

O CRIME DE FRAUDE FISCAL COMO CRIME PRECEDENTE DO CRIME DE BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS. O “TEMPUS DELICTI” DO CRIME DE FRAUDE FISCAL

Pelo Dr. Laureano Gonçalves()*

Por se tratar de uma matéria, no campo do Direito Penal Fiscal, que se não encontra claramente definida e valizada, atrevemo-nos a acrescentar algumas considerações, com o objectivo de, modestamente, contribuir para o seu melhor esclarecimento por forma a que, no futuro, se venha a fixar jurisprudência sobre esta temática.

Desde a publicação da Lei 10/2002, de 11 de Fevereiro, que entrou em vigor em 16/02/2002, que o crime de fraude Fiscal passou a integrar o «catálogo» de infracções precedentes do branqueamento de capitais. Com efeito, o art. 1.º de tal lei, veio a dar nova redacção ao art. 2.º do Decreto-Lei n.º 325/95, de 2 de Dezembro, que passou a ter a seguinte: “1. Quem, sabendo que os bens ou produtos são provenientes da prática, sob qualquer forma de participação, de crimes de terrorismo, tráfico de armas, tráfico de produtos nucleares, extorsão de fundos, rapto, lenocínio, tráfico de

(*) Advogado.

peessoas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, pornografia envolvendo menores, tráfico de espécies protegidas, corrupção e demais infracções referidas no n.º 1 da Lei 36/94, de 29 de Setembro, fraude fiscal e demais crimes punidos por lei com pena de prisão cujo limite máximo seja superior a 5 anos:.....”

Importa, por isso, desde já situar o “*tempus delicti*” do crime de fraude fiscal, como crime precedente do crime de Branqueamento, para bem delimitar um e outro e não correr o risco de tudo confundir, para tortura, por mais ou menos tempo, de arguidos inocentes.

Os factos que configuram a existência do crime de fraude fiscal simples, constam do art. 103.º, n.º 1, alíneas *a)*, *b)* e *c)*, do RGIT, relevando o art. 104.º do mesmo diploma, as situações que determinam a existência de Fraude Fiscal Qualificada.

Quanto à Fraude Fiscal Simples, única que aqui abordamos, embora as considerações aqui expendidas se possam e devam aplicar também à Fraude Fiscal Qualificada, acrescentamos que a norma do *tempus delicti* a respeitar será sempre a do art. 5.º do RGIT, qualquer que seja a alínea preenchida, mesmo a alínea *c)* do citado preceito legal e que contempla o negócio simulado.

É que o art. 103.º do RGIT limita-se a enumerar as situações que configuram o crime de fraude fiscal simples, e não o seu “*tempus delicti*”. Aliás, toda a doutrina tem este entendimento, mesmo a que emana da pena de SUSANA AIRES DE SOUSA ⁽¹⁾, já que esta autora, *in* obra citada, em nota 153, da p. 85, refere o seguinte: “A entender-se que o tipo incriminador de fraude fiscal se consuma com a realização da conduta tratando-se de um crime de mera actividade, ter-se-ia de concluir que o tipo objectivo de ilícito ficaria realizado com comportamento do contribuinte que preenche a sua declaração de impostos com ocultação ou alteração de alguns valores ou factos tributários ainda que nunca chegue a entregar essa declaração incorrecta à administração fiscal. Quando muito tratar-se-á de um acto preparatório não punível”. Logo, e a *contra-*

⁽¹⁾ Os Crimes Fiscais. *Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 84.

rio sensu, só com a apresentação dessa declaração defraudada, dentro do prazo legal, na Administração Tributária ou, havendo valores ou factos tributários a relevar, com a sua não entrega dentro desse prazo legal, é que se consumaria o crime de fraude fiscal.

Neste sentido, o pensamento de ALFREDO JOSÉ DE SOUSA ⁽²⁾, que entende que “o momento da consumação do crime fiscal é o da recepção da declaração fraudulenta ou o termo do prazo da sua apresentação nas situações de omissão”. Isto para além da unanimidade da doutrina, que mesmo que não pareça, vai toda nesse sentido ⁽³⁾. De igual modo, NUNO POMBO ⁽⁴⁾, que afirma que, como regra geral, “o momento relevante é o da recepção da declaração “defraudada”, ou o termo do prazo para a sua apresentação”, CARLOS TEIXEIRA/SOFIA GASPAR ⁽⁵⁾, e CARLOS PAIVA ⁽⁶⁾.

