

Rendimentos de proveniência ilícita e sua (in)susceptibilidade de serem objecto do crime de fraude fiscal

André Teixeira dos Santos

Juiz de Direito

Mestre em Direito

SUMÁRIO: I. O PROBLEMA. II. O CRIME DE FRAUDE FISCAL. III. A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE FACTOS ILÍCITOS. IV. SOLUÇÕES NO DIREITO COMPARADO E CASOS JURISPRUDENCIAIS. V. JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA. VI. TRIBUTAÇÃO VS. PERDA DO RENDIMENTO A FAVOR DO ESTADO. VII. PRINCÍPIO “NE BIS IN IDEM”. VIII. PRINCÍPIO “NEMO TENETUR”. IX. CONCLUSÕES.

«A mentira é o único privilégio do homem
sobre todos os outros animais.
[...] *Mente, que vais acabar atingindo a verdade.*».

FIÓDOR DOSTOIÉVSKI, *Crime e Castigo*

Em homenagem à Elsa Serrão, com saudade.

I. O PROBLEMA

Na década de 90 do século passado, e acentuando-se neste milénio, o interesse pelos crimes fiscais^[1], amiúde metonimicamente referidos como fraude fiscal, tem vindo a aumentar, tanto por parte do legislador — mediante a elaboração de legislação antifraude e

[1] A 30.11.2020, data da elaboração deste estudo, as autoridades tributárias tinham comunicado ao Ministério da Justiça, nos últimos cinco anos, o

registro de 17 641 crimes tributários, dos quais 2113 eram crimes de fraude fiscal, segundo dados gentilmente cedidos pela DGPJ.

elisão fiscal, aumentando quer os deveres de comunicação ao Fisco de entidades que não são os sujeitos passivos da relação tributária, quer o leque de pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática do ilícito^[2] —, como nos *media*, nos discursos políticos, no investimento efectuado na máquina da AT e na investigação criminal^{[3][4][5]}.

Do ponto de vista sociológico, os sentimentos são ambivalentes. Se há aqueles que estão conscientes de que cada crime fiscal contribui para, a final, pôr em causa as funções sociais do Estado e a redistribuição de riqueza — quem tem mais deve contribuir com mais — e constituir factor de distorção da concorrência comercial, não faltam aqueles que põem em causa o modelo de Estado que temos e se mostram indiferentes a campanhas de luta contra a evasão fiscal, acreditando que os impostos com isso não vão baixar, ao passo que aumentará a intervenção dispendiosa do Estado. Não olvidamos aqueles que olham com admiração para quem foge ao Fisco; contudo, tal, por si só, não chega para haver um sentimento comunitário a favor da abolição dos tributos. Cremos que

[2] V. g., responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados pelas coimas devidas pela falta ou atraso de declaração que deva ser apresentada por imposição legal no período em que exercem funções quando não comunicarem à AT as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega *não* lhes seja imputável a *qualquer título* (cf. artigos 8.º, n.º 3, do RGIT, 24.º, n.º 2 e 3, da LGT, 10.º, n.º 1, e 76.º do DL 452/99). As alterações legislativas de 2005, reforçadas em 2015, transformaram o contabilista certificado em pré-fiscalizador da conformidade do acto à verdade tributária e contabilística que pretende expressar, DOMINGUES DE AZEVEDO, “Regularidade”, RTOC 72 (2006) p. 3. *Vide* ainda as obrigações de comunicação à AT contempladas,

a título meramente ilustrativo e sem carácter exaustivo, nos artigos 63.º-A da LGT, 29.º, n.º 1, alínea f), e 85.º, n.º 2, do CIVA.

[3] Desde a 1.ª Lei de Política Criminal que os crimes fiscais, bem como os contra a Segurança Social, vêm eleitos não só como criminalidade de investigação prioritária, como também de prevenção prioritária.

[4] Em tom crítico, alertando para que, por um lado, não obstante a Exposição de Motivos do CP/95 espanhol fazer referência à subsidiariedade do DP, este código proceder a uma prolixa tipificação de condutas que se alheiam dessa premissa, e, por outro, o DP, no âmbito dos crimes fiscais, se ter administrativizado, cf. J. M. SILVA SÁNCHEZ,

La expansión del Derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales, Madrid: Civitas, 1999, pp. 20-21 e 121 e ss. (*maxime*, pugnando por reservar as condutas mais graves para o DP e sancionar como infracção tributária as restantes violações da lei fiscal, pp. 124-127).

[5] Não pondo em causa a virtualidade de a criminalização da fraude fiscal intimidar o contribuinte, perante o terror penal, a pautar a sua conduta pelas regras fiscais, C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ salienta que a criminalização é desadequada a alcançar o principal desiderato de uma política fiscal eficaz: a assimilação da “recta consciência fiscal”, *El delito fiscal*, Madrid: Montecorvo, 1982, pp. 189-190.

na grande maioria dos casos essa admiração reflecte a inveja por não se conseguir pagar menos ao Estado, o que é humano, mas não traduz a falta de consciência de que as condutas ilícitas de fuga ao Fisco estão erradas, nem põe em causa a eticização do sistema fiscal. O «fundamento ético do imposto, legitimando a expansão do Direito Penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, está contido claramente na Constituição (artigos 103.º e 104.º), 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”»^[6], pois se é certo que o primeiro objectivo do sistema fiscal é a satisfação das necessidades do Estado em sentido amplo, também é verdade que visa a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da CRP)^[7].

Do ponto de vista dos efeitos do crime na sociedade, os danos calculam-se elevados. Cada indivíduo que pratica fraude fiscal não só ganha uma vantagem ilegítima em relação aos outros (*dumping fiscal*), como limita a intervenção do Estado Social de Direito. Para além de provocar um efeito *avalanche* ao gerar a sensação de existência de um clima de impunidade, de ineficiência das autoridades e de injustiça — de serem sempre os mesmos que pagam, e os mesmos que fogem —, o que contribui para ameaçar os alicerces da sociedade, da justiça social, e para que haja a preocupação de lutar contra a impunidade, patente nos discursos das instâncias governativas, judiciais, policiais, e de todos os quadrantes políticos. No fundo, é gerada a percepção de que o crime compensa e é lucrativo e vale a pena investir em planos elaborados e sofisticados para ludibriar as autoridades fiscais e a detecção da prática do crime.

[6] ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in AAVV, *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 481.

[7] GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, I, 4.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1089; ANA PAULA DOURADO/PAULO MARQUES, “Anotação ao artigo 103.º”, in JORGE

MIRANDA/RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, II, 2.ª ed., Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 197.