

Burlas e fraudes sobre interesses orçamentais (do Estado Português e da União Europeia)

Uma “primeira palavra” sobre um tema complexo

– ou tentativa e erro em direito penal

(1.^a parte^[*])

José M. Damião da Cunha

Professor Associado com Agregação

Universidade Católica Portuguesa

Escola de Direito do Porto / Centro de Estudos e Investigação em Direito

[*] A segunda e última parte deste artigo será publicada no n.º 163 desta revista.

SUMÁRIO: I. OBJETO DO TRABALHO. II. GENERALIDADES.

1. Fraude fiscal e fraude na obtenção e subvenção (breve aproximação). 2. As “fraudes” e a burla. III. O CRIME DE FRAUDE FISCAL NO DIREITO NACIONAL. 1. Introdução. 2. Delimitação prévia: objeto e consumação. 3. Sujeitos do crime. 4. As condutas fraudulentas. 5. Tipo legal subjetivo. 6. Notas político-criminais. 7. O crime de fraude fiscal qualificada. 8. Apreciação global crítica das circunstâncias agravantes. 9. A desistência, arrependimento ativo e o *terminus* (ou resultado).

I. OBJETO DO TRABALHO

A Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017 relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal^[1] vem impor aos Estados Membros a obrigação de incriminar determinadas condutas fraudulentas, que visem “enriquecimentos ilícitos” à custa de dinheiros ou fundos do orçamento da União Europeia. É nossa intenção fazer uma releitura dos tipos legais, já existentes

[1] A partir de agora designada por Diretiva. Outros atos normativos da UE, que sejam citados, serão integralmente denominados.

na legislação penal portuguesa, que se enquadram no âmbito desta preocupação^[2]; por um lado, para comprovar da sua adequação às exigências da “tutela penal do orçamento” da República Portuguesa, e, por outro, para verificar da sua adequação ao objetivo mais específico da luta contra a fraude relativa aos interesses financeiros da União Europeia. Preocupações que se justificam não apenas pela dimensão material-substantiva, mas também processual-organizacional. Com efeito, com a instituição já no horizonte próximo da Procuradoria Europeia^[3] será a este organismo que caberá a titularidade da ação penal em vista a prossecução penal pelas tipicidades correspondentes a “fraudes ao Orçamento da União”.

Assim, esta Diretiva não visa somente a harmonização da legislação penal dos Estados membros para efeito de tutela penal dos interesses financeiros da União Europeia; serve também de fundamento para a intervenção ou para a competência da Procuradoria Europeia.

[2] Como decorre do título, mas também do espírito do presente trabalho, não é nossa intenção fazer uma discussão aprofundada dos conteúdos da Diretiva. Está em causa primordialmente demonstrar a necessidade de o sistema penal nacional adaptar-se à Diretiva, em várias áreas temáticas. Sobretudo, pretende-se provocar a discussão e a reflexão sobre estes temas. Também por isso, as indicações de direito comparado, a que eventualmente venhamos a fazer referência, devem ser interpretadas neste contexto, isto é, como exemplificação sem qualquer pretensão de exaustividade do modo como outros países parecem ter dado relevo às preocupações de que nos fazemos eco. Aqui, chamaríamos à colação o caso alemão, ultimamente com a *Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2017 über die strafrechtli-*

che Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug vom 19.06.2019, in Kraft getreten am 28.06.2019 (Lei para a transposição da Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017 sobre a luta contra a burla dirigida aos interesses financeiros da União através do direito penal – de 19.06.2019). No essencial, modificaram-se alguns aspetos de pormenor do § 264 StGB: salienta-se a punibilidade da tentativa no caso de utilização de subvenção para fim diferente do legalmente estabelecido, e, no âmbito da definição de “facto importante”, a referência, para além da lei, ao contrato de subvenção.

Observe-se, porém, que o § 264 do StGB tem vindo a sofrer diversas alterações ao longo dos tempos; o que não tem sucedido com o crime de fraude na obtenção de subsídio (artigo 36.º), que, apesar de influenciado pela legislação alemã, não

tem merecido a mesma “atualização”.

