando a ocultação ou a alteração dos factos/valores tributários saem do domínio do agente. Isto é, a fraude fiscal “realiza-se no momento da liquidação definitiva pela administração fiscal ou, no caso de autoliquidação, no momento em que o contribuinte perde o domínio da declaração a favor da administração fiscal”²⁹². Desta forma, e ainda na senda de Susana Aires de Sousa, existe um evento cronologicamente posterior à conduta, que alude ao ato de dar conhecimento incorreto dos factos em causa à administração fiscal, o que permite qualificar esta infração fiscal como um crime de resultado²⁹³. A consumação ocorre quando os factos tributários modificados ingressam na esfera de domínio e conhecimento das autoridades

²⁹⁰ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 79

²⁹¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 82

²⁹² SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 84

²⁹³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 85

fiscais, provocando uma situação de erro quanto a situação tributária do contribuinte²⁹⁴. Esse ingresso é essencial, uma vez que, só desta forma, é que tal ação se revela apta a diminuir as receitas tributárias²⁹⁵.

Ora, ainda no que refere à conduta, podemos estar perante crimes de realização livre ou de realização vinculada; sendo que no primeiro caso são aqueles em que o resultado proibido pelo tipo é autónomo da sua forma de realização, por exemplo, pensemos na seguinte situação: A mata B, para efeitos do tipo, não interessa se A matou com um tiro ou com uma faca; enquanto que na segunda situação exige-se que o resultado proibido se verifique de certa e determinada forma.

Quanto ao modo de execução da fraude fiscal, afirma o legislador que só comete aquele crime quem, procurando diminuir as receitas tributárias do Estado, utilize como meio as condutas estipuladas nas alíneas a), b) e c) do artigo 103º do RGIT. Assim sendo, este é um crime que se coaduna num crime de realização vinculada. Ao usar a expressão “a fraude fiscal pode ter lugar por”, a lei cataloga os meios, por si criminalmente reprovados, usados com o desígnio de diminuir as receitas tributárias; ou seja, o mesmo é dizer que a forma como se induz em engano a administração fiscal não é indiferente ao tipo²⁹⁶. Desta forma, quis o legislador traçar tipicamente as condutas fraudulentas ou enganosas que possam induzir em erro a administração fiscal²⁹⁷; o que acaba por conduzir a duas consequências: “por um lado, o crime de fraude fiscal, diferentemente da burla do CP, não admite qualquer ação arditosa; por outro lado devem excluir-se da conduta omissiva de ocultação os casos em que o contribuinte não impede um erro em formação ou não afasta um erro já existente no funcionário das finanças, porque não existe aí uma manobra fraudulenta. O dever de declarar com verdade infringido por meio da ocultação, é distinto do dever de impedir um

²⁹⁴ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 85

²⁹⁵ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 86

²⁹⁶ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 86. Ainda na senda da mesma Autora, “Já estaríamos perante um crime de execução livre se a norma descrevesse como autor da fraude fiscal quem atuasse com intenção de não liquidar, entregar ou pagar a prestação tributária ou obter benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de diminuir as receitas tributárias. Compreende-se que a opção do legislador não tenha sido esta em homenagem ao princípio da legalidade criminal e ao princípio da segurança, num domínio em que os interesses patrimoniais privados são estreitados em nome do interesse público”. SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 86, nota 155

²⁹⁷ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 86

erro, pois enquanto o primeiro é efetivamente um meio idóneo para induzir outrem em engano, o segundo consiste apenas no aproveitamento do auto-engano de outrem”²⁹⁸.

²⁹⁸ DIAS, Augusto Silva, “Os crimes de fraude...”, *ob. cit.*, pp. 51

CAPÍTULO III – A SIMULAÇÃO FISCAL

3.1. O conceito de simulação proveniente do Direito Civil

Estamos perante um instituto afluído no Direito Romano²⁹⁹ e utilizado na antiguidade clássica, não só, mas frequentemente, como meio de atenuar a rigidez da lei em certas temáticas de matriz matrimonial, fosse através da celebração de casamentos absolutamente simulados para mera consecução de legados ou através da invenção de estratégias que dissimulassem as transmissões gratuitas proibidas entre cônjuges. Tanto para o primeiro caso, típico da simulação absoluta, como no segundo, enquanto exemplar de simulação relativa, a lei romana feria ambos os atos de nulidade: o simulado simplesmente por ser simulado e o dissimulado porque era impedido³⁰⁰. Assim, e de acordo com os normativos romanos, havendo uma vontade real, que subjaz a aparência criada, só lhe seria reconhecida validade uma vez permitida pela regulamentação jurídica.

O Direito Romano arcaico, entendido como o período iniciado com a fundação de Roma e encerrado com a promulgação da *Lex Aebutia de formulis*, não identificava qualquer defeito nas características da simulação³⁰¹. Os períodos posteriores do Direito Romano, clássico e pós-clássico, admitiram também negócios jurídicos despidos de solenidades, do *ius gentium*³⁰². Inicialmente, identificaram-se, de forma casuística, várias hipóteses de negócios jurídicos simulados, que, supostamente divergentes da realidade, não produziam

²⁹⁹ A propósito da evolução histórica da teoria da simulação, vide SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em Direito Civil”, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1921, pp. 233-260; FERRARA, Francisco, “Della Simulazione dei Negozi Giuridici”, Milão: Società Editrice Libreria, 1905 (tradução espanhola de Rafael Atard). Para uma visão histórico-comparatística, notavelmente sintetizada, veja-se CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no Direito Civil”, Coimbra: Almedina, 2014, pp. 21-52. Relativamente ao regime da figura nas Ciências Jurídicas estrangeiras, e a título exemplificativo, veja-se AURICCHIO, Alberto, “La Simulazione nel Negozio Giuridico: premesse generali”, Nápoles, 1957 (tradução portuguesa de Fernando de Miranda)

³⁰⁰ Digesto 23.2.30; 18.1.55 e 24.1.1, disponível em <http://www.thelatinlibrary.com/justinian/digest23.shtml>
Codex 4.22.2, disponível em <http://www.thelatinlibrary.com/justinian/codex4.shtml>

³⁰¹ CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 22 e 23; SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em...”, *ob. cit.*, pp. 236.

³⁰² ALVES, José Carlos Moreira, “Direito Romano”, Editora Forense, 2017, pp. 158

efeitos. Atribui-se a Modestino a génese da sistematização do instituto³⁰³, quando nega o efeito jurídico ao *contractus imaginarii*, em resultado de falta da verdade³⁰⁴.

O Direito Intermédio, ainda ligado aos textos romanos, albergou os mesmos princípios, incorporando, no entanto, alguns casos novos apontados pelo costume³⁰⁵. Assim, reiterou-se, a ineficácia completa de efeitos jurídicos na simulação absoluta³⁰⁶. Segundo Francesco Ferrara³⁰⁷ e A. Barreto Menezes Cordeiro³⁰⁸, a primeira classificação das formas de simulação coube a Azo Porcius, que, em comentário ao título XXII do Livro 4 do *Codex*, afastou as hipóteses de interposição fictícia de pessoa e de simulação relativa, ao lado de outras que modernamente se classificam como fraude à lei.

Só no século XVII e XVIII, segundo José Beleza dos Santos³⁰⁹, é que a simulação retornaria a ser objeto de estudos mais rigorosos, decorrente da proliferação de casos de disfarce de negócios jurídicos, em consequência do mercantilismo³¹⁰.

Em Portugal, José Beleza dos Santos atestava a inexistência de normas no Direito Português antigo que conferissem identidade à simulação e que regulamentassem seus efeitos³¹¹. Apenas com Ordenações Manuelinas, em 1521, no seu Título LXIII do Livro III é que a inquietação com a difusão de contratos simulados estimulou à definição genérica do instituto, embora ainda vinculada à de fraude à lei³¹², formulação essa que consagrava uma enumeração exemplificativa de atos simuláveis contra credores e outras pessoas ou em desrespeito das ordenações. Nesta hipótese, juntamente com a nulidade dos atos simulados, diferentes sanções eram aplicadas, peculiarmente a perda dos bens objetos de simulação a favor das pessoas prejudicadas, do acusador e da Coroa e o exílio das partes contratantes, isto sem prejuízo de o contraente poder confessar a simulação e, assim, ficar dispensado de qualquer penalização³¹³. Ainda ciente dos possíveis embaraços à prova da simulação por via

³⁰³ CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 23

³⁰⁴ VELOSO, Alberto Júnior, “Simulação: Aspectos Gerais e Diferenciados à Luz do Código Civil”, Jurua Editora, 2004, pp. 104

³⁰⁵ VELOSO, Alberto Júnior, “Simulação: Aspectos Gerais...”, *ob. cit.*, pp. 105

³⁰⁶ FERRARA, Francisco, “Della Simulazione dei...”, *ob. cit.*, pp. 169

³⁰⁷ FERRARA, Francisco, “Della Simulazione dei...”, *ob. cit.*, pp. 170

³⁰⁸ CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 25

³⁰⁹ SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em...” *ob. cit.*, pp. 244.

³¹⁰ FERRARA, Francisco, “Della Simulazione dei, ...”, *ob. cit.*, pp. 189

³¹¹ CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 253

³¹² CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 45

³¹³ Ordenações Manuelinas, Livro IV, Reprodução da edição de 1797, Coimbra, Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, pp. 45-47.

escrita, o legislador, no Livro III, Título XXXXV, §23, optou por manter a possibilidade da prova testemunhal³¹⁴.

Dado o desígnio das Ordenações Filipinas, de compilar num só texto, as Ordenações Manuelinas, a Coleção de Duarte Nunes do Leão e as leis posteriores³¹⁵, o instituto da simulação não viu nelas qualquer renovação. Nesta época os comentadores e praxistas portugueses, inspirados nos preceitos dos jurisconsultos italianos, centraram-se no estudo jurídico-dogmático em torno desta figura: definiram a simulação enquanto divergência entre a vontade exterior e a intenção interior das partes (*machinatio per quam aliud exterius ostenditur, aliud vero intrinsecus intendunt partes*), desdobrando-a em simulação lícita, quando não prejudica ninguém, e ilícita, em prejuízo do fisco ou de terceiro; diferenciaram-na de outros institutos como a falsidade, o erro e o dolo; e admitiam como meios de prova em caso de simulação ilícita a prova por testemunhas, indícios e presunções, pertencendo futuramente ao juiz suprimir os indícios bastantes para inferir a simulação, não podendo, em todo o caso, ser arguida pelos simuladores³¹⁶.

Todavia, a análise desenvolvida pelos juristas cultos do antigo direito português sobre esta matéria, louvável de um tratamento individualizado e aprofundado pela sua riqueza concetual, não foi devidamente aproveitada pelos jurisconsultos imediatamente anteriores ao Código de Seabra, porventura por influência dos cânones franceses³¹⁷.

No seio do CC Português a simulação começou por ser enquadrada, em sentido mais lato, na Parte II do Código de Seabra, alusiva à aquisição de direitos, no âmbito dos contratos e obrigações em geral, mais especificamente dos atos e contratos celebrados em prejuízo de terceiro, artigos 1031.º e 1032.º, previstos no Capítulo XI, Título I, Livro II, Parte II.

³¹⁴ Ordenações Manuelinas, Livro III, *ob. cit.*, pp. 168-169.

³¹⁵ DIDONE, André Rubens, “A Influência das Ordenações Portuguesas e Espanhola na Formação do Direito Brasileiro do Primeiro Império”, pp. 25, versão online: <https://core.ac.uk/download/pdf/267967605.pdf> [consultada a 06/10/2020].

³¹⁶ SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em...” *ob. cit.*, pp. 255-256; e LIMA, Mauri Ludovici De, “Commentaria ad ordinationes Regni Portugalliae : in quibus dilucidè singulae explanantur, secundum juris, ac praxis in utroque foro laico, & ecclesiastico theoricam, continuando, scilicet ex lib. 4 tit. 36 ad perfeciendum opus”, comentado por Manuel Gonçalves da Silva, Editio Prima, 1761, pp. 375-377.

³¹⁷ SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em...” *ob. cit.*, pp. 259-260.

Para que a simulação granjeasse os seus próprios contornos na forma que consta do atual CC Português, foi necessário ultrapassar um considerável período onde se submeteu o anteprojeto a duas revisões ministeriais³¹⁸.

O negócio simulado, tanto absoluto como relativo, seria nulo, conforme reconhecimento por parte da doutrina portuguesa da época³¹⁹. Se, no que a este ponto diz respeito, não houve qualquer alteração significativa entre o inicialmente proposto e o finalmente aprovado, já assim não se poderá afirmar no que diz respeito ao negócio dissimulado. O anteprojeto inicial admitia determinadas complexidades no tratamento da simulação relativa, nomeadamente quanto à forma que esta haveria de revestir³²⁰. Quis a lei, no final, que apenas o negócio dissimulado que de alguma forma atendesse à solenidade produzisse efeitos (art.º 241º, 2). Em relação à legitimidade dos simuladores para arguir a nulidade, o CC português manteve a tradição legal e jurisprudencial de admiti-la³²¹ (art.º 242º, 1). De igual forma, mantiveram-se as reservas contra a oponibilidade da simulação a terceiros de boa-fé (art.º 243º)

Ora, ao abordar a simulação em sede da LGT, temos necessariamente de rever o conceito da simulação segundo a teoria geral do direito civil.

Com base no artigo 240.º do CC, e em harmonia com a doutrina tradicional, estamos perante o instituto da simulação quando as partes, mediante acordo nesse sentido, de modo consciente e intencionado, projetam uma declaração negocial que não corresponde à sua vontade real e efetiva, com o objetivo último de prejudicar outrem (*animus nocendi*) ou, pelo menos, de enganar terceiros (*animus decipiendi*)³²².

A simulação, planeada para criar uma aparência não conforme com a realidade, apresenta-se como um verdadeiro atentado à subsistência do próprio negócio, enquanto “acto voluntário através do qual, com a consciência de vinculação jurídica, se opera a ordenação automática de interesses privados”³²³, regulado nos artigos 217.º a 294.º, ambos do CC, sob

³¹⁸ A CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 52. Duas revisões ministeriais levadas a cabo por Antunes Varela em 1961 e 1965 ao anteprojeto liderado por Rui de Alarcão.

³¹⁹ ALARCÃO, Rui De, “Simulação: anteprojecto para o novo Código Civil”, *in*: Separado de Boletim do Ministério da Justiça, nº 84, Lisboa, 1959, pp. 8

³²⁰ ALARCÃO, Rui De, “Simulação: anteprojecto...”, *ob. cit.*, pp. 9

³²¹ CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 59.

³²² FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 23

³²³ FERNANDES, Luís A. Carvalho, “Teoria Geral do Direito Civil”, Vol. II, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010, pp. 51.

a égide do princípio da autonomia privada, no qual o arbítrio psicológico e a declaração de vontade negocial avocam um papel determinante³²⁴.

Naturalmente que a ordem jurídica tem o negócio simulado como indesejável, sancionando-o. Não obstante, a mesma ocorre com alguma frequência na vida prática, por variadas razões, porquanto as partes fingem praticar negócios que realmente não querem, visando assim alcançar os mais distintos fins. Todavia, existindo em tipos ou casos de simulação uma vontade negocial real de vinculação, não pode a ordem jurídica alhear-se totalmente da vontade “dissimulada”, cominando ou ferindo o negócio de nulidade, o que, em bom rigor, não faz jus à consensualidade que deve presidir a liberdade e autonomia do tráfego negocial³²⁵.

Desta noção de simulação decorrem três elementos que a doutrina³²⁶, de forma unânime, considera que a constituem:

- a divergência entre a vontade real e a vontade declarada;
- o acordo simulatório;
- a intenção de enganar terceiros (*animus decipiendi*)³²⁷.

O conluio entre as partes, que coerentemente antecede a concretização dos negócios simulado e dissimulado, não restringe o âmbito de aplicação da simulação aos contratos bilaterais, sendo igualmente admissível nos negócios unilaterais³²⁸, ainda que não “recetícios”, na expressão de Domingos de Andrade³²⁹. Nestes casos, a operação de simulação não está dependente do conhecimento de outrem, como é exemplo o testamento, constante do art.º 2200.º do CC.

³²⁴ Acerca do conceito de negócio jurídico e das suas modalidades, bem como sobre a relevância da vontade e da declaração no negócio jurídico, cf., designadamente, CORDEIRO, António Menezes, “Tratado de direito...”, *ob. cit.*, pp. 447 e 488; pp. 417 e 454; FERNANDES, Luís A. Carvalho, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 31-88, 167-189 e 277-305; e GALVÃO TELES, Inocêncio, “Manual dos Contratos em Geral”, Coimbra: Coimbra Editora, 2002, pp. 9-77 e 125-161

³²⁵ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 23

³²⁶ *Vide* CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 555

³²⁷ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 113

³²⁸ Negócios compostos por uma única parte, com uma ou mais pessoas cujos interesses, ainda que parcialmente divergentes, apresentam elementos comuns que se articulam do ponto de vista da produção dos efeitos jurídicos.

³²⁹ ANDRADE, Manuel Augusto Domingues, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 170. Por oposição à admissão da simulação nos negócios não recipiendos, considerando o testamento como uma exceção, veja-se GALVÃO TELES, Inocêncio, “Manual dos Contratos...”, *ob. cit.*, pp. 170-171.

Tal como os são vários os escopos que levam à utilização da simulação no âmbito de negócios jurídicos, também variadas são as modalidades da mesma. Distinguímos entre a simulação inocente por oposição à simulação fraudulenta, por outro lado, a simulação absoluta por oposição à simulação relativa e, por fim, a simulação objetiva da simulação subjetiva.

No que à primeira distinção diz respeito, diga-se que a mesma se funda na seguinte ordem de considerações: a simulação implica sempre a intenção de enganar terceiros; com esta intenção pode ou não acumular-se a de prejudicar outrem (*animus nocendi*)³³⁰. Ora, o legislador optou apenas por mencionar o “intuito de enganar terceiros”, isto é, para efeitos civilísticos, considera-se simulação se existir *animus decipiendi*, ou seja, propósito de iludir em defesa de um interesse próprio ou em benefício de terceiro, ou ainda num puro ato de exibicionismo, *ad ostentationem* de riqueza, não sendo determinadora uma finalidade de prejudicar outrem – *animus nocendi*³³¹. Havendo apenas *animus decipiendi*, a simulação diz-se inocente.