Ainda e sempre, GERMANO MARQUES DA SILVA ⁽⁷⁾, que, impressivamente, refere que “O crime consuma-se no momento em que a conduta se esgota e esgota-se no termo do prazo para apresentação da declaração à administração tributária, nos termos da legislação aplicável”, podendo mesmo a declaração ser substituída se o prazo para a sua apresentação não estiver esgotado, por aplicação do art. 59.º, n.º 3, als. a) e b) do CPPT. Ademais, e na

⁽²⁾ *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, Coimbra: Almedina, 1997, p. 100.

⁽³⁾ JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *RGIT Anotado*, 4.ª ed., Lisboa: Áreas, 2010, p. 70; ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a partir do Bem Jurídico*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 219; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, pp. 82, 84-85; AUGUSTO SILVA DIAS, «O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro», in: *Revista Fisco*, n.º 22, Julho 1990, p. 33; TOLDA PINTO/JORGE MANUEL BRAVO, *RGIT e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra: Coimbra Editora, 2002, pp. 313-314, também ao contrário do que se disse no acórdão, por se ter apenas lido parte da nota 7, a p. 313 e se ter esquecido o último parágrafo dessa página e a parte restante dessa nota, na página seguinte.

⁽⁴⁾ *A Fraude Fiscal — A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 101.

⁽⁵⁾ *Anotação ao art. 103.º do RGIT*, in: Paulo Pinto de Albuquerque *et al.* (org.), *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, vol. 2, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011, p. 456.

⁽⁶⁾ *Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual*, Coimbra: Almedina, 2012, p. 179.

⁽⁷⁾ *O Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, p. 232.

sequência de comentários às als. *a)*, *b)* e *c)* do n.º 1, do art. 103.º do RGIT, e focando especialmente a al. *c)*, contrariando a controvérsia, que segundo este Autor, a mesma tem merecido, acaba por concluir a pp. 233-234: “Tenha-se em conta que as condutas referidas no n.º 1 do art. 103.º se têm de conjugar com o disposto no n.º 3 do mesmo artigo. Isto significa que aquelas condutas não são puníveis isoladamente, constituindo cada uma um crime, mas em razão de cada declaração que tenha aquelas condutas como suporte.” Com efeito, do art. 103.º, n.º 3, do RGIT infere-se, com evidente limpidez, que “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”.

Ademais, basta ler bem este n.º 3 para se afastar, *in limine*, outra data ou período de consumação do crime de fraude fiscal. E, em consequência, afastar-se, também, qualquer crime de branqueamento, dada a notória inexistência de crime precedente, desde que este, *predicate offense*, tenha sido praticado antes da entrada em vigor da Lei 10/2002, de 11 de Fevereiro de 2002.

Adianta ainda o insigne penalista, *ibidem*, p. 234: “Por isso que possa suceder que não obstante a celebração de negócio simulado ou ocultação de factos ou valores nos livros da contabilidade a declaração apresentada à administração tributária, nos termos da legislação aplicável, seja correcta ou insusceptível de causar diminuição das receitas tributárias, caso em que o crime não chega a consumir-se. Pode ocorrer é a prática de actos de execução do crime, que porém não chega a consumir-se por desistência voluntária do agente, caso em que a tentativa não seria punível, mesmo que o crime consumado o fosse”.

Em termos de jurisprudência, veja-se, por todos, o acórdão do TRE, de 17/04/2012 ⁽⁸⁾. Jurisprudência esta que seguiu de perto o

⁽⁸⁾ Reproduz-se o sumário (Proc. n.º 76/05.41DFAR.E1, disponível em <<http://www.dgsi.pt>>): “I. Em caso de fraude fiscal por negócio simulado, p. e p. pelo art. 103.º n.º 1, c) do RGIT, só no momento legalmente estabelecido para a entrega da declaração relativa a IRC se confirma, de forma típica, a aptidão da *conduta indevida tipificada* (o negócio simulado, *in casu*) da sociedade vendedora para a não liquidação, entrega ou

entendimento de toda a doutrina, designadamente, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS ⁽⁹⁾.