Por fim, a análise de direito positivo que fazemos também obedece à ideia de apresentação dos elementos essenciais do regime penal, tendo em vista o confronto com as exigências da Diretiva; por isso, não estão em causa comentários exaustivos ou aprofundados sobre cada tipicidade (p. ex., omite-se a matéria referente às formas especiais do crime); circunstância que obviamente justifica também algumas opções e limitações em matéria de bibliografia consultada ou indicada (que, de resto, só abrange a publicada até ao 1.º semestre de 2019).

[3] Lei n.º 112/2019, de 10.IX, e o Regulamento (UE) 2017/1939 do Conselho de 12 de outubro de 2017, que dá execução a uma cooperação reforçada para a instituição da Procuradoria Europeia.

Por isso, atrevemo-nos a fazer uma primeira aproximação a esta temática. Posteriores aprofundamentos e especificações (incluindo as correções ou revisões necessárias) serão naturalmente exigidos. Assim se propicie o debate, a crítica e a investigação destes temas.

II. GENERALIDADES

1. FRAUDE FISCAL E FRAUDE NA OBTENÇÃO DE SUBVENÇÃO (BREVE APROXIMAÇÃO)

O crime de fraude fiscal^[4] apresenta, na legislação de outros países e em particular na produção normativa da UE, algum paralelismo com o crime de fraude na obtenção de subsídio. Assim é reconhecido, p. ex., na RFA^[5]; a mesma conclusão se poderia, em alguma medida, retirar da leitura da Diretiva^[6].

[4] Embora o Regime Geral das Infrações Tributárias abranja, na sua regulamentação, a tutela dos interesses patrimoniais da Segurança Social, cremos que se trata de uma “extensão incriminatória” não imposta de um ponto de vista teleológico. Não se discute que, na Segurança Social, também estão em causa interesses públicos; mas não são interesses coincidentes com aqueles dos Impostos, na sua variada tipologia. Mesmo existindo um Orçamento da Segurança Social, este, tanto quanto julgamos, assume autonomia programática face ao Orçamento, em sentido próprio. Todavia, esta regulamentação “simétrica” justificar-se-á não só pela eventual “semelhança de condutas”, mas também pela identidade de “efeito”, embora produzido sobre “patrimónios diferentes”. Assumindo os crimes contra a segurança social a mesma estrutura que os crimes fiscais, estarão, por isso, submetidos à mesma crítica.

Observe-se porém que, apesar da similitude referida, num ponto essencial parece verificar-se o “afastamento”: o crime de fraude à segurança social é crime específico – só pode cometer o crime a “entidade empregadora, o trabalhador e os beneficiários”, pelo que só as condutas destes agentes podem preencher o tipo legal de crime; assim, a interpretação das condutas fraudulentas terá de ser diferente da que se faz para a fraude fiscal.

Assim, apesar da similitude “redacional”, há significativas diferenças na interpretação e no âmbito de aplicação prático das duas áreas “financeiras”. Por isso, a fraude e burla fiscal e a fraude/burla à segurança sociais são tipos legais com alguma distinção. Desde logo, no artigo 87.º, ao referir-se documento “fiscalmente relevante” para efeito de comissão de burla tributária, tal elemento não parece ser compatível (isto é, adequado) com o engano à segurança social. Uma

coisa é a designação “fiscal”; outra é a “tributária.” Por isso, os meios típicos também são distintos e alternativos no crime de burla tributária.

[5] Encontra-se também alguma “semelhança”, na redação do processo executivo típico, entre o crime de *Steuerhinterziehung* [§ 370 da *Abgabenordnung* (AO)] e o de *Subventionsbetrug* do § 264 do StGB. Todavia, não deixa de se verificar alguma especificidade, que os afasta em pontos relevantes: a *Steuerhinterziehung* é um crime de resultado (tem de se produzir a diminuição dos impostos ou a obtenção para si ou para terceiro de vantagem fiscais – isto é, tem de verificar-se a prática do respetivo ato tributário), a fraude na obtenção de subvenção consuma-se com a “fraude”. Deixar-se-á aqui de lado a questão de saber se o *Steuerhinterziehung* é, apesar de crime de resultado, um crime de perigo concreto