Diferentemente, quando esta é cumulada com o objetivo de prejudicar outrem, então considera-se fraudulenta. Atualmente, a estatuição prevista para os casos de simulação não diferencia estas duas formas, contrariamente ao regime previsto no Código de Seabra, que no seu art.º 1031.º considerava nulas apenas as situações de simulação fraudulenta³³². Com frequência significativa sucede a simulação fraudulenta, por exemplo, simula um devedor vender os seus bens para os furtar à execução dos credores; simula alguém vender a outrem

³³⁰ FERNANDES, Luís A. Carvalho, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 311

³³¹ Ainda que suficiente a verificação do engano, este por vezes tem sido desconsiderado pela jurisprudência quando, face a circunstâncias concretas, não seja determinante para a celebração do negócio. “Não há que cominar com a nulidade o negócio simulado, quando a simulação funcionou, com mero vínculo interno de protecção do proprietário relativamente à efectiva transmissão do direito de propriedade sem saliência ou reflexo na esfera jurídica de terceiros”, in ac. do TRLx de 07.05.2009, no Proc. n.º 6092/05.9TBOER-8.

José De Oliveira Ascensão defende uma interpretação analógica ou extensiva do preceito, de modo a abarcar as situações, ainda que raras, em que, apesar da divergência, esse intuito não ocorre, com o principal argumento de evitar o locupletamento de um dos simuladores. Hipótese resolvida por Pedro Pais De Vasconcelos mediante o recurso à interpretação negocial, segundo o art.º 236.º, n.º2, do CC, o que conduz à prevalência da vontade real sobre a declaração. *Cfr.* ASCENSÃO, José De Oliveira, “Direito Civil - Teoria Geral - Volume I”, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, pp. 224; e VASCONCELOS, Pedro Pais de, “Teoria Geral do Direito Civil”, Coimbra: Almedina, 2019, pp. 683

³³² Sobre tal, vide ANDRADE, Manuel Augusto Domingues, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 182-183. Pese embora o termo “annullados” constante do preceito, os tratadistas como JOSÉ BELEZA DOS SANTOS e LUÍS CUNHA GONÇALVES, despegados da literalidade da norma, defendiam a nulidade como consequência quer da inexistência de um acordo real entre as partes, quer por ausência de objeto. *Cfr.* SANTOS, José Beleza Dos, “A Simulação em...” *ob. cit.*, pp. 319-340 e GONÇALVES, Luís da Cunha, “Tratado de Direito Civil: em comentário ao Código Civil Português”, Vol. V, Coimbra: Coimbra Editora, 1932, pp. 731-737

alguma coisa, que efetivamente lhe doa, para evitar, por exemplo, que a doação seja tida em consideração no cálculo da legítima na herança por morte do doador, prejudicando, portanto, os herdeiros legítimos.

No que à segunda distinção concerne, sucede que na simulação absoluta³³³ as partes celebram um contrato jurídico quando, na realidade, não querem celebrar qualquer negócio³³⁴. Diferentemente, a simulação será relativa se as partes celebraram um determinado negócio jurídico, tendo, no entanto, a intenção de celebrar outro, distinto do primeiro³³⁵. Por distintas palavras, na simulação absoluta não existe um negócio real nem as partes desejam qualquer contratualização, simplesmente não há vontade negocial, por contraste à simulação relativa, em que as partes, embora exteriorizem uma determinada vontade, na verdade, pretendem celebrar um negócio distinto ou com diferente conteúdo. Nesta conjectura, estamos perante dois atos distintos e independentes, materializados por títulos jurídicos diferentes, o designado simulado ou aparente, que corresponde àquele que é exteriorizado, e o dissimulado, ocultado pelo primeiro e que traduz a verdadeira vontade dos simuladores³³⁶. Além da deturpação do valor, Francisco Ferrara atenta que esta simulação poderá recair sobre outros elementos do negócio, seja sobre os efeitos, o objeto, a data, a modalidade ou as cláusulas acessórias³³⁷.

Ora, chegados agora à última distinção, importa referir que entre a simulação objetiva e subjetiva atende-se ao elemento do ato jurídico a que respeita o *pactum simulationis*.

A simulação subjetiva respeita aos sujeitos do ato, no sentido em que o negócio dissimulado é estabelecido entre dois ou mais sujeitos, mas no acordo que titula o negócio figuram outros, distintos dos primeiros, meros intermediários, popularmente designados por

³³³ Acerca desta, vide ROSEMBUJ, Tulio “El fraude de Ley...”, *ob. cit.*, pp. 234 e ss.; XAVIER, Alberto, “Tipicidade da tributação...”, *ob. cit.*, pp. 53 e ss.

³³⁴ Aqui, o negócio “*colorem habet vero nullam*”, POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 114

³³⁵ Aqui, o negócio “*colorem habet substantiam vero alteram*”, POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 114

³³⁶ Como caso paradigmático e recorrente temos a doação camuflada por um contrato de compra e venda. FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 30

³³⁷ FERRARA, Francisco, “Della Simulazione dei...”, *ob. cit.*, pp. 210. Posição seguida por Alberto Barreto Menezes Cordeiro que, apoiado na solução aconselhada por Inocêncio Galvão Teles e nas decisões jurisprudenciais portuguesas relativamente ao valor do negócio parcialmente simulado no preço, engloba nesta subcategoria todos os casos em que os elementos simulados, relativos à data, aos deveres ou aos direitos, não impliquem uma alteração substancial do objeto que provoque a modificação do tipo negocial, *cf.* CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 82 a 85

“testas de ferro”³³⁸. Esta fantasia criada sobre quem é parte no negócio pode ocorrer por mera conveniência das partes ou pelo facto de o verdadeiro contraente estar impedido de celebrar aquele negócio nos termos configurados, como é o caso sobejamente sabido da venda a filhos ou netos, art.º 877.º do CC³³⁹.

Por contraposição, na simulação objetiva está em causa ou a natureza jurídica dos dois negócios ou, então, o recheio dos mesmos, isto é, podemos estar perante tipos negociais distintos, ao que se aponta de simulação da natureza jurídica³⁴⁰. Como exemplo mais comum, pensemos no contrato de compra e venda a encobrir uma doação, ou pode o negócio oculto possuir a mesma natureza do aparente, mas com um conteúdo distinto, nomeadamente, no que pertence ao valor. Nesta última disposição, designa-se de simulação de valor, empregue para os mais diversos fins, sobretudo, sonegar direitos de preferência ou fugir aos impostos³⁴¹.

Muito mais havia a indagar sobre o instituto da simulação no Direito Civil, no entanto, não sendo este nosso problema principal, cremos ser esta definição a base de partida para as questões que pretendemos tratar.

³³⁸ Carlos Alberto Da Mota Pinto alerta ainda para o facto de a simulação poder constar “não na intervenção de um sujeito aparente, mas na supressão de um sujeito real”, exemplificando com uma “venda de A a B e outra de B a C, mas para pagar apenas uma sisa os três sujeitos concordam em documentar na escritura pública apenas uma venda de A a C”, PINTO, Carlos Alberto Da Mota, “Teoria Geral do Direito Civil”, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 470

³³⁹ Porém, não se deve confundir a simulação subjetiva com a interposição real de pessoas. Nesta, o negócio celebrado com a terceira parte é efetivamente conhecido e querido de todos os contraentes, como é o caso típico do mandato sem representação. Na interposição real há intenção de celebrar ambos os negócios, na maior parte das vezes, com vista a contornar determinadas proibições legais, sendo o ato em questão considerado nulo, face ao espírito do negócio, nos termos do art.º 294.º do CC. Costa Andrade refere que, no caso de “conluio entre todas as pessoas, estamos em fase duma interposição fictícia, se apenas entre A e B existiu acordo no sentido da ulterior transferência para C, o caso será de interposição real”, segundo ANDRADE, Manuel Augusto Domingues, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 186 Nesta circunstância, como exemplifica o autor Luís A. Carvalho Fernandes, será nulo o ato praticado pelo tutor que acorda adquirir um prédio da propriedade do representado mediante a sua venda a um terceiro, em nome daquele, arts.º 1937, al. b), e 1939, n.º 1, ambos do CC, FERNANDES, Luís A. Carvalho, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 346.

³⁴⁰ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 32

³⁴¹ No âmbito da simulação relativa, Inocêncio Galvão Telles, seguido por Alberto Barreto Menezes Cordeiro, opta por distinguir estas submodalidades categorizando-as em simulação total ou parcial. No primeiro caso enquadra a simulação da natureza jurídica, sempre que os dois negócios pertencem “a tipos ou categorias diferentes: venda e doação”, e na segunda a simulação “por preço diverso do declarado” ou por interposição de terceiro, que “subjectivamente se distinguem, porquanto um dos contraentes que participa não figura no segundo, onde a sua posição é ocupada por outrem”. *Cfr.* GALVÃO TELES, Inocêncio, “Manual dos Contratos...”, *ob. cit.*, pp. 168-169 e CORDEIRO, António Menezes, “Da Simulação no...”, *ob. cit.*, pp. 78-79. Também Nuno Pombo opta por esta mesma designação. POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 114

3.2. A simulação fiscal

Não será de admirar que o direito fiscal molde a figura da simulação aos seus próprios fins e às suas peculiaridades. Do ponto de vista do direito fiscal, os sujeitos potencialmente lesados pela simulação são apenas os sujeitos da relação jurídico fiscal, e, portanto, facilmente determináveis. Pelo contrário, na simulação civil os sujeitos jurídicos potencialmente lesionados, são em grande medida, indeterminados³⁴².

Pedro Pais de Vasconcelos escreve que “o regime jurídico da simulação, no Código Civil, resulta de uma ponderação sábia, orientada mais pela justiça do que pela lógica entre a relevância da realidade e da aparência, entre a tutela do interesse dos simuladores e a proteção dos interesses dos terceiros”³⁴³.

Ora, aquando da caracterização da simulação fiscal, encontramos na doutrina opiniões divergentes. Ora vejamos, Manuel Anselmo Torres refere que a “simulação não é, portanto, objecto de qualquer formulação conceptual na lei fiscal vigente, que permitisse recortar um conceito autónomo de simulação fiscal. A simulação apenas se distingue pela redução que prossegue (a redução do encargo tributário) e pelo seu regime fiscal específico, mas não pela sua génese. Em vez de simulação fiscal, podemos falar com mais propriedade de um regime fiscal da simulação”³⁴⁴.

Também Rui Duarte Morais nos diz que “a simulação fiscal é pois uma figura que se identifica com a sua matriz civilística e que assim é entendida pela generalidade dos sistemas fiscais. A sua especificidade estará na causa *simulationis*, que consiste na intenção de evitar ou reduzir o imposto doutra forma devido. Com a simulação fiscal pretende-se escapar às consequências fiscais de um facto gerador de imposto que já se produziu ou cujo surgimento se procura evitar pela operação simulada.(...) A simulação não é objecto de qualquer

³⁴² “Um contrato simulado quanto ao valor, em princípio dá origem a uma fatura ou documento equivalente ao respetivo recibo, depois de pago. O bem em causa pode ser destruído culposamente por outrem, que fica constituído na obrigação de indemnizar. Este, para efeitos de cálculo da indemnização, pode ser prejudicado pela preço falso constante da fatura, se o mesmo for superior ao valor real, como facilmente se compreenderá. No entanto, quando o negócio simulado foi efetuado destinava-se a enganar outra pessoa. Por exemplo, um sócio do comprador.” PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes especiais da simulação em direito fiscal. Imposto sobre o valor acrescentado, imposto de selo e imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2012, Ano V, n.º 2, Verão, nota 1

³⁴³ VASCONCELOS, Pedro Pais de, “Teoria Geral...”, *ob. cit.*, pp. 684

³⁴⁴ TORRES, Manuel Anselmo, “A simulação na lei...”, *ob. cit.*, pp. 35

formulação conceptual autónoma no Direito Fiscal, apenas se autonomizando pelo fim que prossegue (a redução do encargo tributário)”³⁴⁵.

Similarmente, Gustavo Lopes Courinha, em consonância, afirma que “não existe uma formulação conceptual autónoma que aparte o âmbito da simulação para efeitos fiscais daquele que é o seu âmbito de origem, o da Teoria Geral do Direito Civil. E é isso que justifica, naturalmente, que se associem efeitos criminais e contra-ordenacionais para a prática de actos de simulação: os simuladores ocultam da administração a sua real intenção, camuflando-a sob o negócio simulado, e impedindo a tributação devida”³⁴⁶.

Todavia, e já de forma distinta, Marcolino Pisão Pedreiro assevera que “a simulação fiscal, assentando embora em boa parte na formulação conceptual do direito civil, é necessariamente uma figura com traços específicos. Desde logo, porque para a ocorrência da simulação fiscal, torna-se necessário que da mesma resulte uma distorção da quantificação da obrigação fiscal. A lei proíbe expressamente a prática de actos inúteis (art. 57º, nº 1 da LGT), pelo que não pode a ATA, declarar para efeitos fiscais uma simulação civil, se da mesma não tiver resultado uma distorção da liquidação do imposto. A idêntica conclusão se chega pela aplicação do princípio da eficiência da administração pública (art. 267º, nº 5 da CRP). Diferentemente, a simulação civil verifica-se com o mero intuito de enganar terceiros, podendo não haver prejuízo”³⁴⁷.

Alberto Pinheiro Xavier opta por elucidar de uma forma mais ampla a simulação fiscal com o preenchimento de dois requisitos: a simulação de todos ou alguns dos elementos do negócio e que a mesma seja executada em prejuízo do imposto que inicialmente seria devido³⁴⁸.

Ora, tendo presente a definição apresentada pelo art.º 240.º do CC, e adaptando-a às particularidades do Direito Fiscal, podemos afirmar que na simulação fiscal existe uma divergência enganadora entre a vontade declarada e a vontade verídica, compactuada entre

³⁴⁵ MORAIS, Rui Duarte, “Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado”, Porto: Publicações da Universidade Católica, 2005, pp. 227

³⁴⁶ COURINHA, Gustavo Lopes, “O verdadeiro sentido da simulação fiscal: em especial, das doações de imóveis a favor de sociedades com reporte de prejuízos: regime simplificado de IRC”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. SALDANHA SANCHES*, Coimbra: Coimbra Editora, Vol. III, 2011, pp. 148

³⁴⁷ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*

³⁴⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro, “Manual de direito...”, *ob. cit.*, pp. 263

as partes, com o intuito de reduzir e/ou eliminar a carga fiscal ou inclusive obter um reembolso³⁴⁹.

Depois de analisarmos as diferentes considerações acerca da autonomização, ou não, do conceito da simulação fiscal, não podemos deixar de concordar com Marcolino Pisão Pedreiro que demarca desde logo um ponto diferenciado entre as duas figuras, que diz respeito ao *animus*. Para efeitos de emprego desta figura no Direito Privado, em prol da proteção da vontade real do declarante e da tutela da confiança de terceiro, não é necessária a conferência de uma lesão patrimonial efetiva na esfera jurídica de outrem, ou seja, a sua aplicabilidade basta-se com a mera presença de um perigo, ainda que sem correspondente resultado. De forma oposta, no nosso entendimento, o Direito Fiscal obriga que haja efetivamente uma benefício para um dos simuladores e, correlativamente, uma perda para um terceiro, neste caso para o Estado enquanto credor tributário, em ordem do princípio do interesse público, art.º 103.º da CRP, que caracteriza o sistema fiscal português³⁵⁰.

De forma idêntica, cremos que possa ser aqui invocado o princípio da proporcionalidade, citando neste efeito Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, que afirmam que “a razoabilidade proíbe que os custos da actuação administrativa escolhida como meio de prosseguir um determinado fim sejam manifestamente superiores aos benefícios que sejam de esperar da sua utilização”³⁵¹. Ou seja, o facto de um dos sujeitos da relação jurídica em questão ser a Administração Pública leva a uma consideração do chamamento da simulação, que não existe no direito privado, pois o princípio em questão não é aí aplicável³⁵².

Em bom rigor, cremos que, independente da vontade dos simulares, tenham estes um *animus nocendi* ou *decipiendi*, o que revela para que a Administração seja capaz de alegar a existência da simulação é a ocorrência de uma modificação indevida e intencional da obrigação tributária, em função do resultado concreto do pacto *simulationis*³⁵³. Em

³⁴⁹ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 44

³⁵⁰ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 44

³⁵¹ SOUSA, Marcelo Rebelo De e MATOS, André Salgado de, “Direito Administrativo Geral, Tomo III, Introdução e Princípios Fundamentais”, Dom Quixote, 2007, pp. 208

³⁵² PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, nota 4

³⁵³ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 45

confirmação de tal raciocínio, leia-se o Ac. proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)³⁵⁴, segundo a qual não é exigida prova de especial intenção para que haja simulação.

No entanto, e apesar de diferenciarmos este ponto em específico entre as duas figuras, não cremos que seja suficiente para proclamar a autonomia da simulação fiscal em face da simulação civil. A simulação no campo de ação deste ramo do Direito apenas se distingue pela finalidade materializada do fingimento criado, no sentido de diminuição da obrigação tributária que seria merecida se a realidade criada não fosse uma mera aparência. Em função desse fim, e consubstanciando-se num ramo independente do civilístico, o Direito Fiscal estatui as suas próprias consequências³⁵⁵ e, como denota Manuel Anselmo Torres, sem alterar as suas raízes que continuam entroncadas ao Direito Civil³⁵⁶.

Esta necessidade de modelar a figura à ontologia do ordenamento recetor resulta de uma exigência do próprio ordenamento quando se “apodera” de conceitos provenientes de outros ramos, sendo que tal não significa que ocorra uma alteração substancial na figura, que implique que a mesma tenha uma estrutura completamente distinta³⁵⁷. Cremos também que seja este o parecer do legislador, uma vez que introduziu esta figura nos diversos diplomas fiscais, sem ter concretizado o seu conceito. (v.g. artigos 39.º da LGT, 55.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e 70.º do Código do Imposto de Selo (CIS)).

Em jeito de finalização, referir que a especificidade da simulação no Direito Fiscal parece prender-se, tal como afirma Rui Duarte Morais, com o facto de “escapar às consequências fiscais de um facto gerador de imposto que já se produziu ou cujo surgimento se procura evitar pela operação simulada”³⁵⁸, não se apurando “uma formulação conceptual autónoma que aparte o âmbito da simulação para efeitos fiscais daquele que é o seu âmbito de origem, o da Teoria Geral do Direito Civil”³⁵⁹.

³⁵⁴ Acórdão do STA de 24.04.2002, no Proc. n.º 0102/02, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/782b34d7a879214580256bb100335464?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0.%C2%BA,0102%2F02#_Section1 (consultado no dia 24/08/2020)

³⁵⁵ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 45

³⁵⁶ Este Autor opta por falar num regime fiscal da simulação e não propriamente de simulação fiscal em “A simulação na Lei Geral Tributária”, TORRES, Manuel Anselmo, “A simulação na lei...”, *ob. cit.*, pp. 35.

³⁵⁷ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 45-46

³⁵⁸ MORAIS, Rui Duarte, “Imputação de lucros de sociedades...”, *ob. cit.*, pp. 216

³⁵⁹ GUSTAVO LOPES COURINHA, “O verdadeiro sentido...”, *ob. cit.*, pp. 148. Também neste sentido, *cf.* POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 119-120

3.2.1. Várias manifestações particulares da simulação em direito fiscal (artigo 19º CIVA, 55.º CIMT e 70.º CIS)

Começamos por uma breve análise do art.º 19.º, n.º 3 do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que dispõe que “não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”.