De outra forma, se até ao termo do prazo para apresentar uma declaração, a mesma fosse entregue, e aí se relevassem todos os rendimentos, valores ou elementos o que restava para se poder configurar qualquer tipo de infracção? Até essa data, ficava a Administração Tributária não só impedida de tomar qualquer medida de liquidação do tributo que estivesse em causa, como também de accionar qualquer outra, incluindo a punitiva.

Com efeito, na linha do citado acórdão de 17/04/2012, do TRE, “o agente passivo do imposto pode vir a declarar o negócio real ou omitir a referência ao negócio nos casos de simulação absoluta, pelo que só no momento legalmente estabelecido para a entrega da declaração se confirma, de forma típica, a aptidão *da conduta indevida tipificada* (o negócio simulado, *in casu*) para, *inter alia*, a não liquidação ou não pagamento do imposto em face da administração fiscal”.

Com toda a clarividência, adianta-se no citado acórdão: “Como refere André Teixeira dos Santos, embora à primeira vista parecesse que o crime se consumaria com a celebração do negócio simulado, (*ibidem*) «...a pura celebração deste não chega para que se verifique uma fraude fiscal. Tanto a *ratio* que preside à norma incriminadora como o requisito expresso...no art. 103.º, n.º 1 do RGIT — «que visem...» — permitem concluir que o terceiro enganado pela camuflagem da realidade operada por intermédio do negócio simulado tem de ser necessariamente a administração fiscal. Assim, esta conduta tem de ser conjugada com a possibilidade de o sujeito passivo informar, em tempo útil, a Administração Fis-

pagamento da prestação tributária correspondente. II. Assim, nestes casos, o crime de fraude fiscal consuma-se com a celebração do negócio e a inscrição do preço simulado na declaração de IRC enviada à administração fiscal *ou com o decurso do prazo legal sem que o sujeito passivo entregue tal declaração* e não com a mera celebração do negócio. III. No caso presente o procedimento criminal apenas prescreve decorridos 10 anos e 6 meses contados do mês de 2004 em que era legalmente obrigatória a apresentação de declaração de IRC relativa aos rendimentos de 2003, onde se incluiria a venda realizada em 30.10.2003, última venda simulada integrada na continuação criminosa.”

(9) O *Crime de Fraude Fiscal*..., pp. 218-219.

cal sobre o conteúdo correcto do negócio dissimulado. Só quando ocorrer essa possibilidade é que o crime se verificará». E, por último, em jeito de conclusão, termina dizendo o seguinte: “A consumação do crime só se verifica, pois, no momento em que o sujeito passivo presta informação errónea à administração fiscal ou em que poderia ter prestado a informação correcta à administração fiscal na declaração fiscal incompleta ou omitida, onde devia fazer constar os negócios simulados unificados na declaração periódica, nomeadamente quando se trate da declaração anual para efeitos de IRC, como sucede no caso presente”.

O que nos importa, aqui e agora, salientar é que se as acções ou omissões, previamente praticadas, forem oportunamente relevadas nas declarações a apresentar, em prazos legalmente estabelecidos, a Administração Tributária fica manietada e impedida de iniciar qualquer espécie de procedimento para instaurar qualquer inquérito de natureza criminal, pela simples e elementar razão de que não há nem houve crime subjacente. Mesmo nos casos de negócio simulado, a ofensa àquele bem jurídico apenas se efectiva com a entrega da declaração não verdadeira ou com a omissão de elementos, no caso de entrega no último dia do prazo da declaração perante a administração fiscal, ou, ainda, com a falta de entrega da declaração até ao último dia do prazo para a sua apresentação, pois, como muito bem se diz no acórdão, só aí se “confirma, de forma típica, a aptidão da conduta indevida tipificada (o negócio simulado *in casu*) para, *inter alia*, a não liquidação ou não pagamento do imposto em face da administração fiscal”.

Daí que se entenda, que desde que o contribuinte tenha de relevar os actos tributários por si praticados, em declarações a entregar, em prazos legalmente estabelecidos, na Administração Tributária, só após o decurso de tal prazo se pode ou não consumir a fraude fiscal, desde que o imposto em falta seja igual ou superior a 15.000 euros, como resulta do art. 103.º, n.º 2 do RGIT e, ainda se deva acrescentar, que independentemente de haver acto simulado ou não, a norma que contempla e trata do *tempus delicti* é, em qualquer circunstância, o **art. 5.º do RGIT**.

