

# Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas

Rui Correia Marques  
*Procurador da República*

---

---

SUMÁRIO: I. Razão de ordem. II. A natureza do crime de fraude fiscal. 1. Os crimes de perigo. 2. Crimes de aptidão. 2.1. A fraude fiscal como crime de aptidão. III. As facturas “falsas”, *rectius*, “simuladas”. 1. Negócio simulado – factura simulada. IV. O momento da consumação do crime de fraude fiscal. 1. O bem jurídico protegido.. 2. A consumação do crime de fraude fiscal. 2.1. O momento da consumação do crime. 2.2. Aplicação da lei penal no tempo e prescrição. V. Síntese conclusiva. 1. Notas conclusivas. 2. Síntese crítica da corrente jurisprudencial analisada.

---

---

## I. RAZÃO DE ORDEM

Jurisprudência recente dos Tribunais da Relação de Lisboa e do Porto tem vindo a entender, embora com diversos fundamentos, que o momento da emissão da factura constitui aquele no qual o crime de fraude fiscal se consuma. Em consequência, tal corrente jurisprudencial tem vindo a efectuar o cômputo do prazo prescricional com referência a esse momento.

Espelho dessa jurisprudência<sup>[1]</sup> são os Acs. do TRL de 25/02/2015 (P. 709/08.0IDFUN-A.LI), 17/01/2017 (P. 5/II.6IDFUN.LI-5)

[1] Salvo outra indicação, a jurisprudência citada está disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

e 08/03/2017 (1596/03.oJFLSB.LI-3) e o Ac. do TRP de 19/02/2014 (P.1048/08.2TAVFR.P4).

No primeiro acórdão, entendeu-se que “I - O crime de fraude fiscal previsto e punido no artigo 103º do RGIT constitui um crime de perigo, bastando para a sua consumação que se comprove que o agente quis a respectiva acção ou omissão e que elas eram adequadas e preordenadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais e à consequente diminuição das receitas, não se exigindo que se efective a obtenção indevida de tais vantagens patrimoniais em prejuízo do fisco. II - Estando em causa o cometimento do crime (qualificado) através de facturas falsas, tratando-se de um crime de perigo, o momento relevante para o efeito da consumação do crime é o da data de emissão das facturas em que o agente, com intenção de lesar o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidas na relação Fisco-contribuinte. Para a punição do agente basta comprovar que ele quis incorporar aquelas facturas na sua contabilidade e que elas eram adequadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais.”

No segundo acórdão, escreveu-se que “O crime de fraude fiscal, com recurso a facturas falsas ou fictícias, consuma-se na data da emissão dessas facturas, independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte (declaração periódica do IVA ou a entrega anual da declaração do IRC, sendo para efeitos de consumação irrelevantes tais declarações.”

No terceiro acórdão, considerou-se que:

“ I – O crime de fraude fiscal através de facturas falsas ou de favor insere-se na categoria de crime de perigo abstracto na forma de crime de aptidão. II – A idoneidade objectiva da concreta actividade ou conduta desenvolvidas para criar alguma das situações expressamente previstas no preceito incriminador (não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais,

reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias) integra a factualidade típica, encontra-se sujeita a prova e a valoração judicial. III – A consumação do crime de fraude fiscal, enquanto momento relevante para a fixação do início do decurso do prazo de prescrição do procedimento, ocorre na ocasião da emissão da factura falsa, independentemente de ter havido ou não declaração do contribuinte.”

Finalmente, no quarto Acórdão foi decidido que:

“VI – O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado de duas formas distintas: (i) pelo emitente das faturas que as entrega a outrem; (ii) por aquele a quem as faturas falsas são entregues e que, por seu turno, as inclui na sua conta-corrente para efeitos de IVA. VII – Num e noutro caso o crime consuma-se em momentos diferentes: aquele que emite uma fatura falsa e a entrega a um terceiro, com a finalidade de este se aproveitar dela para cometer o crime de fraude fiscal, vê o seu crime consumado quando entrega a fatura; aquele que recebe a fatura falsa (isto é, sem que tenha havido qualquer transação) só comete o crime quando incluir a falsa operação numa declaração fiscal.”

Constitui elemento comum a todos os acórdãos a relevância dada à data de emissão da factura para efeitos de fixação do momento de consumação do crime.

Porém:

No primeiro acórdão, o crime de fraude fiscal é caracterizado como um crime de perigo, sendo que, pese embora não seja especificado de que modalidade de crime perigo se trata, parece aí entender-se que se trata de crime de perigo abstracto;