Por norma, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) trata-se de um imposto que recai sobre transmissões de bens e prestações de serviço efetuadas, art.º 1º, n.º 1, al. a), do CIVA, pelo que, correspondentemente, a haver direito à dedução, este será referente ao imposto incidente sobre operações tributáveis também efetuadas, art.º 19.º, n.º 1, do CIVA. Deste modo, as transações simuladas não estariam compreendidas por esta modalidade de tributo, uma vez que não se espelham operações reais. Porém, enquanto a simulação não fosse desvendada, a operação seria tributada como se de uma veracidade económica se tratasse, concedendo a fatura um direito de crédito ao adquirente, titular de um documento bastante. Por este motivo, o legislador sentiu a necessidade de adicionar uma alínea para efeitos de incidência subjetiva do imposto, exigindo a entrega do imposto faturado indevidamente, al. c), do n.º 1, do art.º 2.º do CIVA, e impedindo a possibilidade de deduzir esse imposto indevido em caso de simulação, por via da inclusão do n.º 3 no art.º 19.º do CIVA³⁶⁰.

Em bom rigor, a regulamentação do n.º 3 materializa um reforço da exclusão que resulta do n.º 1 do mesmo preceito legal interpretado *a contrario*, ou seja, o imposto que incide sobre a operação simulada, enquanto mera aparência, sem substância, não concede ao sujeito passivo o direito a deduzir, visto que a dedução recai sobre o imposto incidente nas operações efetivamente realizadas³⁶¹.

Desta forma, este artigo apresenta-se como uma norma especial anti abuso. As normas específicas anti abuso são particularmente desenhadas casuisticamente para casos reais, tendo em vista evitar a violação direta dos preceitos legais e, principalmente, combater as estratégias artificialmente concebidas que consomem e danificam os princípios elementares da tributação³⁶². As recomendações do Economic and Financial Affairs Council

³⁶⁰ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 58-59

³⁶¹ FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 59

³⁶² FREITAS, Fátima Vanessa Gonçalves, “A simulação de negócios...”, *ob. cit.*, pp. 59.

(Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros), nomeadamente provenientes das Conclusões de 1 de dezembro de 1997 em matéria de política fiscal, em prol da implementação de normativas anti abuso, reiteram que estas “desempenham um papel fundamental na luta contra a evasão e a fraude fiscais”³⁶³. Acompanhando tais recomendações, o legislador português adotou esta técnica legislativa pelos diversos Códigos Fiscais³⁶⁴.

Ainda que a função atribuída a estas normas estabeleça que “o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação particular daquela situação, ainda que tal intenção não encontre uma expressão correspondente na formulação da lei”³⁶⁵, o modo de reação destas normas jurídicas, marcada por uma maior severidade na previsão e desproporcionalidade na estatuição, como alerta Gustavo Lopes Courinha, constitui uma “dificuldade crescente em apreender a política fiscal substantiva”, atendendo a que “desvirtuam a realidade ou deduzem mais do que deviam”³⁶⁶, admitindo sérios riscos de fomentar novas práticas lesivas para o sistema fiscal, bem como de tornar o normativo fiscal mais complexo e de difícil perceção³⁶⁷.

Ora, tal preceito introduz uma exceção ao princípio da neutralidade fiscal, norteador do sistema do IVA. De acordo com o princípio da neutralidade fiscal, nas relações entre operadores económicos, o imposto não será, à partida, considerado como mais uma quantia de produção ou de comercialização e, por conseguinte, não afetará a respetiva gestão empresarial por via do considerado direito à dedução. Não obstante, a exceção estipulada pelo normativo em causa determina que, sempre que se verifique uma situação de uma operação simulada ou em que haja uma simulação do preço, o direito à dedução seja vedado ao titular dessa fatura. Face ao conceito civilístico, a nomenclatura empregue pelo legislador é inadequada ao diferenciar entre operação simulada e simulação do preço. Em ambas as

³⁶³ *Cfr.* Texto publicado no Jornal Oficial n.º C 002 de 06/01/1998e disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29> [07/09/2020]

³⁶⁴ Com particular incidência no CIRC, nomeadamente no que respeita aos preços de transferência, às normas CFC e aos casos de subcapitalização, arts.º 63.º, 66.º e 67.º, respetivamente. *Cfr.*, nomeadamente, MORAIS, Rui Duarte, “Preços de Transferência. O Sistema Fiscal no fio da navalha”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 1, 2009, pp. 135-160; *Idem*, “Imputação de lucros...”, *ob. cit.*; e CUNHA, Paulo De Pitta e, e SANTOS, Luís Máximo dos, “Sobre a incompatibilização com o direito comunitário do regime fiscal da subcapitalização”, in *Fisco*, n.ºs 119/121, Ano XVI, 2005, pp. 43-72

³⁶⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 181

³⁶⁶ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 103

³⁶⁷ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 96-97

situações existe simulação³⁶⁸. Cremos que quando a lei se refere a “operação simulada”, o legislador estará essencialmente a cogitar a simulação absoluta, e quando se refere à situação de operação “em que seja simulado o preço”, está a reportar-se à simulação relativa quanto ao valor³⁶⁹.

“O nº 3 previne casos que podem constituir operações fraudulentas, destinadas a obter do Estado créditos indevidos, por não terem dado lugar a pagamento de imposto. Daqui que, no caso de operação ou preço simulado, não só seja devido o imposto facturado como se negue ao cliente (em conluio com o transmitente) o correspondente direito à dedução”³⁷⁰.

Ora, exemplificando, se o comprador obtém uma mercadoria por 1000 e pela qual teria que pagar 230 de IVA, mas com concordância do vendedor simulam uma venda por 2000 pela qual pagará 460 de IVA, o adquirente não pode deduzir nem os 460 que pagou, nem os 230 que estaria de acordo com o negócio jurídico efetivamente querido pela partes e cujo imposto foi pago por excesso³⁷¹.

Estar-se-á a pensar, sobretudo, na situação típica de fraude fiscal vulgarmente conhecida como de “faturas falsas” em que o emitente das faturas não entrega o imposto sobre o valor acrescentado ao Estado.

Tratar-se-á, regularmente, de um operador económico fictício, no sentido de não executar atividade económica real, embora disponha de número de contribuinte e, supostamente, de sede. Frequentemente, em tal sede ou domicílio fiscal não existe qualquer atividade económica, nem qualquer gerente, administrador ou empregado da empresa. Outras vezes, trata-se de operadores económicos com alguma atividade real, mas em situação económico-financeira desesperada e, que em permuta de “compensação” se dispõem a emitir fatura para que o adquirente possa deduzir tal IVA e contabilizar o custo para efeitos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) ou IRC. Há aqui uma intenção clara de lesar a receita fiscal. Mas poderá suceder que advenha um acordo simulatório e uma divergência entre a vontade real e a declarada na emissão duma fatura com intenção de enganar e prejudicar terceiros que não o Estado e que efetivamente a receita

³⁶⁸ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*

³⁶⁹ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*,

³⁷⁰ “Código Do Imposto Sobre O Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar”, (colab.) Direcção Geral das Contribuições e Impostos. Núcleo do IVA, Presidida Por José Guilherme Xavier De Basto, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1985, pp. 108

³⁷¹ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2.

fiscal não saia lesada³⁷². A questão que se coloca é se, perante tal, em que incontestavelmente ocorre simulação civil, mas em que não existe vontade de lesar a receita fiscal, nem lesão da mesma, se aplicará ou não a exclusão do direito à dedução previsto no art.º 19º, nº 3 do CIVA³⁷³.

É ainda de questionar qual a solução referente à simulação civil relativa quanto aos sujeitos (vg. por interposição fictícia de um sujeito) ou sobre a natureza do negócio (vg. se se aparenta um tipo negocial, quando, na verdade, se quer outro). Neste sentido acompanhamos ainda Marcolino Pisão Pedreiro, que afirma que, do ponto de vista do IVA, a operação será neutra pelo que não haverá prejuízo para a receita fiscal. A nível de jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), parece haver alguma tolerância do Tribunal a situações que aparentam ser de simulação por interposição fictícia de pessoas mas que, todavia, foram apreciadas como operações tributáveis para efeitos da sexta diretiva³⁷⁴.

Em todo o caso, pela aplicação da definição de “Simulação Fiscal” que já apresentamos, estas modalidades de simulação não ficam incluídas pelo preceito, uma vez que não determinam prejuízo para a receita fiscal. De todo o modo, não estando estas modalidades de simulação conjecturadas no preceito, acrescido pela circunstância deste art.º 19º, nº 3 ter uma componente claramente sancionatória, parece ser de concluir pela exclusão destas modalidades de simulação. A esta solução legislativa não terá sido alheia a carência de capacidade típica das mesmas para a lesão da receita fiscal³⁷⁵.

Desta forma, parece-nos que a “*ratio*” da lei poderá estar, por um lado, na divergência da fatura com qualquer operação real, no caso da simulação absoluta (desconformidade total) ou relativa quanto ao valor (desconformidade parcial), desconformidade que não existe na simulação sobre os sujeitos ou sobre a natureza do negócio, uma vez que nestas situações, as operações ocorreram mesmo, embora não com aqueles sujeitos passivos ou com aquele tipo negocial³⁷⁶.

³⁷² PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

³⁷³ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

³⁷⁴ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

³⁷⁵ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

³⁷⁶ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

A par com o referido Autor, concluímos que o art.º 19º, nº 3 do CIVA não se direciona a toda e qualquer simulação, estando à partida rejeitada a inocente; implicitamente, a norma parece considerar tipicamente inocente a simulação sobre os sujeitos ou sobre a natureza do negócio; por outro lado, a norma considera tipicamente fraudulenta a simulação absoluta e a simulação do preço³⁷⁷.

Diferentemente, Saldanha Sanches parece remeter a aplicação do artigo 19º, nº 3 do CIVA apenas para os casos de simulação criminosa³⁷⁸. Ora, com o devido respeito, compreendemos que o regime do art.º 19º, nº 3 do CIVA só se inclui, até em função do princípio da proporcionalidade, em casos de simulação com o desígnio de lesar a receita fiscal³⁷⁹.

Assim sendo, e em conformidade com entendimento do TJUE³⁸⁰, somos da opinião que, numa interpretação conforme ao Direito da União Europeia, a referida norma do CIVA Português deve ser compreendida em termos restritivos, não podendo ser deduzido imposto que resulte de operação simulada, mas apenas na medida da simulação, resultando assim que, na simulação relativa será dedutível o imposto pago relativamente ao negócio real (dissimulado)³⁸¹. A norma em questão deve, desta forma, ser compreendida à luz do direito comunitário, com o raciocínio sufragado pelo Tribunal de Justiça.

Outra questão que se poderá levantar quanto ao art.º 19º, nº 3 do CIVA é se o mesmo não foi tacitamente revogado pelo art.º 39º da LGT. Ora, o art.º 7º, nº 3 do CC determina que “A lei geral não revoga lei especial, exceto se for essa a intenção do legislador”. A este

³⁷⁷ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2

³⁷⁸ *Cfr.* SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 84, quando escreve referindo-se ao art. 19º, nº 3 do CIVA “Mas temos também um comportamento que hoje se encontra em princípio coberto pela previsão da al. A) do nº 1 do art. 103º do Regime Geral das Infracções tributárias e que penaliza a “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de escrituração”. E o mesmo se passa com qualquer outro negócio simulado, uma vez que a al. c) do nº 1 do art. 103º daquele regime considera punível a “celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas”.

³⁷⁹ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 2. Até porque, como denota, e bem, o Autor, a consequência do art.º 19º, nº 3 poderá ser a de não se deduzir aquilo que se pagou a título de IVA ao vendedor, que diz respeito ao negócio jurídico real. Ora, daqui poderá originar um enriquecimento ilegítimo do Fisco e uma ofensa ao princípio da neutralidade do imposto. Isto porque, o comprador suportou IVA, efetivamente entregue nos cofres do Estado e não o pode deduzir.

³⁸⁰ Acórdão do Tribunal De Justiça de 21 de fevereiro de 2006, processo C-255/02, (Halifax plc, e Leeds Permanent Development Services Ltd)

³⁸¹ O Direito da União Europeia vai mais longe ainda, impondo a dedução ou devolução de importâncias pagas em função de negócios absolutamente simulados (resultante da conclusão nº 96 e do nº 3 da parte decisória, do acórdão *supra* referido).

respeito, Miguel Teixeira De Sousa afirma que é admissível “uma exceção à regra de que a lei geral não revoga a lei especial. Da nova lei geral pode resultar que ela também se deve aplicar às situações que são abrangidas pela lei especial, hipótese na qual se verifica a revogação da lei especial pela nova lei geral (art.º 7º, nº 3, *in fine*, CC). Saber se isso sucede é uma questão de interpretação da nova lei geral e da determinação, através dela, da intenção inequívoca do legislador de que fala o art.º 7º, nº 3, CC. Para isso, é importante determinar se permanecem as razões que justificaram a elaboração da lei especial; se tal não suceder, pode concluir-se que o legislador teve a intenção de revogar a lei especial”³⁸².

Passemos de seguida para uma sucinta análise do regime do artigo 55.º, n.º 1 do CIMT e do artigo 70.º do CIS.

Dispõe o primeiro que, “Se, por indicação inexata do preço, ou simulação deste, o imposto tiver sido liquidado por valor inferior ao devido, o Estado, as autarquias locais e demais pessoas coletivas de direito público, representado pelo ministério público, poderão preferir na venda, desde que assim o requeiram perante os tribunais comuns e provem que o valor sobre por que o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) deveria ter sido liquidado excede em 30% ou em € 5000, pelo menos, o valor sobre que incidiu”.

De forma idêntica, o segundo dispõe o seguinte: “No trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola se, por indicação inexata de preço, ou simulação deste, o imposto do selo tiver sido liquidado por valor inferior ao devido, o Estado, as autarquias locais e demais pessoas coletivas de direito público, poderão preferir na venda, desde que assim o requeiram perante os tribunais comuns e provem que o valor sobre por que o IMT deveria ter sido liquidado excede em 30% ou em € 5000, pelo menos, o valor sobre que incidiu”.

Estamos na comparência de simulação a que é equiparada a situação de indicação inexata do preço. Assim, serão incluídas situações de divergência entre a vontade real e a vontade declarada no que concerne ao preço, mas em que não se verifica o acontecimento de alguma das demais condições da simulação. Ora, assim, pode, com efeito, haver aquela

³⁸² SOUSA, Miguel Teixeira de, “Introdução ao ...”, *ob. cit.*, pp. 227-228

divergência mas não ocorrer em concreto a anuência simulatória ou o desígnio de enganar terceiros³⁸³.

Na senda de Marcolino Pedreiro, a extensão da aplicação do regime da simulação à simples indicação exata do preço tem implantada a ideia de simplificar o exercício do direito à entidade pública, dispensando-a de provar todos os requisitos da simulação. Todavia, acompanhamos o autor nas dúvidas quanto à sensatez de aplicação dum regime como este a situações em que não há um desígnio de lesar o fisco ou a situações em que há um simples lapso na comunicação do preço, até pela natureza sancionatória da norma³⁸⁴.

Quanto à natureza jurídica destas reações, parecem-nos as mesmas claramente sancionatórias. Através da sua aplicação, a entidade pública prefere pela aquisição por um preço substancialmente menor ao que o adquirente pagou, significando, desde logo, uma sanção de natureza patrimonial pela sua conduta; e tal sanção terá como razão de ser a atitude fraudulenta por parte do contribuinte³⁸⁵.

Desta forma, coloca-se a seguinte questão, poderá a aplicação destes regimes ser cumulada com a reação penal do art.º 103º do RGIT? Não nos parece que tal seja possível. Dado o carácter sancionatório destes dois artigos analisados, não será admissível obter uma dupla reação sancionatória.

Em primeiro lugar, a tributação passa a estar corrigida, sendo feita de acordo com o negócio real, deixando o Estado de sofrer perdas, assim como o contribuinte deixa de ter a vantagem ilegítima que criou. No mais, o contribuinte é punido, conforme o caso em apreço, criminalmente ou a nível contraordenacional. Adicionar a isto uma distinta punição patrimonial de valor tão considerável é exagerado, violando o princípio da proporcionalidade³⁸⁶. Por outro lado, como já se aludiu, a reação do art.º 55º, nº 1 e 70º, nº 1 do CIS tem natureza sancionatória³⁸⁷.

³⁸³ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*

³⁸⁴ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*

³⁸⁵ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 3.1.

³⁸⁶ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 3.3.

³⁸⁷ Aliás, a julgar até pela história do regime. Nos termos do artigo 162º do revogado CSISD “Realizando-se acto ou contrato simulado, com prejuízo da sisa ou do Imposto sobre sucessões ou doações que, de outro modo, seria pago, ficarão os simuladores solidariamente sujeitos a multa igual ao triplo da sisa ou do imposto que se deixou de pagar, tratando-se de simulação de dívidas ou encargos, e a multa igual ao triplo da diferença entre o que se pagou e o que se deveria ter pago pelo acto dissimulado, tratando-se da simulação do preço do contrato, sobre a natureza do negócio, ou por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Será liquidada a sisa ou

Aplicar, concomitantemente, o artigo o 103º ou 119º do RGIT, colocaria desde logo em causa o princípio *non bis in idem*. Por outro lado, estes dois regimes são, na sua essência, a manutenção do que já se encontrava em vigor no Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) e, naquele Código, a reação não era cumulável. Desde que se tributasse o negócio real e/ou se aplicasse a multa aos infratores, já não lograria ser praticado o direito de preferência³⁸⁸. Assim, e na senda de Marcolino Pedreiro, “não é possível, face ao ordenamento jurídico vigente, considerar, sequer, que o regime do art. 55º, nº 1 do CIMT e 70º, nº 1 do CIS é alternativo em relação ao do RGIT. Em primeiro lugar porque a lei não o diz, contrariamente ao que sucedia no regime anterior. Em segundo lugar, porquanto tal violaria o artigo 262º, nº 2 do Código de Processo Penal. De acordo com este preceito, havendo notícia dum crime há sempre lugar à abertura dum inquérito criminal e a obrigatória acusação pelo Ministério Público, no caso de no inquérito se terem recolhido indícios suficientes de se ter verificado o crime e de quem foi o seu autor nos termos do art.º. 283º. Não há, pois, possibilidade de escolha por qualquer autoridade pública da reação à simulação, sendo obrigatória a aplicação do regime do RGIT bem como a tributação do negócio real nos termos da LGT.”³⁸⁹

Assim, concluímos que este regime do art.º 55º, nº 1 e do art.º 70º, nº 1 do CIS constituem um corpo estranho no nosso ordenamento jurídico-tributário. Entendemos que o

o imposto que couber ao acto dissimulado, ressalvando-se o direito à anulação da liquidação correspondente ao acto simulado”.