Diferentemente, poder-se-ia pensar no que respeita ao IMT (antiga Sisa), em que a declaração do preço perante a Administra-

ção Fiscal é anterior à celebração do negócio, pelo que o crime do comprador se consumará no momento da celebração do negócio simulado. Como com evidente clareza resulta, aliás, do art. 19.º do CIMT, a liquidação do IMT é da iniciativa dos interessados, que devem apresentar uma declaração, antes do acto ou facto translativo dos bens. Só nesta situação fáctica é que a data do negócio simulado poderia relevar para o *tempus delicti*, porque o notário não efectuará o acto translativo de propriedade, *maxime*, escritura pública, sem o prévio pagamento do IMT. Porém, mesmo aqui, o que releva, para efeitos de consumação de eventual crime fiscal é a declaração prestada pelo contribuinte perante a administração fiscal. Daí que, um pouco diferente do que já afirmámos em anterior trabalho ⁽¹⁰⁾, nos pareça mais assertivo concluir que, também aqui, o momento relevante para a consumação do crime de fraude fiscal seja o da apresentação da declaração perante a Administração Tributária e o do simultâneo pagamento do IMT e do Imposto de Selo.

Por último, com muito respeito e a devida vénia, nem sempre em Tribunais Superiores, (Relação e STJ) se decide bem, face ao entendimento antes referido e sufragado por toda a doutrina e alguma jurisprudência, pese embora os longos prazos que por vezes demoram essas decisões, treze meses (03-06-2012/03-07-2013) num caso que aqui se recorda. Com efeito, nem sempre é a prescrição do crime precedente que determina a inexistência do crime de branqueamento, nem a sua moldura penal que determina o prazo de prescrição deste, mas a ausência de qualquer delito precedente, de fraude fiscal simples, não só no que respeita a IMT, mas, sobretudo, se a eventual omissão fiscal, configurável como crime fiscal, for subsequente. Não havendo crime fiscal precedente nunca pode haver, por maioria de razão, crime fiscal precedente, prescrito.

Não se compreende, por isso, o que por vezes se escreve: **“O predicate Offense verificado na conduta dos referidos arguidos, um crime de fraude fiscal simples, p. e p. pelos arts. 103.º**

⁽¹⁰⁾ *Direito Penal Fiscal e Evasão e Fraude Fiscais em Portugal*, Porto: Vida Económica, pp. 46-48.

n.º 1, als. b) e c), e 22.º, n.º 2, do RGIT, aprovado pela Lei 15/2001, de 05.06 é punível...” De igual modo, não pode haver evidente incomodidade, quando se confundem “**papeis**”, com “**exposições, memoriais e requerimentos**”, expressões com guarida no art. 98.º, n.º 1, do CPP. Como se disse, e nunca será de mais repeti-lo, para lavagem de consciência e não de dinheiro, não pode haver nenhum crime precedente, quando a situação fáctica não configura nenhuma situação de Fraude Fiscal, subjacente ou principal, estas duas últimas designações mais do agrado dos decisores, pelo que, ao inexistir este, nunca pode haver crime de Branqueamento, para usarmos a terminologia acolhida no art. 368-A, do Código Penal. Em situações como esta, nunca os arguidos devem ser sujeitos a um mediático e cruel julgamento, e, muito menos, condenados pelo Colectivo, dado que nesse momento, se inexistente tal crime precedente, não pode haver condenação pelo crime de Branqueamento.

Também se lamenta e com que sentir!...que soluções erráticas dadas a questões como esta, ou seja, considerar o crime de Branqueamento **prescrito**, quando ele **inexiste**, mesmo que favoráveis aos arguidos, venham a prejudicar o conhecimento de todas as demais questões suscitadas nos recursos destes. Talvez, assim, se desnudasse, com toda a crueza, a fragilidade da argumentação, quer de algumas acusações, quer de alguns dos acórdãos dos colectivos.