Desta forma, é tributado o negócio jurídico real, tal como acontece hoje em dia com o artigo 39.º da LGT. Assim, tributava-se o negócio real, e puniam-se os infratores com a multa.

O art. 176º do mesmo Código dispunha, em termos idênticos, ao atual 55º, nº 1 do CIMT que “Se, por indicação inexacta do preço, ou simulação deste, a sisa tiver sido liquidada por valor inferior ao devido, o Estado, qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados, bem como qualquer autarquia local, pessoa colectiva de utilidade pública, organismo cooperativo ou instituição de previdência social, representado pelo ministério público, poderá preferir na venda, desde que assim o requeira perante os tribunais comuns e prove que o valor sobre por que a sisa deveria ter sido liquidado excede em 50% ou em 100 contos, pelo menos, o valor sobre que incidiu”.

Quer o art. 162º, quer o art. 176º referidos, constavam do Capítulo IX do CIMSISD, referente a “penalidades” e ambos previam regimes inequivocamente sancionatórios.

Era, todavia, claro face ao art. 178º do CIMSISD que as duas reações não eram cumuláveis. Com efeito, dispunha este preceito que “Estando pendente, à data do despacho de citação do réu, ou vindo posteriormente a ser instaurada acção de simulação ou processo de transgressão pelo mesmo facto e contra as mesmas pessoas, suspender-se-ão os respectivos termos, os quais só poderão prosseguir se a instância se interromper, ou se extinguir por outros motivos que não a confissão de todo o pedido ou o julgamento da procedência da acção”. Punindo-se os autores da simulação pelo regime art. 162º, não se podiam punir pelo do art. 176º. *Cfr.* PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 3.1.

³⁸⁸ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 3.3.

³⁸⁹ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*, ponto 3.3.

intuito seria desencorajar a fraude e evasão fiscais e puni-las, todavia, para isso, temos já consagrado entre nós, o RGIT.

3.2.2. A cláusula geral anti abuso: o artigo 38.º, n.º 2 e a sua relação com o artigo 39.º da LGT

No quadro do combate à elisão fiscal, a CGAA ocupa um lugar de destaque, sendo importante analisar, ainda que de forma breve, o problemas que advém da sua aplicação.

A CGAA surgiu com o progresso da resposta à questão de saber em que condições é que a Administração lograria pôr em causa um negócio jurídico de determinado contribuinte, em que a causa objetiva não coincide com a causa subjetiva, recorrendo a solução não aguardada pelo sujeito passivo, sendo que numa fase primária, para dissipar tal problema, se recorreu ao princípio da prevalência da substância sobre a forma³⁹⁰, e só posteriormente é que foi prevista uma CGAA com o desígnio de evitar que os contribuintes não obedeçam às suas obrigações fiscais³⁹¹.

A CGAA deve ser assimilada à luz dos princípios constitucionais que a limitam e densificam. De facto, a sua consagração e aplicação não é despicienda de uma tensão existente entre os princípios constitucionais de legalidade fiscal, tipicidade e segurança jurídica e o princípio da igualdade e da capacidade contributiva³⁹².

O princípio da legalidade fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, de acordo com o qual “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” transpondo, pelo referido, a exigência de lei formal na criação do imposto e seus elementos essenciais.

A propósito do princípio da tipicidade considere-se a divergência doutrinária sobre o seu alcance e limite, defendendo uns uma tipicidade fechada, de acordo com a qual cabe ao legislador definir minuciosamente o imposto e todos os seus elementos, e outros uma

³⁹⁰ AZEVEDO, Patrícia Anjos, “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti-abuso”, in *A fiscalidade como instrumento de fiscalidade económica*, Vida Económica, 2011, pp. 301.

³⁹¹ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 165 a 166

³⁹² *Cfr.* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 48 e NUNES, AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 47 e ss

tipicidade aberta, a qual admite uma certa margem de discricionariedade e o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Pelo exposto, é a interpretação do princípio da tipicidade na sua vertente aberta que consente a inclusão de uma CGAA no nosso ordenamento jurídico sem comprometer outros princípios constitucionais, em específico o princípio da segurança jurídica³⁹³.

Ora, a criação de uma CGAA em sede de direito fiscal por comportar uma desconsideração, *a posteriori*, dos efeitos fiscais de atos e/ou negócios jurídicos válidos e lícitos numa perspetiva civilística, realizados pelo contribuinte no espaço de atuação *extra legem*, colide com os princípios constitucionais *supra* expostos. A limitação aos princípios constitucionais da tipicidade e segurança jurídica esclarecer-se, atendendo a outros princípios com equivalente dignidade constitucional, nomeadamente o princípio da igualdade e princípio da capacidade contributiva³⁹⁴.

O princípio da igualdade fiscal decorre do princípio geral da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, o qual comporta a igualdade de tratamento perante a lei, igualdade formal, bem como, no tratamento descriminado de situação desiguais por forma a alcançar uma igualdade material³⁹⁵. No âmbito do direito fiscal este princípio exprime o dever transversal dos contribuintes pagarem impostos e a sua contribuição depender da correspondente capacidade contributiva, verificando-se a igualdade formal através do dever geral em contribuir e a igualdade material através da contribuição de acordo com as contingências do contribuinte, sendo este o único critério discriminador concebível³⁹⁶.

Por último, de referir que a consagração de uma CGAA entre nós não integra uma violação do princípio de liberdade de atuação enquanto direito constitucionalmente consagrado do contribuinte³⁹⁷, mas uma limitação imposta por outros princípios constitucionais, em particular, os princípios de igualdade e de justiça, uma vez que os

³⁹³ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 22. Princípio este que traduz uma ideia de proteção da confiança e da estabilidade das normas jurídicas.

³⁹⁴ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 22

³⁹⁵ NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar...”, *ob. cit.*, pp. 435-436

³⁹⁶ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 50

³⁹⁷ Sobre a inadmissibilidade de uma CGAA por violação da constituição fiscal e da liberdade de actuação do contribuinte vd. GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária Anotada”, Rei dos Livros, 2000, pp. 185

princípios constitucionais devem ser entendidos de uma forma dialética e sem proceder à sua absolutização³⁹⁸.

As lacunas existente na lei resultam da própria impossibilidade desta conseguir prever todas as hipóteses, pelo que, instrumentos como a CGAA permitem que a Administração seja dotada da necessária flexibilidade para evitar “iniquidades decorrentes de uma legalidade escrita”³⁹⁹.

A CGAA de direito em sede fiscal surgiu no nosso ordenamento jurídico com a Lei de Orçamento de Estado para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, artigo 51.º, n.º 7), a qual acrescentou ao Código de Processo Tributário o artigo 32.º-A. Futuramente, a referida CGAA foi integrada no artigo 38.º, n.º 2 da LGT através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho. A norma em consideração sofreu fortes críticas, quer pela sua primeira integração sistemática, quer pela deficiente redação⁴⁰⁰.

Neste contexto, a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro introduziu modificações à redação da CGAA, que passou a ser a seguinte:

“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Na análise à CGAA, auxiliamo-nos da desconstrução executada por Gustavo Lopes Courinha, de acordo com o qual, a referida norma é integrada por cinco elementos: elemento

³⁹⁸ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 23

³⁹⁹ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, “Elisão fiscal e cláusula...”, *ob. cit.*, Ponto 4., f).

⁴⁰⁰ *Cfr.* AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 56 e ss., SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 47-48, SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 172 e CAMPOS, Diogo Leite de, “Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 216 e ss.

meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo e elemento sancionatório⁴⁰¹.

No âmago da sua redação está o elemento meio utilizado, pelo que será ineficaz aquele comportamento que se sirva de “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas” para obter uma vantagem fiscal sem contudo comprometer o fim económico pretendido⁴⁰². O meio é apreciado fraudulento, não pela sua natureza de *per se*, mas pela sua aplicação ser levada a efeito em detrimento de um outro meio usual, pela sua simples atratividade fiscal. A este propósito atente-se aos critérios traçados pelo TJUE no Ac. Cadbury-Schweppes, processo C-196/04, prolatado a 12 de setembro de 2006 e realçados por Catarina Amorim. A Autora afirma que “o resultado obtido tem de consistir numa demonstração clara do desvio ou contorno da lei fiscal. Para tal, é necessário comprovar que uma dada forma jurídica, com determinadas características jurídicas e comerciais, nunca seria utilizada pelo contribuinte não fosse a sua finalidade principal ou essencial de minimização da carga fiscal ou a obtenção de um benefício fiscal”. Não obstante, “um contribuinte que não preencha uma das condições supra descritas e não obedeça a um determinado padrão comercial ou jurídico no âmbito da sua atividade pode, ainda assim, ter razões extra fiscais válidas que justifiquem a utilização de uma forma jurídica inusual que, ao mesmo tempo, potencie a obtenção de vantagens fiscais”⁴⁰³.

O referido comportamento abusivo pode ser composto por atos jurídicos, negócios jurídicos ou uma combinação de ambos que, em todo o caso, “deverão formar uma unidade lógica, sequencial e indivisível”⁴⁰⁴.

No que concerne à verificação do artifício e abuso do meio empregue, importa atender ao elemento intelectual para que se possa declarar que esses atos são “essencial ou principalmente dirigidos”. Assim, a aplicação da norma carece da verificação, *in casu*, do

⁴⁰¹ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 165 e ss

⁴⁰² O legislador inspirou-se no § 42 da *Abgabenordnung*, mas distinguiu-se da mesma ao não colocar o enfoque no resultado da conduta, *vd.* SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 166

⁴⁰³ AMORIM, Catarina Ferreira, “Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial”, *In Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 64, janeiro – março, 2014, pp. 44

⁴⁰⁴ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 166-167

elemento meio, *supra* enunciado, do elemento resultado, obtenção de uma vantagem fiscal⁴⁰⁵, bem como do elemento intelectual.

O emprego da CGAA está submissa à prova, pela ATA, da verificação destes elementos, não podendo a mesma apenas expor o elemento meio e o elemento resultado. Recai sobre si, o dever⁴⁰⁶ de demonstrar a intenção do contribuinte em abusar de formas jurídicas para se subtrair (ou acrescentar, caso se trate de uma vantagem fiscal) ao âmbito de aplicação de uma norma fiscal, elemento normativo⁴⁰⁷.

Por tudo o que foi referido, compreende-se a sua parca aplicação. É, de facto, “extremamente difícil provar os motivos fiscais que levaram o contribuinte a adotar um modelo negocial que em condições normais não adotaria”⁴⁰⁸.

Saldanha Sanches consigna, a este propósito, o *business purpose test*, definindo-o como “uma razão comercial legítima tal como pode vir a ser demonstrada pelo sujeito passivo, em particular no caso de este ter adoptado uma via pouco habitual”, devendo ser realizado pela ATA, que deverá apresentar que o conjunto de atos e/ou negócios jurídicos não usuais para os efeitos jurídicos ora ambicionados, foram efetuados com a intenção única de reduzir a carga fiscal do sujeito passivo e não por outras razões de que a fiscalidade é alheia⁴⁰⁹.

A regulação da aplicação da CGAA encontra-se prevista no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). No entanto, e por não ser este o nosso objetivo de estudo, remetemos tal assunto para os autores que dele se tratam⁴¹⁰.

Terá sim uma maior relevância analisar a relação do artigo 38.º, n.º 2 com o artigo 39.º, ambos da LGT, o que nos propomos fazer de seguida.

⁴⁰⁵ *Step-by-step doctrine* que alude COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 167

⁴⁰⁶ Dever de fundamentação plasmado no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, no artigo 124.º do CPA e do regime geral da fundamentação dos actos tributários, *cfr.* SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 173 e ss.

⁴⁰⁷ AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno, “A cláusula geral anti-abuso...”, *ob. cit.*, pp. 56

⁴⁰⁸ AMORIM, Catarina Ferreira, “Cláusula geral...”, *ob. cit.*, pp. 47

⁴⁰⁹ SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 176

⁴¹⁰ *Cfr.* SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, Volume I, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, pp. 581; LEIRIÃO, Patrícia Meneses, “A Cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação”, *Vida Económica*, 2012; e CARVALHO, João Filipe Pacheco de, “O procedimento de aplicação das normas antiabuso”, *in Fiscalidade*, Lisboa, Nº 23 (Jul./Set. 2005), pp. 65-111

À partida, não haveria perigo do disposto nestes dois normativos ser confundível, uma vez que a primeira consagra a já mencionada CGAA e a segunda regulamenta a simulação. No entanto, e considerando que o legislador veio introduzir no preceito legal da CGAA uma limitação relevante, nomeadamente associando necessariamente a intenção elisiva à utilização de meios artificiosos, fraudulentos, requerendo o abuso das formas jurídicas. Ora, a forma mais óbvia de defraudar os interesses do Estado é através da simulação fiscal, pelo que, fará todo o sentido, colocar o problema de conexão de ambas os normativos⁴¹¹.

Bem examinados ambos os normativos, parece advir dos mesmos um evidente paralelo genético, uma vez que ambos tornam possível a aproximação à figura da simulação relativa. O artigo 38.º, n.º 2 prevê a existência de dois atos ou negócios jurídicos, aquele que efetivamente veio a realizar-se, e através do qual se veio a concretizar o objetivo de diminuição, supressão ou deferimento temporal de impostos e, aquele que, por ausência dessas vantagens, foi preterido⁴¹².

A relação com a figura da simulação relativa era bem mais evidente na redação da primeira CGAA do que é hoje, contudo, mesmo agora, não deixa de fazer-se sentir. “Ainda que haja alguma perplexidade resultante da formulação hoje eleita, uma vez que se impõe a tributação de acordo com as normas aplicáveis caso esses actos ou negócios não tivessem sido realizados. Se esses actos tiverem sido efectivamente pretendidos, ou seja, se não houver a seu propósito qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada, dificilmente se poderá entender quais as normas que poderiam ser aplicadas caso aqueles actos não houvessem sido praticados ou os negócios sido celebrados”⁴¹³. Ora, possivelmente não haveria a prática de qualquer ato/negócio pelo que, norma nenhuma seria convocada, em consequência, sugerindo, desde logo, que o legislador ao pensar quer na primeira redação da norma, quer na atual, tinha em mente o instituto da simulação relativa⁴¹⁴.

Desta forma, distingamos a simulação de negócio da CGAA, dadas as semelhanças que as duas figuras partilham e que, não raras vezes, induzem a sua confusão⁴¹⁵. Em termos

⁴¹¹ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 134

⁴¹² POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 123

⁴¹³ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 135

⁴¹⁴ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 135

⁴¹⁵ *Cfr.* COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 85 e ss

procedimentais a distinção é perceptível, pois enquanto à simulação não é imputado um procedimento especial, podendo ser arguida a todo o tempo, dentro do prazo geral de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT, a aplicação da CGAA impõe um procedimento especial postulado no artigo 63.º do CPPT, o qual prevê um especial dever de fundamentação, um prazo ampliado para o exercício do direito de audição prévia do contribuinte, bem como a autorização prévia pelo dirigente máximo do serviço⁴¹⁶.

No que concerne aos elementos das duas figuras descortina-se uma possível coincidência quanto ao intuito do negócio, a obtenção de uma vantagem fiscal, porquanto em ambas as situações o comportamento do contribuinte fitou a minoração da sua carga fiscal.

Não obstante, as duas figuras diferenciam-se quanto ao elemento meio pois, como *supra* exposto, a simulação atua pela dissimulação da real vontade do contribuinte admitindo o artigo 39.º, n.º1, a sua relevância em termos fiscais, enquanto na CGAA não existe uma vontade oculta do contribuinte mas um abuso do meio empregue que levará à sua desconsideração fiscal e à pertinência da forma usual para os mesmos fins económicos⁴¹⁷.

Em suma, “o regime da simulação pretende atingir a realidade que se esconde por detrás da aparência, enquanto a CGAA visa analisar a própria realidade, uma vez verificados certos pressupostos”⁴¹⁸, sendo possível, segundo o entendimento do Autor, a aplicação simultânea dos dois regimes quando o negócio oculto preencha o âmbito de aplicação da CGAA.

Por último, e a propósito desta aplicação simultânea, mencionar a posição de Nuno Pombo, o qual afirma que “ainda que a simulação, enquanto exteriorização de um determinado comportamento, possa preencher, como dissemos, e com o alcance que entendemos, a previsão de qualquer das normas, a do artigo 38.º, n.º 2 não pode prever senão a denominada simulação fraudulenta, uma vez que visa atingir comportamentos que, para além de pretenderem enganar alguém, querem, com esse engano prejudicar terceiros, a saber o Estado, enquanto credor tributário. (...) A simulação, para relevar para os efeitos do

⁴¹⁶ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 37

⁴¹⁷ ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, “Os Meios de Combate...”, *ob. cit.*, pp. 37

⁴¹⁸ COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral...”, *ob. cit.*, pp. 85

disposto no artigo 38.º, carecerá de ser fraudulenta, fiscalmente fraudulenta. Já o artigo 39º, por sua vez, bastar-se-á com a simulação inocente”.

Ora, efetivamente, da redação do artigo 38.º, n.º 2, parece-nos correto afirmar que a simulação admitida será a fraudulenta, uma vez que a lesão em causa, que consiste na redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, ou ainda na obtenção de vantagens fiscais não concedidas por lei, irá prejudicar indubitavelmente o Estado. No entanto, e com o devido respeito, não nos parece correto afirmar que, por contraposição, o art.º 39.º será aplicável à simulação inocente, uma vez que, a par do *suprarreferido* acerca da simulação fiscal, pertinente para a simulação fiscal tanto pode ser a simulação fraudulenta ou inocente, uma vez que o decisivo não é ter existido uma intenção de prejudicar o fisco, mas é decisivo sim ter existido o efetivo prejuízo. Desta forma, o art.º 39.º da LGT ao não indicar explicitamente a modalidade de simulação inocente ou fraudulenta, fá-lo, cremos que não por negligência do legislador fiscal, mas sim porque o pertinente não é a motivação que encerra o ato simulatório, mas os efeitos que o mesmo possui em termos de incidência do imposto.

CAPÍTULO IV – A ANÁLISE DA SIMULAÇÃO FISCAL ENQUANTO CONDUTA CRIMINALMENTE RELEVANTE

4.1. Os vários princípios modeladores da intervenção criminal

“É uma das maiores singularidades da história do nosso pensamento que, desde que se conhecem, os homens tenham punido crimes e que, desde que se conhecem, disputem entre si acerca do fim para que o fazem e acerca do modo como o fazem”⁴¹⁹.

Para qualquer criminalização é preciso, naturalmente, considerar a política criminal, uma vez que o direito não é estanque e tem a necessidade de se adaptar à história que constantemente se vai autoconstruindo, à percepção comunitária, que também se renova constantemente, e às práticas e vivências que a sociedade vai atravessando ao longo do tempo. Assim, só uma profunda e profícua conexão entre a dogmática penal e a política-criminal permitem que o legislador penal atue eficazmente na prossecução das finalidades inerentes ao *ius puniendi* estadual, não podendo este jamais utilizar a sua atuação legislativa para prosseguir interesses político-criminais indiferentes ao Direito Penal, tal como refere Litz quanto à moderna ciência penal que “o direito penal é a barreira intransponível da política criminal”⁴²⁰.

Tal como postula a CRP, no seu artigo 18º, “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”, o que desde logo veda a intervenção penal para obter fins com carácter sensacionalista e moralista.

Quanto aos pressupostos que modelam esta intervenção, estes já são mais passíveis de criar alguma controvérsia na doutrina. Manuel Costa Andrade afirma que: “tudo é questionado e controvertido nesta Babel em que se tornou a doutrina da dignidade penal e da necessidade de tutela penal. E onde, falando todos do mesmo, raros são os que falam da

⁴¹⁹ EXNER, *apud* RODRIGUES, Anabela Miranda, “O sistema punitivo português”, in *Revista Sub Judice, Justiça e Sociedade*, N.º 11, janeiro/junho, 1996, p. 27.

⁴²⁰ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência de Tutela Penal como Referências de uma Doutrina Teleológico-Racional do Crime”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 2, N.º 2, abr-jun, Lisboa, 1992, pp. 182

mesma coisa”⁴²¹, desde logo revelando que, qualquer que seja a conduta a criminalizar, será sempre complicado e delicado delimitar o nível de intervenção que deve ocorrer, tendo sempre em plano de fundo a necessidade de proteger direitos, liberdades e garantias, mas também mantendo a criminalização longe de penas desadequadas, desproporcionais e desnecessárias, não respeitando estas próprias os mesmos direitos, liberdades e garantias que sempre terão de estar acautelados. No entanto, a questão de saber até onde vão os limites do *ius puniendi* será talvez uma questão que terá tanta idade como o próprio do Direito Penal.

No entanto, nunca será demais mencionar que, apesar de serem questões dificilmente respondidas de forma absoluta e imutável, a pena só poderá estar fundamentada em fins de prevenção geral e especial, ou seja, não podemos olhar para a pena apenas como um mal inerente a quem a sofre. A política criminal terá de ter sempre por fim a prevenção, sob pena de regressarmos ao princípio de Talião, “olho por olho, dente por dente”, o que seria verdadeiramente catastrófico na sociedade em que vivemos. No entanto, não podemos simplesmente não estabelecer sanções para comportamentos contrários à ordem jurídica, até porque na base do bom funcionamento de qualquer sociedade, cada pessoa tem de ter consciência que os seus direitos não podem sobrepor-se aos direitos dos demais. No mais, sempre se dirá que a liberalização total de todos os comportamentos, geraria um verdadeiro estado de desgoverno, destruindo por completo a sociedade tal como a conhecemos.

Assim, se a prevenção geral positiva pretende garantir que a pena é concebida como forma do Estado manter e reforçar a confiança da comunidade na validade e força de vigência das suas normas de tutela dos bens jurídicos, a prevenção especial, também ela positiva, tem como finalidade criar condições para que o delinquente possa, no futuro, continuar a viver a sua vida livre de ações criminosas, no fundo, pretende-se prevenir a reincidência. Apesar desta finalidade das penas ser duramente criticada por não passar de uma conceção apenas descrita em papel, mas que na realidade não sucede, a verdade é que não pode a pena ter outro intuito que não este, a socialização será a chave fundamental para que o indivíduo, apesar de privado da sua liberdade, seja capaz de viver regradamente em sociedade, assim que esta termine. A sua execução ou não, já seria um tema para uma diferente discussão.

⁴²¹ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 174

Em contraposição com as teorias da prevenção, encontram-se as teorias retributivas, segundo as quais a essência da pena criminal reside na reparação e expiação do mal do crime, no fundo um puro castigo. Ora, por um lado, apesar desta aplicação poder assumir efeitos laterais socialmente relevantes, tais como a intimidação por parte da sociedade, de neutralização dos delinquentes, etc., nenhum deles colhe. A pena passaria assim a ser a justa paga do mal que com o crime se realizou, um castigo e uma expiação do mal.

Hoje, é incontestável que a compensação apenas se pode fazer em função da ilicitude do facto e da culpa do agente, tendo sido este o grande mérito da teoria da retribuição, uma vez que hoje é ponto assente que não pode haver pena sem culpa e a medida da pena não pode ultrapassar a medida da culpa, isto porque esta última não é alicerce da pena, mas compõe o seu pressuposto necessário e o seu limite inexcedível.

Porém, como teoria dos fins das penas, a doutrina da retribuição deve ser recusada, desde logo porque não é realmente uma teoria dos fins das penas. Quando questionamos a finalidade das penas, questionamos por efeitos pertinentes na e para a vida comunitária. Por outro lado, esta deve ser rejeitada ainda pela sua inadequação à legitimação, à fundamentação e ao sentido da intervenção penal.

Começemos pelo início, leia-se, pelo princípio da dignidade penal do bem jurídico. De acordo com Roxin e Figueiredo Dias “o direito penal só pode intervir para assegurar a proteção necessária e eficaz dos bens-jurídicos fundamentais, indispensáveis ao livre desenvolvimento ético da pessoa e à subsistência e funcionamento da sociedade democraticamente organizada. O direito penal só está, noutros termos, legitimado a servir valores ou metas imanentes ao sistema social e não fins transcendentais de índole religiosa, metafísica, moralista ou ideológica.”⁴²²

A tutela subsidiária de bens jurídicos constitui função suprema no direito penal. Destarte, a dignidade penal desses bens jurídicos vem sendo entendida como o primeiro passo capaz de validar a tutela penal do mesmo. Não é novidade que a procura por um elemento legítimo, capaz de funcionar como uma espécie de instrumento referencial para aferir da suscetibilidade de tutelar bens jurídicos, não se afigura recente. Mencionar, desde logo, a CRP, lei essa fundamental que abrange os valores mais basilares de qualquer ordem

⁴²² ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 178

jurídica, configurando-se como o meio mais idóneo para limitar a discricionariedade do legislador⁴²³.

De acordo com Manuel Costa Andrade, a dignidade penal define-se pela “expressão de um juízo qualificado de intolerabilidade social, assente na valoração ético-social de uma conduta, na perspetiva da sua criminalização e punibilidade, (...) a dignidade penal assegura eficácia ao mandamento constitucional de que só os bens jurídicos de eminente dignidade de tutela devem gozar de proteção penal. Nesta medida e com este alcance, o conceito e o princípio da dignidade de tutela dão já guarida ao princípio constitucional de proporcionalidade”, acrescentando que, “no plano axiológico-teleológico, o juízo de dignidade penal privilegia dois referentes materiais: a dignidade de tutela do bem jurídico e a potencial e gravosa danosidade social da conduta, enquanto lesão ou perigo para os bens jurídicos.”⁴²⁴.

Desta bem construída definição, não podemos deixar de salientar o relevo concedido à grave “danosidade social da conduta”, clarificando-se aqui a característica que difere o direito penal de todos os outros ramos do direito, nomeadamente o cunho da *ultima ratio*, ou seja, a intervenção penal terá sempre de se pautar pela grave lesão dos bens jurídicos, aquelas que assumem uma gravidade justificativa da intervenção do sistema jurídico e da justiça na limitação da liberdade individual, e não uma qualquer lesão. Isto significa que o Estado terá sempre de se reger por um princípio de não intervenção ou, quando a mesma se justifique, terá sempre de ser uma intervenção mínima, utilizando a lei penal, assim como as suas penas, quando tal se revela estritamente necessário.

Na esteira de Schünemann, “o conceito de dano ou (em perspetiva inversa) o de bem, exprime também que não é um interesse qualquer, mas apenas um interesse urgente de convivência que pode ser protegido pelo direito penal, de modo que a utilização do direito

⁴²³ CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da, “Constituição e crime - Uma perspetiva da criminalização e da descriminalização”, Porto: Universidade Católica Editora, 1995, pp.115. Questão esta que gera também ela uma grande discussão no meio académico, sendo debatido se também os bens tacitamente referidos nesta lei fundamental deverão ser considerados com a devida dignidade de tutela penal, e não só os expressamente mencionados. Pela condição de não ser esse o nosso motivo de discussão na presente dissertação, remetemos tais debates para quem deles, tão bem, se ocupa.

⁴²⁴ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 184

penal não pode ser legitimada por meros desconfortos que ameacem o indivíduo ou meras imperfeições da organização social”⁴²⁵.

Assim, torna-se claro que não basta a consagração constitucional de bens-jurídicos penalmente dignos de tutela, esta consagração terá de ser conjugada com a forte possibilidade de que a lesão ao bem em causa seja suscetível de provocar graves danos sociais⁴²⁶. Figueiredo Dias aponta a necessidade de que as condutas envolvam “lesões insuportáveis das condições comunitárias essenciais de livre realização e desenvolvimento da personalidade de cada homem.”⁴²⁷. Desta forma, podemos afiançar que nem todas as lesões possíveis aos bens jurídicos dignos de tutela penal precisam de ter proteção penal, mas sim apenas as mais insuportáveis para a vida em sociedade.

Falemos agora da carência de tutela penal. Manuel Costa Andrade afirma que é “pacífico o entendimento de que a dignidade penal de uma conduta não decide, só por si e de forma definitiva, a questão da criminalização. A legitimação negativa penal tem de acrescer à legitimação positiva, mediatizada pelas decisões em matéria de técnica de tutela. É a redução desta complexidade sobrance que se espera do conceito e do princípio de carência de tutela penal”⁴²⁸. A lei penal e as reações penais apenas devem ser utilizadas quando tal se revele estritamente necessário e a utilização de outras medidas ou sistemas se revelem notoriamente insuficientes para a resolução dos litígios e para a prossecução das finalidades de política criminal de prevenção geral e especial. Hassemer afirma que “a dignidade penal constituiria a legitimação negativa da intervenção penal, devendo depois averiguar-se da legitimação positiva – ou seja, da existência de necessidade de tutela penal. Contrapõe, assim, a um princípio de “tutela de bens jurídicos” um princípio de técnica de tutela”⁴²⁹. Também nas palavras de Figueiredo Dias, “mesmo quando uma conduta viole um bem jurídico, ainda os instrumentos jurídico-penais devem ficar de fora sempre que a violação possa ser suficientemente controlada ou contrariada por meios não criminais de

⁴²⁵ SCHÜNEMANN, Bernd, “O Direito Penal é a ultima ratio da proteção de bens jurídicos: Sobre os limites invioláveis do direito penal em um Estado de Direito Liberal”, *in Revista Brasileira de Ciências Criminais*, Ano 53, 2005, pp. 18

⁴²⁶ GOMES, Filipa Isabel Gromicho, “O novo crime de perseguição: considerações sobre a necessidade de intervenção penal no âmbito do stalking”, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2016, pp. 56

⁴²⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo *apud* CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da, “Constituição e crime...”, *ob. cit.*, pp. 140

⁴²⁸ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 185

⁴²⁹ CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da, “Constituição e crime...”, *ob. cit.*, pp. 218

política social: a necessidade social torna-se assim em critério decisivo de intervenção do Direito Penal, deste modo arvorado em última ou extrema ratio da política social”⁴³⁰.

Percebe-se assim, o porquê da dignidade penal não ser requisito suficiente para legitimar a intervenção penal; o legislador terá sempre de executar uma análise exaustiva da existência ou não de carência de tutela penal, sendo que só a sua falta irá justificar a necessidade da criminalização da conduta.

Assim, voltamos aquele que é o princípio basilar em qualquer Estado de Direito: o direito penal é um meio de fim de linha, de *ultima ratio*⁴³¹, sendo, também por essa razão, subsidiário em relação aos restantes ramos do Direito, uma vez que da intervenção penal advém a restrição que terá de ser feita aos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, e “uma vez que o direito penal utiliza, com o arsenal das suas sanções específicas, os meios mais onerosos para os direitos e liberdades das pessoas, ele só pode intervir nos casos em que todos os outros meios da política social, em particular da política jurídica não penal, se revelem insuficientes e inadequados. Quando assim não aconteça, aquela intervenção pode e deve ser acusada de contrariedade ao princípio da proporcionalidade, sob a precisa forma de violação do princípio da proibição do excesso (...) Tal sucederá, p. ex. quando se determine a intervenção penal para proteção de bens jurídicos que podem ser suficientemente tutelados pela intervenção dos meios civis (...), pelas sanções do direito administrativo (...), Como o mesmo sucederá sempre que se demonstre a inadequação das sanções penais para a prevenção de determinados ilícitos (...)”⁴³².

Encontramos assim aquilo que vimos a designar por carência de tutela penal, se por um lado o Direito Penal deve ser o último a ser “chamado” para proteger um determinado bem digno de tutela penal, por outro, só poderá intervir quando seja necessário e, igualmente importante, não exista disponível no ordenamento jurídico qualquer outra solução menos gravosa para acautelar essa mesma proteção.

⁴³⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal Português - Parte Geral II - As Consequências Jurídicas do Crime”, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 44

⁴³¹ Sendo também designado de princípio da subsidiariedade, em que só se encontrará fundamentada qualquer criminalização ou intervenção penal onde não existirem diferentes meios, jurídicos ou não, que concedam autonomamente e sem necessidade da aplicação de sanções penais, uma proteção adequada e suficiente ao bem digno de tutela. Tal como sublinha Manuel da Costa Andrade, “o direito penal só deve intervir quando a proteção dos bens jurídicos não possa alcançar-se por meios menos gravosos para a Liberdade”, in ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 186.

⁴³² DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal...”, *ob. cit.*, pp. 121

Tal como assevera Maria Conceição da Cunha, esta carência de tutela penal enquanto limite a que está o legislador obrigado, fundamenta-se no artigo 18.º, n.º 2 da CRP, e na conceção de Estado Democrático Secularizado, no qual a pena deve ser vista como uma necessidade social justificada e que não caia na tentação de instrumentalizar o indivíduo⁴³³. Este preceito revela-se de extrema importância quando discutimos a legitimidade da intervenção penal, sendo “o preceito político-criminal mais relevante de todo o texto constitucional: subordinando toda a intervenção penal a um estrito princípio de necessidade, ele obriga, por um lado, a toda a descriminalização possível; proíbe, por outro lado, qualquer criminalização dispensável”.⁴³⁴

Este artigo 18.º, n.º 2, consagra o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, sendo que tal é um “princípio geral de direito, constitucionalmente consagrado, conformador dos actos do poder público e, em certa medida, de entidades privadas, de acordo com o qual a limitação instrumental de bens, interesses ou valores subjectivamente radicáveis se deve revelar idónea e necessária para atingir os fins legítimos e concretos que cada um daqueles actos visam, bem como axiologicamente tolerável quando confrontada com esses fins”⁴³⁵. A doutrina portuguesa estabeleceu o princípio da proporcionalidade na essência dos direitos fundamentais, na proibição geral do arbítrio, no valor da dignidade da pessoa humana e nas ideias de Direito e Justiça⁴³⁶. Ora, o vínculo do princípio da proporcionalidade à noção de protecção do núcleo essencial dos direitos fundamentais e à interdição do arbítrio, ao confinar a sua aplicação às restrições de direitos, afigura-se algo restritiva; pelo que, em último termo, a argumentação do princípio da proporcionalidade tem de se procurar num valor superior.⁴³⁷ Este valor não será outro senão o da dignidade humana, diz-nos Vitalino Canas, que funda na “dignidade e autonomia da pessoa” o princípio da proporcionalidade, “via valores da liberdade, autonomia e livre expressão e desenvolvimento da personalidade”⁴³⁸. “E se entendermos que a dignidade humana será o valor mais elevado que informa o Direito e a sua protecção o escopo último do Estado, então veremos o princípio da proporcionalidade

⁴³³ CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da, “Constituição e crime...”, *ob. cit.*, pp. 230

⁴³⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal...”, *ob. cit.*, pp.84

⁴³⁵ CANAS, Vitalino, “Proporcionalidade...”, *ob. cit.*, pp. 591 e ss.

⁴³⁶ CANAS, Vitalino, “Proporcionalidade...”, *ob. cit.*, pp. 591 e ss

⁴³⁷ VICENTE, Laura Nunes, “O princípio da proporcionalidade. Uma abordagem em tempos de pluralismo”, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra Instituto Jurídico, dezembro 2014, pp. 24 e ss

⁴³⁸ CANAS, Vitalino, “Proporcionalidade (Princípio da)”, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. IV, Lisboa, 1994, pp. 591 e ss

ancorado não só numa aceção material do Estado de Direito, mas ainda na própria ideia de Direito e de Justiça”⁴³⁹.

Ora, deste princípio da proporcionalidade em sentido amplo, retiramos três subprincípios, nomeadamente: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

Analisemos, de forma não exaustiva, estes subprincípios.

O teste da adequação ou idoneidade consiste numa verificação tão-só empírica da “relação de adequação medida-fim”⁴⁴⁰. A pergunta que terá de ser respondida neste teste é a seguinte: a medida em causa é apta a atingir o fim que se pretende? Assim, sempre terá de existir uma espécie de nexo de correlação entre o meio e o fim da medida em causa.

Coloca-se ainda a questão de saber se a adequação suporta também ela um juízo acerca do grau de eficiência da medida que se propõe; nesta perspectiva, não só se avaliaria a capacidade de atingir o objetivo, mas também se o faria conseguindo bons resultados. Ora, a resposta parece-nos, indubitavelmente negativa, uma vez que não compete a este princípio otimizar a relação meio fim, pelo que uma medida é apreciada idónea desde que se traduza capaz de atingir o seu objetivo, ainda que o faça de forma pouco eficiente⁴⁴¹.

Debrucemo-nos, agora, no princípio da necessidade da pena. Considerar-se-á necessária uma determinada criminalização sempre que não se encontre opção bastante fora do direito penal, ou seja, desde que não se encontre “alternativa com a mesma força preventiva mas consequências menos gravosas para os Direitos, Liberdades e Garantias que as oferecidas pelo direito penal.⁴⁴²” Aqui releva o “caminho suficientemente protetor da lesão do bem jurídico que não importe o recurso ao *ius puniendi*” que citamos anteriormente. Terá sempre de existir um “juízo de necessidade, por ausência de alternativa idónea e eficaz de tutela não penal”⁴⁴³. Esta impreterível escolha da medida menos restritiva possível, mas igualmente eficaz é o que se adequa às imposições de respeito pelas posições jurídicas

⁴³⁹ VICENTE, Laura Nunes, “O princípio da proporcionalidade. Uma abordagem em tempos de pluralismo”, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Instituto Jurídico, Dezembro, 2014, pp. 25

⁴⁴⁰ CANOTILHO, José Gomes, “O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos”, Coimbra: Almedina, 1974, pp. 270

⁴⁴¹ VICENTE, Laura Nunes, “O princípio da proporcionalidade...”, *ob. cit.*, pp. 28

⁴⁴² GOMES, Filipa Isabel Gromicho, “O novo crime de...”, *ob. cit.*, pp. 65

⁴⁴³ ANDRADE, Manuel da Costa, “A Dignidade Penal e a Carência...”, *ob. cit.*, pp. 186

passíveis de serem afetadas mas que, concomitantemente, fazem resvalar as próprias limitações do critério da necessidade quando em causa estejam situações complexas⁴⁴⁴.