Em consequência, não é, muitas vezes, o crime de Branqueamento que prescreve, pois não pode prescrever o que não existe, e tal crime, se não houver o de Fraude Fiscal precedente, pura e simplesmente não existe, o que em termos de consciência cívica deixa outra tranquilidade aos arguidos que, nestas circunstâncias, nunca devem ser constituídos como tal e muito menos julgados, dado que no momento do julgamento o crime de branqueamento não existe, por não haver crime precedente, (*predicate offense*), sendo esta a *conditio sine qua non* para se poder configurar tal crime. Encaixa aqui, como uma luva, uma frase lapidar do Professor COSTA ANDRADE, em linguagem chã, mas nem por isso menos sábia e brilhante, como é, aliás seu timbre, em PARECER oportunamente emitido, “(...) **assim como não se podem matar cabritos antes**

das cabras os terem parido, não se pode lavar dinheiro sujo antes de um crime anterior o ter produzido”.

Apesar de já não subsistirem grandes dúvidas, pese embora o facto de ainda haver quem pense e escreva o contrário, por estar ligada com a temática aqui abordada, adiantaremos as nossas considerações sobre a seguinte questão: *Quid iuris* nos casos em que os crimes de cuja prática resultaram os capitais, (v.g. Fraude Fiscal) foram cometidos antes de entrar em vigor a lei que veio a criminalizar o branqueamento de capitais? Se, por exemplo, um crime de fraude fiscal cometido em 2001, gerasse proventos que eventualmente viessem a ser «**branqueados**» em Março de 2002, seria punível o branqueamento destes capitais? É nossa fundada convicção, bem ancorada em consagrados Penalistas como Jorge de Figueiredo Dias, Manuel da Costa Andrade, Germano Marques da Silva, Paulo Pinto de Albuquerque e Jorge Godinho, que a resposta terá de ser aberta e irrestritamente negativa. Isto apesar do entendimento claramente minoritário e inconsistente de Vitalino Canas, in “O Crime de Branqueamento: Regime de Prevenção e Repressão”, Almedina, 2004, p.167 e Rui Gonçalves, in *Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais*, Porto, 2008, a pág. 68, para além de Jorge dos Reis Bravo, com justificação de maior valia, in *Revista SCIENTIA IURIDICA*, Outubro-Dezembro 2008 — Tomo LVII, número 316, pp. 656/657.

Diga-se, a propósito, e no que ao *punctum crucis* respeita, que tais autores, com excepção de Rui Gonçalves, que nada justificou, “beberam” o seu entendimento sobre os princípios da legalidade do Direito Penal e da irretroactividade da lei criminal, constitucionalmente consagrados no art. 29.º, n.ºs 1 e 4, da CRP, precisamente em JORGE GODINHO ⁽¹¹⁾, citando-o, porém, sem explicar ou justificar a sua posição.

Desconheciam tais autores, por razões óbvias, que JORGE GODINHO veio, entretanto, a clarificar a sua posição ⁽¹²⁾. Entendi-

⁽¹¹⁾ *Do Crime de Branqueamento de Capitais. Introdução e Tipicidade*, Coimbra: Almedina, 2001, pp. 16-17.

⁽¹²⁾ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *et al.* (org.), *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*, Vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp. 364

mento esse, aliás, que manteve em Parecer emitido em Outubro de 2011, para concluir, depois de citar JORGE DE FIGUEIREDO DIAS ⁽¹³⁾, PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE ⁽¹⁴⁾, CLAUS ROXIN ⁽¹⁵⁾ e GÜNTER STRATENWERTH ⁽¹⁶⁾, que “o princípio da irretroactividade da lei penal, não consente excepções *in malam partem*”.

a 399. Veja-se, também, o estudo do mesmo autor, publicado na *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 71.

⁽¹³⁾ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Geral*, Tomo I, Questões Fundamentais. A doutrina geral do crime, 2.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 196.

⁽¹⁴⁾ *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2.^a ed. Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2010, p. 956, nota 7.

⁽¹⁵⁾ CLAUS ROXIN, *Derecho Penal. Parte general*, Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, Civitas, Madrid, 1997 (trad. Castelhana da 2.^a ed. alemã, de 1994, por Luzón Peña, García Conlledo e Vicente Remesal (reimp.2001), p. 163.

⁽¹⁶⁾ GÜNTER STRATENWERTH, *Derecho penal. Parte general*. I. El hecho punible, Thomson Civitas, Madrid, 2005 (trad. castelhana da 3.^a ed. alemã, de 2000, por Manuel Cancio Meliá e Marcelo A. Sancinetti), pp. 71-72.