Por último, falemos da proporcionalidade em sentido estrito. Através deste teste, pretende obter-se uma resposta à seguinte questão: “o sacrifício imposto pela medida é admissível à luz de parâmetros normativo-axiológicos?”⁴⁴⁵. É através deste princípio que se impõe a harmonia necessária entre os meios legais restritivos dos direitos dos cidadãos e os fins que se obtêm através dessa restrição. Para atingir este equilíbrio é essencial que o legislador tenha sempre em mente que a intervenção penal, que inevitavelmente restringirá os direitos dos cidadãos, não pode atingir o núcleo essencial desses mesmos direitos. “Quer dizer, então, que terá de haver uma proporcionalidade entre bem tutelado penalmente e o direito restringido (...) Para se estabelecer esta relação de proporcionalidade, dever-se-á tomar em consideração, não só o grau de importância do valor a tutelar, como as consequências sociais da sua lesão, para o que terá relevância a forma de lesão, e ainda a culpa do agente e particulares circunstâncias do caso. Todos estes fatores deverão influir quer no grau de antecipação da tutela, quer nas formas de lesão a penalizar, quer na escolha e medida da pena”⁴⁴⁶. Nas palavras de Karl Larenz, este princípio está “está indissociavelmente ligado à ideia de justiça”⁴⁴⁷. Assim sendo, podemos afirmar que uma medida será proporcional se a satisfação dos interesses que se alcança for proporcional ao sacrifício que se impõe.

4.2. O fundamento ético da intervenção penal na matéria tributária

Após analisarmos os princípios que moldam a intervenção penal, no seu geral, tornando a mesma legítima, torna-se necessário indagar sobre a legitimidade própria no domínio tributário, impondo-se como um dos temas com maior atualidade, de forma particularmente sensível⁴⁴⁸.

⁴⁴⁴ ALEXY, Robert, “Teoría de los derechos fundamentales. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido”, 2.^a ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008, pp. 69

⁴⁴⁵ VICENTE, Laura Nunes, “O princípio da proporcionalidade...”, *ob. cit.*, pp. 30

⁴⁴⁶ CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da, “Constituição e crime...”, *ob. cit.*, pp. 200 e ss

⁴⁴⁷ LARENZ, Karl, “Methodenlehre der Rechtswissenschaft”, 6.^a ed., Berlin: Heidelberg Springer-Verlag, 1991, pp. 684

⁴⁴⁸ A referência à crise financeira de 2008 é inevitável. Nenhuma outra crise, até ao momento, suscitou questões tão complexas aos penalistas ou até provocou respostas tão contraditórias e distintas. Sobre este tema *vide*

Numa época rubricada por movimentos de descriminalização, em que o Direito Penal só deveria intervir, quando se apurassem lesões insuportáveis, das condições comunitárias essenciais ao livre desenvolvimento e realização da personalidade de cada homem, evidenciam-se cada vez mais processos de neocriminalização⁴⁴⁹.

O princípio do Estado de Direito estabelece que a proteção dos valores fundamentais “seja levada a cabo não apenas através do direito penal, mas também perante o direito penal”⁴⁵⁰. A proteção daqueles que são os direitos fundamentais através do direito punitivo só será possível se forem edificados limites ao poder discricionário e de livre arbítrio do Estado, mantendo a interferência penal sob um princípio de legalidade.

No âmbito do direito penal tributário encontram-se distintas singularidades quando comparado com o direito penal clássico, fruto, substancialmente, das particulares da criminalidade associada aos delitos económicos e o seu carácter visceralmente volátil e em constante alteração e adaptação.

A responsabilidade penal tributária discorre do cometimento de um facto típico, ilícito, culposo e punível nos termos do RGIT (artigo 2.º, n.º 1) e, o fim subjacente a esta responsabilidade é de prevenção geral e especial.

A obrigação tributária é independente relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime. A responsabilidade penal tributária e a responsabilidade meramente tributária constituem realidades distintas, que surgem, se mantêm e se extinguem de forma independente entre si, tal como postula o artigo 9.º do RGIT. A cada uma dessas responsabilidades correspondem próprias causas de extinção. Assim, da mesma forma que o cumprimento da pena aplicada por crime tributário não exonera do pagamento da obrigação tributária que possa ter estado na sua origem, também a satisfação da prestação tributária não implica, por si só, a extinção da pretensão penal⁴⁵¹.

RODRIGUES, Anabela Miranda, “Direito penal económico – é legítimo? É necessário?”, in *RPCC*, ano 26, 2016, pp. 37 e ss.; e DIAS, Augusto Silva, “O direito penal como instrumento de superação da crise económico-financeira: estado da discussão e novas perspetivas”, in *Anatomia do crime*, ano 0 (jul-dez), 2014, pp. 45 e ss.

⁴⁴⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal...”, *ob. cit.*, pp. 131, § 41

⁴⁵⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal...”, *ob. cit.*, pp. 177, nota 1

⁴⁵¹ DASSALA, Cipriano Munene Barata João, “A Responsabilidade Penal Tributária dos Administradores”, Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019, pp. 14. *Cfr.* Ac. do TRL, de 22-01-2019, Proc. 604/17.2T9VFX.L1-5, “Muito embora na génese do processo penal tributário e do processo de reversão fiscal possa estar uma única conduta assente na omissão de entrega das prestações tributárias retidas e devidas pelo sujeito passivo originário à, no caso, Segurança Social, pelo facto de estarmos perante realidades

Na senda de Anabela Miranda Rodrigues, a “eticização do direito penal fiscal”⁴⁵² é hoje um dado adquirido, tal que o objetivo do sistema fiscal não é unicamente o de amealhar receitas, “mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado”, ao qual incumbe asseverar “ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para o ser”⁴⁵³. Deste modo, sendo certo que o Estado executa os objetivos de justiça social que a sua extensão democrática lhe impõe, em grande parte, através da coleta de impostos, discorre daí que esse mesmo Estado deve garantir a satisfação das prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade, situando-a ao mesmo nível “que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale dizer, ao nível penal”⁴⁵⁴.

Assim sendo, a expansão do direito penal ao domínio fiscal foi legitimada por esta base ética do imposto, que, em Portugal, encontra abrigo nos artigos 103º⁴⁵⁵ e 104º⁴⁵⁶ da CRP, “que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de ‘repartição justa dos rendimentos e da riqueza’, a ‘diminuição das desigualdades’, a ‘igualdade dos cidadãos’ e a ‘justiça social’”⁴⁵⁷. Esta *eticização* está conexas à importância ética do sistema fiscal enquanto meio responsável pela justiça redistributiva e enquanto base financeira do Estado Social.

Partindo destas apreciações, Anabela Miranda Rodrigues entende que o critério político-criminal determinante para a validação da criminalização de condutas que envolvem uma fuga ilegítima ao Fisco é o da necessidade, que deve coligar à dignidade constitucional dos valores a serem protegidos razões de subsidiariedade – “não se encontram à disposição

distintas - de um lado uma conduta lesiva de bens jurídicos fundamentais que a lei configura como crime e de outro lado o trazer à lide o devedor subsidiário por forma a poder obter o pagamento das dívidas fiscais do devedor originário - que correm também em tribunais distintos, jamais se está perante uma violação do princípio do “nom bis in idem” plasmado no n.º 5 do art.º 29º da CRP, pois não se trata de um duplo julgamento pelo “mesmo crime”.

⁴⁵² RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, Volume II: problemas especiais, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pp. 481

⁴⁵³ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação...”, *ob. cit.*, pp. 481

⁴⁵⁴ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação...”, *ob. cit.*, pp. 481

⁴⁵⁵ Art.º 103.º, n.º 1: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”

⁴⁵⁶ Art.º 104.º, n.º 1: “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”; n.º 3: “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”; e n.º 4: “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”

⁴⁵⁷ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação...”, *ob. cit.*, pp. 481

do Estado meios não criminais de política social adequados e suficientes para a protecção dos valores que está em causa garantir⁴⁵⁸ – e de eficácia – “a referida legitimidade da criminalização só se alcança se os meios de natureza penal utilizados são aptos a tutelar, de modo eficaz, os bens ou valores que importa garantir⁴⁵⁹, o que implica a inclusão, de entre as penas principais a serem impostas aos delitos fiscais, da pena de prisão.

Tratando em particular do Estado Português, Silva Dias alerta para a estruturação do sistema de impostos previsto na CRP, o qual está baseado numa “finalidade estritamente fiscal – a satisfação das necessidades financeiras do Estado – e numa finalidade extrafiscal fundamental – a repartição justa dos rendimentos e da riqueza⁴⁶⁰, concedendo ao Estado a tarefa de elevar os níveis de bem-estar da população, subordinando, desse modo, todo o sistema tributário.

Por sua vez, Susana Aires de Sousa, destaca o grande tributo para este movimento de *eticização* do direito penal fiscal, da “compreensão do Estado enquanto Estado de direito social, preocupado com uma política de redistribuição da riqueza”, conferindo às condutas evasivas mais gravosas “um carácter particularmente censurável⁴⁶¹. No mesmo sentido, afirma Rodríguez Mourullo que o Estado Social atual tem uma atividade acionadora e de desenvolvimento, tendente a modificar as condições de vida e a garantir o progresso, para cujo desempenho se torna necessária a consecução de meios económicos, o que se dá, particularmente, através do sistema tributário, afastando qualquer dúvida sobre o interesse do Estado em se constituir um valor social de primeira dimensão, a justificar a proteção jurídico criminal⁴⁶². Destarte, o discurso punitivo em matéria penal relacionada à evasão fiscal está fundamentado pela “finalidade de justiça distributiva reconhecida ao sistema dos impostos⁴⁶³”.

Já Casalta Nabais desenvolve uma outra formulação de argumentação ética do ilícito tributário, trazendo a ideia de cidadania fiscal, calcada, por sua vez, no parecer de que “a actual organização comunitária assenta no Estado fiscal, mais especificamente na forma

⁴⁵⁸ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação...”, *ob. cit.*, pp. 482

⁴⁵⁹ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação...”, *ob. cit.*, pp. 482

⁴⁶⁰ DIAS, Augusto Silva, “O novo direito penal fiscal não aduaneiro: (Dec.-Lei n° 20-A/90 de 15 de janeiro): considerações dogmáticas e político-criminais”, *in Fisco*, Lisboa, n° 22, jul. 1990, pp. 17

⁴⁶¹ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 247

⁴⁶² MOURULLO, Gonzalo Rodríguez, “Presente y futuro del delito fiscal”, Madrid: Civitas, 1974, pp. 28

⁴⁶³ SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 251

qualificada do Estado fiscal que é o Estado fiscal social”⁴⁶⁴. Esta cidadania fiscal traduz-se na qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um estado-nação, são titulares ou recetores de um determinado número de direitos e deveres gerais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade⁴⁶⁵.

Germano Marques da Silva realça que a justiça distributiva não é ilegítima, mas sim concordante com os valores constitucionais e com os princípios democráticos, motivo pelo qual se fundamenta a consagração da ilicitude tributária⁴⁶⁶. Já Figueiredo Dias e Costa Andrade afirmam que os motores principais da criminalização tributária são os valores de igualdade e dignidade atingíveis através do sistema tributário, tal como concluem, “o contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de direito social para o triunfo da nova imposição ético-jurídica do delito fiscal”⁴⁶⁷.

Também a jurisprudência já se pronunciou sobre este fenómeno de *eticização* das infrações tributárias, segundo o Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 21/04/2004, proc. n.º 259/04, “as infrações tributárias quando possuem uma expressão quantitativa de relevo, constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva de interesses da comunidade, geradora de alguma indignação por parte daqueles que, muitas vezes com enormes sacrifícios pessoais, pagam os seus impostos ao Estado”. No mesmo sentido, “os valores inerentes à criminalidade fiscal são de primeira grandeza. A fiscalidade tem em vista a arrecadação de receitas para o cumprimento pelo Estado das suas tarefas fundamentais (art. 9.º da CRP), em que se incluem as inerentes ao “estado social”. E visa também “uma repartição justa dos rendimentos e riquezas” (art. 3.º da CRP). Os bens jurídicos protegidos pelos crimes fiscais são valores centrais do sistema penal, cuja interiorização pelos cidadãos é fundamental para o bom funcionamento das instituições. A prevenção geral impõe exigências fortíssimas neste tipo de criminalidade”⁴⁶⁸.

Ora, apesar de se preservar nos presentes dias ainda alguma apreensão quanto aos impostos, principalmente quando estes são agravados, mais frequentemente nos momentos

⁴⁶⁴ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 412

⁴⁶⁵ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 413

⁴⁶⁶ SILVA, Germano Marques da; “Imposto, ética e crime”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez*, Coimbra: Almedina, 2000, pp. 68 e ss.

⁴⁶⁷ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel, “O crime de fraude fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 414 e ss

⁴⁶⁸ Cfr. Ac. do STJ, de 11-06-2014, Proc. 258/06.1IDLSB.L1.S1

de crise económica, é clara a afirmação do conceito de “cidadania fiscal” e da *eticização* do sistema tributário. Tal facto é evidente nos processos mediáticos relativos a crimes tributários, onde a reprovação da opinião pública é esclarecedora⁴⁶⁹.

Assim, podemos afiançar que o fundamento ético das infrações tributárias é um dos fatores que alicerça o uso de direito sancionatório neste tipo de infrações. Desta forma, caso não houvesse o alicerce da *eticização*, não haveria um *quid* fundamentador e legitimante da intervenção penal nos delitos tributários, daí ser o mesmo essencial para compreendermos os fins das infrações tributárias pois, com os fins das penas, debate-se toda a teoria penal, ou seja, a fundação e legitimação da intervenção penal, através do “mal” que são as penas e para que serve o direito repressivo, neste caso, as infrações tributárias. Para além disso, com a própria aplicação das sanções pretende-se acautelar a referida *eticização*, sendo, por si só, um dos fins das sanções nas infrações tributárias⁴⁷⁰.

Mário Ferreira Monte, resume, dizendo, “a existência de um fundamento ético para a intervenção penal em matéria fiscal é o que permite defender a sua previsão. Se carecesse de tal fundamento, ao conceber-se a intervenção do direito penal como mero instrumento de viabilização da cobrança de impostos, estaríamos, claro, perante um terror tributário, uma intervenção ilegítima daquela que deve ser considerada a última *ratio* na proteção de interesses”⁴⁷¹.

No entanto, também afirma Silva Dias que tal fenómeno “nada nos diz acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas das normas fiscais”⁴⁷². A resposta quanto à finalidade e sucessiva necessidade da intervenção penal em matéria fiscal será obtida quando compreendermos quais os bens jurídicos tutelados pelo direito penal tributário, pois, caso não sejam suscetíveis de dignidade penal, não se enxergam as finalidades das sanções nas infrações tributárias.

No entanto, de referir ainda que deve ter-se em conta que o direito penal fiscal é um dos domínios onde se torna mais difícil definir o conceito de bem jurídico, uma vez que este abrange uma diversidade de interesses, impregnados de uma relação dialética que oscila

⁴⁶⁹ SALGUEIRO, Orlando Miguel Lourenço, “Os Fins Das Sanções Das...”, *ob. cit.*, pp. 80

⁴⁷⁰ SALGUEIRO, Orlando Miguel Lourenço, “Os Fins Das Sanções Das...”, *ob. cit.*, pp. 80

⁴⁷¹ MONTE, Mário Ferreira, “Da legitimação do Direito Penal Tributário...”, *ob. cit.*, pp., pp. 400.

⁴⁷² DIAS, Augusto Silva, “O novo direito penal...”, *ob. cit.*, pp. 147

entre a união e a oposição entre interesses individuais e de grupo, e entre interesses difusos e interesses referentes à comunidade enquanto unidade⁴⁷³.

Para além de que, é essencial saber que tipo de situações serão alvo de criminalização; como vimos, nem todos os comportamentos são alvo de tratamento penal. Grande parte da dificuldade está em apurar a ilicitude dos comportamentos, como nos fomos apercebendo inicialmente, a fronteira entre uma “fuga lícita ao pagamento de impostos e uma fraude fiscal pode ser muito estreita e o mesmo sucede com outras práticas características da delinquência económica”⁴⁷⁴. Existem imensas formas de dar a estas práticas “um banho de legalidade”⁴⁷⁵. Assim sendo, é evidente que o legislador penal, no âmbito fiscal, tem imensas dificuldades na tipificação do ilícito de uma forma rigorosa. Também neste sentido, a dificuldade é agravada pelos constantes esquemas de elevada complexidade que são montados pelas empresas que pretendem reduzir de uma forma muito drástica a sua carga de impostos, que são constantemente alterados e aperfeiçoados.

Posto isto, consideramos que, por todas as razões *supra* expostas, a intervenção penal em matéria fiscal tem, efetivamente, muita pertinência, muito em função dos valores que estão em causa.

4.3. A simulação fiscal enquanto conduta criminalmente relevante

É chegado o momento de nos focarmos naquele que é o cerne desta investigação, considerando todas as apreciações que fomos construindo até ao presente momento.

Tal como mencionámos, no direito civil, a simulação de negócio jurídico acarreta a nulidade como consequência; no direito fiscal, implica a tributação do negócio real e não do simulado. Ora, importa agora refletir sobre a reação criminal que desencadeia a conduta simulatória.

⁴⁷³ Conforme PEDRAZZI, Cesare, “El bien jurídico en los delitos económicos”, *apud* SOUSA, Susana Aires de, “Os crimes fiscais...”, *ob. cit.*, pp. 193

⁴⁷⁴ RODRIGUES, Anabela Miranda, “Direito Penal Económico. Uma política criminal na era compliance”. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 15

⁴⁷⁵ MARQUINA, Gonzalo Castro, “La necesidad del derecho penal económico: su legitimidad en el estado social y democrático de derecho”, Buenos Aires: BdeF-Euros Editores, 2016, pp. 26

Desde logo, é essencial destacarmos, salvo melhor opinião, a autonomia da simulação fiscal e da simulação fiscal penal. Cremos que o próprio conceito desta figura se vai afunilando nas diversas legislações onde está presente. Acreditamos que a conceção fiscal é mais restrita do que a civil, pelas especificidades já referidas *supra*, e a própria conceção “penal-fiscal”, será ainda mais restrita do que aquela.

Vejam, para que a conduta simulatória possa ter relevo criminal, e desta forma, seja sancionada, é necessário que a al. c) do n.º 1 do art.º 103º seja lida e interpretada com base no próprio do 103.º. Não podemos quase que “isolar” esta alínea e interpretá-la e aplicá-la apenas com as características adstritas à simulação.

Assim, diga-se que, para que a simulação seja considerada uma conduta criminalmente relevante nos termos do art.º 103, n.º 1 da al. c) ela terá de:

- Conjeturar efetivamente uma conduta simulatória, nos termos anteriormente explanados⁴⁷⁶;
- Terá de se mostrar apta a diminuir as receitas tributárias, tal como referimos *supra*⁴⁷⁷;
- A vantagem ilegítima obtida através desta conduta terá de ter um valor superior a 15 000 € (quinze mil euros).

Assim, apenas com o cumprimento destes preceitos é que teremos presentes quais as condutas simulatórias que efetivamente estarão abrangidas pelo crime de fraude fiscal. O recurso à presente norma terá de ter como implicação necessária o preenchimento destes requisitos, dos quais dependem uma legítima incriminação.

Neste seguimento, será de atentar na importante diferença que apresenta a disposição do RGIT e da LGT. Na primeira, o alcance da divergência da vontade é restringido, dando-se relevo apenas quando se refira ao valor, à natureza ou à interposição de pessoas, o que já não acontece nas disposições da segunda. Tal diferença permite que se sustente que verdadeiras simulações podem desencadear os mecanismos de que dependem a correção da matéria coletável, sem que convoquem automaticamente a aplicação de uma sanção punitiva.

⁴⁷⁶ Vide *supra* Capítulo III, 3.1 e 3.2

⁴⁷⁷ Vide *supra* Capítulo II, 2.4, alínea a)

A título de exemplo, tal acontecerá, por exemplo, caso o objeto da simulação seja o local da entrega dos bens ou da prestação de serviços, para efeitos de IVA⁴⁷⁸.

É com base nestas considerações que afirmámos que nem todas as condutas suscetíveis de integrarem uma situação de simulação fiscal podem, de uma forma quase que automática, ser também integradas no conceito penal, sem qualquer ponderação prévia. O que equivale a que uma simulação para efeitos tributários possa não ser sinónimo daquele que é utilizado pelas normas penais. Aliás, o conceito básico até pode ser o mesmo, no entanto a suficiência probatória exigida não será certamente idêntica nos dois domínios.

Faremos, de seguida, breves considerações acerca do 3º requisito *supramencionado*, uma vez que, na presente investigação, já retratámos os anteriores. Importa realçar que o valor de 15 000 € previsto no art.º 103º nº 2 do RGIT constitui um limiar mínimo de punição, concretizando-se numa fronteira de relevância típica, ou seja, um limite mínimo de dignidade penal, integrando assim o tipo de ilícito.

Assim, as condutas, ainda que simulatórias e adequadas a causar diminuição de receita tributária, caso sejam inferiores a 15 000 €, não serão puníveis⁴⁷⁹.

Exemplifiquemos com casos em concreto. Pode acontecer que ocorra um acordo simulatório e uma divergência entre a vontade real e a declarada na emissão duma fatura com intenção de enganar e prejudicar terceiros que não o Estado e que efetivamente a receita fiscal não seja prejudicada. Imaginemos que A pretende requerer uma indemnização a B por uma execução defeituosa num contrato de empreitada referente a um prédio urbano. Como tal, contrata C para corrigir os defeitos estipulando ambos o preço de 1000, mas acordam que C emite fatura de 2000 para que A possa pedir a B indemnização superior. Todavia C entrega os 460 de IVA recebido de A ao Estado. Suponha-se ainda que o Estado não é lesado em sede de IRS/IRC (a redução do imposto a pagar de IR por A pelo empolamento dos custos é igual ou inferior ao aumento do imposto a pagar por C, resultante do aumento fictício dos proveitos). Neste caso, parece ser evidente não existir intenção, nem resultado de diminuição das receitas tributárias, pelo que não estamos em presença de simulação

⁴⁷⁸ POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 171-172

⁴⁷⁹ A título penal, sendo sim a título contraordenacional.

criminalmente punível (embora se esteja perante condutas eticamente censuráveis e juridicamente sancionáveis noutra sede)⁴⁸⁰.

Numa outra situação diferente, imagine-se um indivíduo que realiza um empréstimo, ou neste caso, declara que o realizou, mas na verdade não o fez. Ainda assim, declarou tudo o que lhe competia, assim como procedeu ao pagamento de todas as taxas e impostos que eram devidos, em virtude deste contrato. Ora, apesar de ter existido uma conduta simulatória, certo é também que a mesma não é apta a diminuir as receitas tributárias. Assim, pelo menos no campo criminal, esta conduta não satisfaz os requisitos para que possa vir a ser sancionada.

De acordo com decisão judicial, proferida no Tribunal Judicial de Montalegre, no âmbito do processo n.º 31/06.7IDVRL⁴⁸¹, foi referido, pela Mmª. Juiz, que “Mais realçaram que, a ter sucedido como o arguido afirma, então o correto seria as faturas terem sido emitidas em nome da “D..., Lda.” e não da sociedade arguida, sendo certo que, porque, de qualquer dos modos, não ocorreu nenhuma real transação entre a emitente e a sociedade arguida, sempre as faturas em questão são falsas porque não titulam qualquer transação real e, por isso, sempre haverá um negócio simulado na sua base, pelo que sempre estaria em causa o crime de fraude fiscal” (sublinhado e negrito nosso).

O que queremos prontamente realçar, é o contrário desta declaração e assunção quase que automática, de que a existência de um negócio simulatório é base direta para o preenchimento de um crime de fraude fiscal. Aliás, ao ler-se o Ac. que versa sobre esta decisão, percebemos que tal afirmação é desconstruída, em virtude, entre outras, da falta de preenchimento do limiar mínimo de 15 000 €.

Ora, note-se que a simulação é, por essência, um comportamento que visa enganar terceiros, podendo, apenas por si só, ser desde logo considerada ilegítima. Sendo que, manifestamos concordância que no Direito não deverá existir espaço para mentiras, o que equivale a que quaisquer intenções enganadoras devam estar à margem daquilo que é considerado legítimo. Mas, igualmente importante, é não confundir esse ilegitimidade como

⁴⁸⁰ PEDREIRO, Marcolino Pisão, “Algumas reflexões sobre regimes...”, *ob. cit.*

⁴⁸¹ Acórdão que versa sobre tal decisão disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/58de270d520a3d9280257cca00466c68?OpenDocument>

requisito suficiente para desencadear qualquer tipo de reações com caráter punitivo. “Induzir alguém em engano, sendo censurável, não pode, por si, acarretar o peso do estigma criminal. Contudo, se na raiz do erro reside uma intenção de causar prejuízo a terceiro, mais compreensivelmente se vê nascer na convicção da comunidade a justeza da aplicação de uma pena, enquanto tradução prática de um juízo de especial censura associado a um comportamento dessa natureza.”⁴⁸².

No entanto, e tal como referimos no *supra* ponto 4.1., nem todas as lesões possíveis aos bens jurídicos dignos de tutela penal precisam de ter proteção penal, mas sim apenas as mais insuportáveis para a vida em sociedade. Muito embora em ambas as normas estudadas, fiscal e penal, possam estar em causa as receitas fiscais, é a gravidade do ataque que terá de justificar, perentoriamente, a intervenção penal. Neste caso, apenas aquelas condutas que originam consequências insuportáveis e contra as quais só o direito penal é eficiente para proporcionar uma proteção bastante.

Será este um ponto nevrálgico na distinção entre a simulação fiscal e a simulação penal e, inevitavelmente, pelo qual não será possível classificar todas as situações de simulação fiscal como situações mecanicamente abrangidas pelo art.º 103.º, n.º 1, al. c) do RGIT.

Ao longo do presente capítulo analisámos as especificidades adstritas à criminalização de uma conduta, sendo que tal decisão acarreta muitas formalidades, que não podem deixar de ser verificadas, em caso algum. Para além dos requisitos “gerais”, implica ainda ter sempre em linha de consideração qual o fundamento próprio das criminalizações fiscais. Ora, em função de tudo isto, torna-se claro que não podemos mesclar o conceito de simulação fiscal ao conceito presente no crime de fraude fiscal. Até porque, uma simulação fiscal que não seja passível de ser considerada um crime de fraude fiscal, terá a cobrança dos valores em dívida sempre assegurada através do processo de execução fiscal. Assim sendo, a aplicação de uma sanção de natureza punitiva, neste caso, por fraude fiscal, terá de cumprir mais requisitos do que a única existência de uma conduta simulatória, sob pena de não estarem salvaguardados direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

⁴⁸² POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal...”, *ob. cit.*, pp. 149-150

CONCLUSÃO

Depois de toda a exposição feita, é agora o momento de nos debruçarmos sobre questão central a que nos propusemos responder no início desta investigação: “Quais são os requisitos necessários para o preenchimento do tipo legal previsto na alínea c), n.º 1 do artigo 103º do RGIT, e em que é que a simulação penal difere da simulação fiscal?”. Finda a investigação, há a considerar vários elementos.

Ora, para nos auxiliar na procura da resposta à nossa Questão Central, definimos 3 objetivos/questões, sobre os quais iremos de seguida formular as devidas considerações, para chegarmos logicamente à conclusão final.

Como Primeiro Objetivo, (“Qual é a relação existente entre o Direito Fiscal e o Direito Penal, e de que forma é que estes dois domínios se interligam e atuam, separado e conjuntamente?”), ficou claro que estes dois domínios mantêm relações importantes, sendo evidente que o ponto de contacto mais patente reside no facto da lei fiscal ser objeto de tutela penal. Logo, da sua violação resulta a punição como crime/contraordenação, nos termos prescritos pelo RGIT.

No mais, também mencionar a proximidade dogmática entre os dois ramos, principalmente no que concerne ao princípio da tipicidade e à segurança jurídica, uma vez que o direito fiscal concretiza uma limitação da propriedade privada, em termos semelhantes àquela que o direito penal concretiza na liberdade individual de cada cidadão.

De seguida, e tendo em vista o Segundo Objetivo (“O que é a fraude fiscal, como é que a mesma se caracteriza, e qual é a diferença entre esta conduta e todas as outras condutas passíveis de serem adotadas pelos contribuintes, como por exemplo, o planeamento ou a evasão fiscal?”), focamo-nos na análise nos comportamentos fiscalmente adotáveis pelo contribuinte.

Assim, definimos o planeamento fiscal como uma forma de reduzir a carga fiscal, de forma legítima, escolhendo o contribuinte uma solução fiscalmente menos onerosa. Ou seja, neste caso existe uma prática de comportamentos que pretendem reduzir, excluir ou diferir o pagamento do imposto, num quadro de licitude, com recurso a instrumentos previstos pelo próprio legislador, como são exemplos as exclusões tributárias, as deduções específicas ou as isenções fiscais.

De seguida, a definição tornou-se já mais complicada quanto àquelas condutas que se podem considerar *extra legem*, nomeadamente a chamada elisão fiscal, onde se verifica um conjunto de atos com o desígnio de otimizar a situação tributária, mas em que se recorre a artifícios jurídicos não previstos pelas normas, ou que quando previstos, o são em moldes diferentes, com finalidade distinta daquela para a qual é utilizada. Não ocorre uma violação frontal da lei, mas a mesma é claramente contornada. Esclarecemos ainda que nenhuma das teorias acerca do esclarecimento da natureza jurídica dos instrumentos jurídicos utilizados para a obtenção da elisão se revelaram satisfatórios.

Posteriormente, procedemos ainda à definição do conceito de evasão fiscal, o qual suscita diversas opiniões divergentes. Ora, tal como referimos, acreditamos que as situações de evasão fiscal compõem ilícitos, podendo constituir infrações administrativas ou criminais, estando sujeitas a sanções específicas em cada ordenamento. Desta forma, o conceito de evasão fiscal abrange, assim, todos os diferentes tipos de infrações, ou seja, tanto crimes como contraordenações.

Por fim, passamos à análise do crime de fraude fiscal, questão esta essencial ao cumprimento correto do Segundo Objetivo fixado.

Ora, o crime de fraude fiscal previsto no art.º 103.º do RGIT, quanto ao tipo objetivo, foi por nós classificado como um crime de aptidão. No nosso entendimento, encontra-se ao nível do tipo objetivo de ilícito a origem concreta de perigo para o bem jurídico protegido, o património fiscal, o que importa, que o agente, ao nível do dolo do tipo, haverá de saber e representar a fonte de perigo que integra o tipo e a suscetibilidade de lesar o património fiscal, e orientar a sua vontade para a sua concretização, verificando-se, desta forma, correspondência entre o tipo objetivo de ilícito e o tipo subjetivo.

Já quanto à tipicidade em função do bem jurídico, concluímos que o artigo está construído para antecipar a tutela do bem jurídico, colocando-se, assim, no nível dos crimes de perigo, isto porque, em virtude do legislador prever condutas que colocam em perigo o bem jurídico, podemos afirmar que estas condutas pretendem reduzir a prestação tributária ou obter vantagens patrimoniais, e assim que as mesmas se revelam aptas para prosseguir essa mesma diminuição nas receitas tributárias, não se exigindo para a realização do tipo o efetivo prejuízo das receitas fiscais e a consequente lesão do património do Estado, antes se

bastando com a colocação em perigo do bem jurídico. No entanto, nunca deixamos de evidenciar que tal escolha não será tão fácil como possa aparentar ser.

Por último, e quanto à tipicidade em função da conduta, concluímos pela taxatividade das condutas previstas pelo artigo; pela assunção de um crime de ação, em virtude da necessidade da existência de uma atuação positiva por parte do agente; assim como um crime de realização vinculada, em virtude da catalogação dos meios que a lei realiza, por si criminalmente reprovados, usados com o desígnio de diminuir as receitas tributárias; ou seja, a forma como se induz em equívoco a administração fiscal não é indiferente ao tipo.

De seguida, e em concordância com o Terceiro Objetivo (“O que é a simulação enquanto conceito postulado no Código Civil Português, como é que a mesma se “transpõe” para o domínio fiscal, e quais são as suas manifestações nesse mesmo domínio?”), discorreremos sobre os elementos caracterizadores da simulação civil, nomeadamente: a divergência entre a vontade real e a vontade declarada, o acordo simulatório e a intenção de enganar terceiros. De seguida, com base nestes elementos, analisamos a simulação fiscal, retirando que o direito fiscal moldou esta figura considerando os seus próprios fins e peculiaridades, concluindo pela existência de uma divergência enganadora entre a vontade declarada e a vontade verídica, compactuada entre as partes, com o intuito de reduzir e/ou eliminar a carga fiscal ou inclusive obter um reembolso. No entanto, mencionámos um ponto divergente entre as duas figuras, nomeadamente a necessidade de existir efetivamente um benefício para um dos simuladores e, correlativamente, uma perda para um terceiro, neste caso para o Estado enquanto credor tributário, em ordem do princípio do interesse público, art.º 103.º da CRP, que caracteriza o sistema fiscal português. Ou seja, independentemente do *animus* do agente, o que revela para que a Administração seja capaz de alegar a existência da simulação é a ocorrência de uma modificação indevida e intencional da obrigação tributária, em função do resultado concreto da simulação. De seguida, analisámos as várias manifestações desta figura, nos seus próprios moldes, na legislação tributária. Nomeadamente, a distinção entre esta e a CGAA, uma vez que a simulação atua pela dissimulação da real vontade do contribuinte admitindo o artigo 39.º, n.º1, a sua relevância em termos fiscais, enquanto na CGAA não existe uma vontade oculta do contribuinte mas um abuso do meio empregue que levará à sua desconsideração fiscal e à pertinência da forma usual para os mesmos fins económicos.

Chegados ao Quarto e último Objetivo (“O que distingue a intervenção fiscal da intervenção penal, e de que forma a simulação penal difere da simulação fiscal? “), analisamos os vários princípios modeladores da intervenção penal, aludindo, de forma breve, aos fins das penas, nomeadamente na forma das teorias preventivas e retributivas, assumindo a escolha óbvia das teorias preventivas.

De seguida, procedemos à análise do princípio da dignidade penal do bem jurídico, da carência de tutela penal, o princípio da *ultima ratio*, o princípio da proporcionalidade, da adequação e da necessidade. Chegamos, assim, à conclusão de que uma intervenção criminal não poderá nunca ser tomada de ânimo leve e sem a devida ponderação que todos estes requisitos exigem.

No entanto, e uma vez que falamos de intervenção penal incidente na matéria tributária, torna-se bastante necessário falar do fundamento ético dessa mesma intervenção.

No âmbito do direito penal tributário encontram-se distintas singularidades quando comparado com o direito penal clássico, fruto, substancialmente, das particularidades da criminalidade associada aos delitos económicos e o seu carácter visceralmente volátil e em constante alteração e adaptação. É, muito certamente, devido à consciencialização de que sobre o sistema fiscal impende uma finalidade de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, da igualdade e justiça social, assim como a diminuição das desigualdades, e de que as infrações tributárias quando possuem uma expressão quantitativa de relevo, constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva de interesses da comunidade, ou seja, a *eticização* do direito penal fiscal, como mencionamos, que existe um *quid* fundamentador e legitimante da intervenção penal nos delitos tributários.

Assim, podemos afirmar que o fundamento ético das infrações tributárias é um dos fatores que fundamenta o uso de direito sancionatório neste tipo de infrações.

Com base nestas últimas considerações, foi-nos possível chegar ao cerne da questão, elaborando considerações capazes de responder à Questão Central por nós levantada.

Assim, concluímos pela autonomia da simulação fiscal e da simulação presente no crime de fraude fiscal. A própria figura da simulação vai se afinando nas diversas legislações onde está presente; a conceção da simulação fiscal é mais restrita do que a civil, e a própria conceção da simulação “fiscal penal”, será ainda mais restrita do que aquela.

Assim, e em resposta à Questão Central: “Quais são os requisitos necessários para o preenchimento do tipo legal previsto na alínea c), n.º 1 do artigo 103º do RGIT, e em que é que a simulação penal difere da simulação fiscal?”, concluímos que:

- Para que a simulação seja considerada uma conduta criminalmente relevante nos termos do art.º 103, n.º 1 da al. c) ela terá de (1) conjeturar efetivamente uma conduta simulatória, (2) terá de se mostrar apta a diminuir as receitas tributárias e (3) a vantagem ilegítima obtida através desta conduta terá de ter um valor superior a 15 000 €;

- A responsabilidade penal tributária e a responsabilidade meramente tributária constituem realidades distintas, que surgem, se mantêm e se extinguem de forma independente entre si, tal como postula o artigo 9.º do RGIT;

- Nem todas as condutas suscetíveis de integrarem uma situação de simulação fiscal podem, de uma forma quase que automática, serem também integradas no conceito penal, sem qualquer ponderação prévia;

- Muito embora em ambas as normas estudadas, fiscal e penal, possam estar em causa as receitas fiscais, é a gravidade do ataque que terá de justificar, perentoriamente, a intervenção penal;

- Os próprios princípios inerentes a qualquer intervenção criminal, princípios esses bastante perentórios, denunciam desde logo que não podemos assumir que toda a simulação fiscal, coincidirá, de forma mecânica, ao preenchimento do crime de fraude fiscal;

- A somar aos princípios gerais, concorre ainda para esta conclusão o fundamento ético existente em especial para as intervenções criminais em matéria fiscal, o que denota ainda mais a especificidade da intervenção;

- A aplicação de uma sanção de natureza punitiva, neste caso, por fraude fiscal, terá de cumprir mais requisitos do que a única existência de uma conduta simulatória, sob pena de não estarem salvaguardados direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

BIBLIOGRAFIA

- (colab.) **Direcção Geral das Contribuições e Impostos. Núcleo do IVA**, Presidida Por José Guilherme Xavier De Basto. *Código Do Imposto Sobre O Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar*. Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1985.
- Acosta, Eugenio Simón**. *El delito de defraudación tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1998.
- Aguiar, Vítor Hugo Cruz**. *A elisão fiscal : reflexão sobre os limites da moralidade*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa, 2014.
- Alarcão, Rui De**. “Simulação: anteprojecto para o novo Código Civil.” *Separado de Boletim do Ministério da Justiça*, 1959.
- Alexy, Robert**. *Teoría de los derechos fundamentales. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido*. 2ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.
- Almeida, Diana Sofia Diamantino**. *Os Meios de Combate ao Planeamento Fiscal abusivo: A Atualidade e o Futuro*. Coimbra: FDUC, 2015.
- Alves, José Carlos Moreira**. *Direito Romano*. Editora Forense, 2017.
- Amaral, Sónia Cristina Simões**. *Evasão Lícita e Cláusula Geral Anti Abuso*. Coimbra: FEUC, 2014.
- Amorim, Catarina Ferreira**. “Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.” *Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial*, janeiro – março 2014.
- Amorim, José de Campos**. “Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas.” *Algumas medida de combate à evasão fiscal*, 2007: pp. 7-81.
- Andrade, Fernando Rocha**. “Boletim Ciências Económicas.” *Concorrência fiscal Internacional na Tributação dos Lucros de Empresa*, 2002: pp. 49-284.

- Andrade, Manuel Augusto Domingues.** *Teoria Geral da Relação Jurídica.* Vol. Vol. II. Coimbra: Almedina, 1992.
- Andrade, Manuel da Costa.** “Revista Portuguesa de Ciência Criminal.” *A Dignidade Penal e a Carência de Tutela Penal como Referências de uma Doutrina Teleológico-Racional do Crime*, abr-jun de 1992: pp. 173-205.
- . “Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários.” *A Fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um «crime de resultado cortado»?*, 2009.
- . “Revista de Legislação e de Jurisprudência.” *Vinho novo em odre velho. Anotação crítica de um acórdão do STJ*, jul-ago de 2015.
- Antunes, Francisco Vaz.** *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português.* Verbo Jurídico, 2005.
- Araújo, Marisa Almeida.** *No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal Tributário.* FDUP: Porto, 2010.
- Ascensão, José De Oliveira.** *Direito Civil - Teoria Geral.* Vol. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- Auricchio, Alberto.** *La Simulazione nel Negozio Giuridico: premesse generali.* Traduzido por tradução portuguesa de Fernando de Miranda. Nápoles, 1957.
- Azevedo, Patrícia Anjos.** “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti-abuso.” Em *A fiscalidade como instrumento de fiscalidade económica*, de (coord.) Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira. Vida Económica, 2011.
- Borges, Carla Sofia Ricardo.** *Do crime de abuso de confiança fiscal.* Faculdade de Direito: Universidade Católica Portuguesa, s.d.
- Campos, Diogo Leite.** “Simulação dos negócios jurídicos.” Em *Problemas fundamentais do direito tributário*, de Diogo Leite Campos. Lisboa: Vislis Editores, 1999.
- Campos, Diogo Leite, e Mónica Horta Neves Leite de Campos.** *Direito Tributário.* Coimbra: Almedina, 2000.
- Canas, Vitalino.** “Dicionário Jurídico da Administração Pública.” *Proporcionalidade (Princípio da)*, dezembro de 1994.

- Canotilho, José Gomes.** *O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos.* Coimbra: Almedina, 1974.
- Carlos, Américo Fernando Brás.** *Impostos: Teoria Geral.* 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2014.
- Carneiro, José Carlos Ferreira.** *Os crimes fiscais: em especial, o crime de abuso de confiança (fiscal)*”. Porto: ISCAP, 2012.
- Carvalho, João Filipe Pacheco de.** “Fiscalidade.” *O procedimento de aplicação das normas antiabuso*, jul/set de 2005: pp. 65-111.
- Catarino, João Ricardo, e Nuno Victorino.** “Ciência Técnica e Fiscal.” *Contributos para o estudo do novo direito infraccional tributário*, 2002.
- Cordeiro, António Menezes.** *Da boa-fé no direito civil.* 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2011.
- . *Da Simulação no Direito Civil.* Coimbra: Almedina, 2014.
- . “Estudos por ocasião do XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais.” *Notas breves sobre a fraude á lei*, 1993: pp. 120-128.
- . *Tratado de direito civil português, I - parte geral, tomo I.* Almedina, 1999.
- Correia, Eduardo.** “Revista de Direito e Economia.” *Introdução ao Direito Penal Económico*, jan-jun de 1977: pp. 3-35.
- Costa, Carina Alina.** *O Crime de Fraude Fiscal e as suas Consequências para o Bem Jurídico e as Funções Sociais do Estado.* Coimbra: Fundação Bissaya Barreto, 2015.
- Costa, Miguel João De Almeida.** “Miscelâneas.” *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, 2010: pp. 186-254.
- Courinha, Gustavo Lopes.** *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua compreensão.* Coimbra: Almedina, 2004.
- . “O verdadeiro sentido da simulação fiscal : em especial, das doações de imóveis a favor de sociedades com reporte de prejuízos : regime simplificado de IRC.” Em *Estudos*

em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, de Fernando Araújo, João Taborda da Gama e Paulo Otero, pp. 137-156. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

Cozian, Maurice. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. 2ª Edição. Paris: Litec, 1983.

Cunha, Maria da Conceição. *Constituição e Crime. Uma Perspectiva da Criminalização e da Descriminalização*. Porto: Universidade Católica, 1995.

Cunha, Paulo De Pitta e, e Luís Máximo dos Santos. “Fisco.” *Sobre a incompatibilização com o direito comunitário do regime fiscal da subcapitalização*, 2005.

Dassala, Cipriano Munene Barata João. *A Responsabilidade Penal Tributária dos Administradores*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019.

Delogu, Tullio. *L'Oggetto giuridico dei reati fiscali, in studi in Onere di Francesco Antolisei*. Vol. Volume I. Milano: Giuffrè Editore, 1965.

Dias, Augusto Silva. “Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários.” *Crimes e contra-ordenações fiscais*, 1999.

—. *Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários*. Vol. Volume II: Problemas Especiais . Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

—. “Anatomia do Crime.” *O direito penal como instrumento de superação da crise económico-financeira : estado da discussão novas perspectivas*, jul-dez de 2014: pp. 45-73.

—. “Ciência e Técnica Fiscal.” *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*, 1999.

Dias, Jorge de Figueiredo. “Direito Penal - Parte Geral - Tomo I - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

—. *Direito Penal Português - Parte Geral II - As Consequências Jurídicas do Crime*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

Dias, Jorge de Figueiredo, e Manuel Costa Andrade. “Revista Portuguesa Ciência Criminal .” *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário português*

(*Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de Infracções*, 2006: Fasc. 1º.

Didone, André Rubens. “A Influência das Ordenações Portuguesas e Espanhola na Formação do Direito Brasileiro do Primeiro Império.” s.d. <https://core.ac.uk/download/pdf/267967605.pdf> (acedido em 06 de outubro de 2020).

Dourado, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 4ª Edição. Almedina, 2019.

—. *O principio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem da livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

Fernandes, Luís A. Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil*. Vol. Vol. II. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010.

Ferrarra, Francisco. *Della Simulazione dei Negozi Giuridici*. Traduzido por tradução espanhola de Rafael Atard. Milão: Società Editrice Libreria, 1905.

Ferreira, Patrícia Sabino. *A Importância ou Influência dos Deveres do Sujeito Passivo na Relação Jurídica Tributária e a sua Relação com a Evasão Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018.

Freitas, Fátima Vanessa Gonçalves. *A simulação de negócios em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Universidade do Minho: Escola de Direito, 2017.

Furlan, Anderson. *Planeamento fiscal em Portugal*. Vol. Volume II, em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, de Fernando Araújo, João Taborda da Gama e Paulo Otero. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

Gersão, Eliana. “Ciência e Técnica Fiscal.” *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, jan-mar de 1975.

Gomes, Filipa Isabel Gromicho. *O novo crime de perseguição: considerações sobre a necessidade de intervenção penal no âmbito do stalking*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2016.

Gomes, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*”. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

- Gonçalves, Luís da Cunha.** *Tratado de Direito Civil: em comentário ao Código Civil Português*. Vol. Vol. V. Coimbra: Coimbra Editora, 1932.
- Gouveia, Jorge Bacelar de.** “Ciência e Técnica Fiscal.” *A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal*, 1994.
- Guerreiro, António Lima.** *Lei Geral Tributária Anotada*. Rei dos Livros, 2000.
- Hensel, Albert.** *Steuerrecht*. Berlin, 1924.
- Hoff, Alexander.** *Das Handiungsunrecht der Steuerhinterziehung*. Berlin, Heidelberg, New York: Springer-Verlag, 1999.
- Horster, Heinrinch Ewald, e Eva Sónia Moreira da Silva.** *A Parte Geral do Código Civil Português*. Coimbra: Almedina, 2007.
- Hoyer, Andreas.** *Die Eignungsdelikte*. Berlin: Duncker & Humblot, 1987.
- Jeze, Gaston.** *Cours de finances publiques*. Paris: Marcel Giard, 1931.
- Justo, António Santos.** *Introdução ao estudo do direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- Larenz, Karl.** *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6^a ed. Traduzido por Tradução de José Lamego. Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 1991.
- Leirião, Patrícia Meneses.** *A Cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*. Vida Económica, 2012.
- Leitão, Luís Menezes.** “Estudos de Direito Fiscal.” *A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, 1999.
- . “Ciência e Técnica Fiscal.” *A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir e evasão fiscal internacional: o decreto lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro*, jan-mar de 1995: pp. 93-104.
- . “In Estudos de Direito Fiscal.” *Evasão e fraude fiscal internacional*, 1999.
- Lima, Mauri Ludovici De.** *Commentaria ad ordinationes Regni Portugalliae : in quibus dilucidè singulae explanantur, secundum juris, ac praxis in utroque foro laico, & ecclesiastico theoricam, continuando, scilicet ex lib. 4 tit. 36 ad perficiendum opus*. Editio Prima, 1761.

- Loureiro, João Carlos.** *Adeus ao Estado Social? – A segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- Marquina, Gonzalo Castro.** *La necesidad del derecho penal económico: su legitimidad en el estado social y democrático de derecho*. Buenos Aires: BdeF-Euros Editores, 2016.
- Martinez, Pedro Soares.** *Direito Fiscal*. Almedina, 2003.
- Martins, Alexandra Coelho.** *A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de IVA*. Coimbra: Almedina, 2007.
- Martins, António Carvalho.** *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- Mendes, João de Castro.** *Teoria Geral do Direito Civil*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1998.
- Mesquita, Paulo Dá.** *Sobre os crimes de burla e fraude fiscal*. Vol. Vol. XV, em *Direito e Justiça, Tomo I*, de Paulo Dá Mesquita. Universidade Católica Editora, 2001.
- Monte, Mário Ferreira.** *Da legitimação do Direito Penal Tributário. Em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- Morais, Rui Duarte.** *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*. Porto: Publicações da Universidade Católica, 2005.
- . “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.” *Preços de Transferência. O Sistema Fiscal no fio da navalha*, 2009.
- Mourullo, Gonzalo Rodríguez.** *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.
- Nabais, José Casalta.** *Direito Fiscal*. 11ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019.
- . *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- Negreiros, Maria Fernanda Trigo de.** “Ciência e Técnica Fiscal.” *A «evasão» legítima e o abuso do direito no sistema jurídico português*, 1971.

- Novoa, César García.** *La clausula anti-elusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- Nunes, Gonçalo Nuno Avelã.** “O planeamento fiscal, a elisão fiscal e a evasão fiscal – a liberdade das pessoas, da gestão das empresas e o combate à evasão fiscal – um difícil e nem sempre linear caminho percorrido e a percorrer.” *Conferência A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*. Aveiro, 12 abril 2013.
- Nunes, Gonçalo Nuno Avelãs.** “Fiscalidade.” *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38º, nº2 da LGT- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, julho de 2000: pp. 39-62.
- Pedreiro, Marcolino Pisão.** “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.” *Algumas reflexões sobre regimes especiais da simulação em direito fiscal. Imposto sobre o valor acrescentado, imposto de selo e imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis*, 2012.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas.** *Fiscalidade*. 6ª Edição. Almedina, 2018.
- Pinto, Carlos Alberto Da Mota.** *Teoria Geral do Direito Civil*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.
- Pombo, Nuno.** *A Fraude Fiscal. A Norma Incriminadora, A Simulação e outras reflexões*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2007.
- Ramos, Vasco Moura.** “Boletim da Faculdade de Direito: Universidade de Coimbra.” *Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português*, 2011: pp. 689-720.
- Rodrigues, Anabela Miranda.** *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*. Vol. Volume II: Problemas Especiais, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários*, de Eduardo Correia e et. al. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- . “Revista Portuguesa Ciência Criminal.” *Direito penal económico – é legítimo? É necessário?*, jan-dez de 2016.

- . *Direito Penal Económico. Uma política criminal na era compliance*. Coimbra: Almedina, 2019.
- . “Revista Sub Judice, Justiça e Sociedade.” *O sistema punitivo português*, jan-jun de 1996.
- Rosembuj, Tulio.** *Fraude De Ley, La Simulacion Y El Abuso De Las Formas En El Derecho Tributario*. 2ª Edição. Marcial Pons, 1999.
- Salgueiro, Orlando Miguel Lourenço.** *Os Fins Das Sanções Das Infrações Tributárias: Enquadramento Com O Sistema Sancionatório Geral*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018.
- Sanches, J. L. Saldanha.** “Centro de Estudos Fiscais - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal.” *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 1995.
- . “Ciência e Técnica Fiscal.” *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, 2000.
- . *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- . *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- Sandulli, Aldo.** “Rivista di diritto finaziario e scienza delle finanze - Parte I.” *Evasione fiscale e processo Penale (profili costituzionali)* , 1978.
- Santos, André Teixeira dos.** *O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo obectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- Santos, António Carlos dos.** “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto.” *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, abril-junho de 2009: pp 227-266.
- Santos, José Beleza Dos.** *A Simulação em Direito Civil*. Vol. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 1921.

- Schunemann, Bernd.** “Revista Brasileira de Ciências Criminais.” *O Direito Penal é a ultima ratio da proteção de bens jurídicos: Sobre os limites invioláveis do direito penal em um Estado de Direito Liberal*, 2005.
- Silva, Augusto Silva.** “Fisco.” *O novo direito penal fiscal não aduaneiro: (Dec.-Lei n° 20-A/90 de 15 de janeiro): considerações dogmáticas e político-criminais*, julho de 1990.
- Silva, Germano Marques da.** “Conversas do Vale do Tejo.” *SILVA, Germano Marques da, “O enquadramento jurídico criminal da actividade dos empresários – não será excessivo?”*. Vol. Volume I. Santarém: O Mirante, 2007.
- , “Imposto, ética e crime.” Em *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez*, de (vários). Coimbra: Almedina, 2000.
- , *Direito Penal Tributário*. 2ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.
- Silva, Isabel Marques da.** *Regime Geral das Infracções Tributárias*. 3ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- , “Cadernos IDEFF.” *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2010, 3ª Edição ed.
- Silva, João Nuno Calvão da.** “Revista da Ordem dos Advogados.” *Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso*, Ano 66, setembro de 2006: pp. 791-832, consulta online, através de: (<https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>)
- Soares, Sofia Isabel Ferreira.** *Simulação e Fraude Fiscal no Direito Tributário Português*. Porto: Universidade Portucalense Infante D. Henrique, 2012.
- Sousa, Alfredo José de.** *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*. Coimbra: Almedina, 1997.
- Sousa, Jorge Lopes de.** *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*. 6.ª edição. Vol. Vol. I. Áreas Editora, 2011.
- Sousa, Marcelo Rebelo De, e André Salgado de Matos.** *Direito Administrativo Geral, Tomo III, Introdução e Princípios Fundamentais*. Dom Quixote, 2007.
- Sousa, Miguel Teixeira de.** *Introdução ao Direito*. Coimbra: Almedina, 2012.

- Sousa, Susana Aires de.** *Os crimes fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade de Discurso Criminalizador.* Reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- . “Direito Penal Económico e Europeu.” *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*, 2009.
- Teixeira, Glória.** “Estudo sobre as Infracções Tributárias.” *III Congresso de Direito Fiscal.* Coimbra: Coimbra Editora, 2013.
- . “Infracções Económicas e Financeiras: Estudos de Criminologia e Direito.” *Estudo sobre as infracções tributárias*, In: José Neves Cruz, Carla Cardoso, André Lamas Leite e Rita Faria (coord), 2013.
- Teles, Inocêncio Galvão.** *Manual dos Contratos em Geral.* Coimbra: Coimbra Editora, 20020.
- Torres, Manuel Anselmo.** “Revista da Banca.” *A simulação na lei geral tributária*, jan-jun de 1999: pp. 71-86.
- Vasconcelos, Pedro Pais.** *Teoria Geral do Direito Civil.* Coimbra: Almedina, 2019.
- Vasques, Sérgio.** *Manual de Direito Fiscal.* 2ª Edição. Almedina, 2018.
- Veloso, Alberto Júnior.** *Simulação: Aspectos Gerais e Diferenciados à Luz do Código Civil.* Jurua Editora, 2004.
- Vicente, Laura Nunes.** *O princípio da proporcionalidade. Uma abordagem em tempos de pluralismo.* Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Instituto Jurídico, Dezembro 2014.
- Viegas, Miguel.** *A fraude e a evasão fiscal na União Europeia: do “LuxLeaks” aos “Panamá Papers”.* Porto: Vida Económica, 2018.
- Xavier, Alberto Pinheiro.** “Revista de Direito Público.” *A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal*, ano VI, jan/mar de 1973.
- . “Ciência e Técnica Fiscal.” *O negócio indireto em direito fiscal*, 1971.
- . *Manual de direito fiscal.* Lisboa: Almedina, 1981.

— *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.