



CÉSAR SANTOS OLIVEIRA

AUTORIA E COMPARTICIPAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS NA FRAUDE FISCAL

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Criminais/Menção em Direito Penal, sob a orientação da Doutora Susana Maria Aires de Sousa.

2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

CÉSAR SANTOS OLIVEIRA

**AUTORIA E PARTICIPAÇÃO
DE PESSOAS FÍSICAS NA FRAUDE FISCAL**

– PERPETRATION OF AND PARTICIPATION IN
TAX FRAUD BY INDIVIDUALS –

*Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Coimbra no
âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito
(conducente ao grau de Mestre), na Área de
Especialização em Ciências Jurídico-
Criminais/Menção em Direito Penal, sob a
orientação da Doutora Susana Aires de Sousa.*



Coimbra

2016

Agradecimentos

O atual exercício de funções como Inspetor Tributário na Autoridade Tributária e Aduaneira nem sempre permitiu uma dedicação exclusiva e a tempo inteiro à presente dissertação. De todo o modo, pela compreensão e sábios conselhos, o meu agradecimento à Dr.^a Susana Aires de Sousa, orientadora sempre pronta ao auxílio.

Se o tempo não me permitiu uma investigação tão exaustiva como a que me propus inicialmente, concedeu-me porém o privilégio de colher na memória, e nos papéis, a sempre útil experiência prática, tanto nos Tribunais, aquando do exercício de funções como Advogado, como em anos mais recentes em lides inspetivas. Um agradecimento, assim, aos bons colegas, de além e de agora, porque tão convicto estou hoje, como inicialmente, que o Direito e a Justiça não se alcançam pelos lados, mas com coragem e de frente.

À minha família, com especial agradecimento à minha esposa, jurista incansável que partilhou comigo tantas das reflexões que me “atacam”. Aos meus pais, porque com eles sigo a todas as horas. E à minha filha, porque já imaginava, mas agora já sei.

Resumo

Com a presente investigação pretende-se proceder à observação analítica e respetiva sistematização ordenada dos dados empírico-dedutivos, à revisão e ponderação das soluções presentes e passadas, e à interpretação dos argumentos apresentados em face dos desafios jurídicos convocados pelo tema da autoria e participação de pessoas físicas no domínio da fraude fiscal.

Abstract

With this research we intend to conduct an analytical observation and the respective ordered systematization of empirical-deductive data, the revise and weighting of past and present solutions and the interpretation of arguments presented in the face of legal challenges called by the theme of authorship and participation of individuals in tax fraud.

Palavras-chave: autoria; participação; fraude fiscal; pessoas físicas, delitos de infração de dever, crimes específicos, crimes omissivos, doutrina do domínio do facto, causalidade, autoria imediata; co-autoria, autoria mediata; instigação, cumplicidade.

Keywords: perpetration; participation; tax fraud; crimes of obligation; individuals, crimes of omission; control over the act theory; causality; immediate perpetration; co-perpetration; indirect perpetration; incitement; complicity.

Principais Siglas e Abreviaturas

Ac.	Acórdão
BMJ	Boletim do Ministério da Justiça
Cfr.	Conferir
CIRS	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Cit.	Citado em
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
CIVA	Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CP	Código Penal Português
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
DUDH	Declaração Universal dos Direitos Humanos
Ed.	Edição
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras
RPCC	Revista Portuguesa de Ciência Criminal
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.g.	Verbi gratia

“Indulge your passion for science... but let your science be human, and such as may have a direct reference to action and society. Be a philosopher; but amidst all your philosophy, be still a man.”

David Hume, *in* “An Enquiry Concerning Human Understanding”

À minha filha

ÍNDICE.....9

PARTE I

**INTRODUÇÃO E ANTECEDENTES DOGMÁTICOS
HISTÓRIA DAS DOUTRINAS DA COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA**

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO, ÂMBITO E ESCOPO DA INVESTIGAÇÃO

I. ÂMBITO E ESCOPO DA INVESTIGAÇÃO13

II. APROXIMAÇÃO AOS CONCEITOS DE COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA E COMPARTICIPANTE.....15

III. A FRAUDE FISCAL E A COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA – ATUALIDADE DO TEMA E EXPOSIÇÃO DA ORDEM DA INVESTIGAÇÃO17

CAPÍTULO II

HISTÓRIA DAS DOUTRINAS DA COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA

I. CONCEITO UNITÁRIO DE AUTOR E CONCEITO EXTENSIVO DE AUTOR.....20

II. CONCEITO RESTRITIVO DE AUTOR.....24

III. DOUTRINA MATERIAL OBJETIVA26

1. TEORIA DA NECESSIDADE.....27

2. TEORIA DA SIMULTANEIDADE OU DA CONCOMITÂNCIA.....32

3. TEORIA DA CAUSALIDADE FÍSICA\PSÍQUICA33

4. TEORIA DA SUPREMACIA DO AUTOR35

IV. DOUTRINA FORMAL OBJETIVA.....36

V. DOUTRINAS SUBJETIVAS37

1. TEORIAS DO DOLO39

2. TEORIAS DO INTERESSE41

3. CRÍTICAS ÀS TEORIAS SUBJETIVAS42

CAPÍTULO III

A DOUTRINA DO DOMÍNIO DO FACTO

I. EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE DOMÍNIO DO FACTO NA LITERATURA JURÍDICA DO SÉCULO XX46

II. DOMÍNIO DO FACTO NA CONSTRUÇÃO DE CLAUS ROXIN52

III. DOMÍNIO DO FACTO E DELITOS DE INFRAÇÃO DE DEVER.....55

IV. REFERÊNCIA SUMÁRIA A RECENTES DOUTRINAS DA COMPARTICIPAÇÃO.....57

V. CONCEÇÃO ADOTADA59

PARTE II

COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA E FRAUDE FISCAL

CAPÍTULO IV

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

I.	BREVE RESENHA HISTÓRIA DA FRAUDE FISCAL.	63
II.	EVOLUÇÃO DA REGULAÇÃO DA FRAUDE FISCAL EM PORTUGAL.	68
III.	BEM JURÍDICO PROTEGIDO	75
IV.	COMPARTICIPAÇÃO NA COMISSÃO POR OMISSÃO	80
V.	A NATUREZA COMUM OU ESPECÍFICA DO CRIME DE FRAUDE FISCAL	85
VI.	COMUNICABILIDADE – O ARTIGO 28.º DO CÓDIGO PENAL.....	91

CAPÍTULO V

DOMÍNIO DO FACTO E FRAUDE FISCAL

I.	AUTORIA IMEDIATA NA FRAUDE FISCAL – O DOMÍNIO DA AÇÃO.....	100
	1. TITULAR DO DEVER, SUJEITO PASSIVO E REPRESENTANTES	100
	2. GESTOR DE BENS OU DIREITOS E REPRESENTANTE FISCAL	106
	3. ADMINISTRADOR OU GERENTE	107
II.	CO-AUTORIA NA FRAUDE FISCAL – O DOMÍNIO FUNCIONAL DO FACTO.....	112
	1. CO-AUTORIA EM GERAL.....	112
	2. UNIÃO CONJUGAL; DECLARAÇÃO CONJUNTA	115
	3. ADMINISTRADORES OU GERENTES	120
	4. FORNECEDORES.....	120
	5. FRAUDE CARROSSEL	123
III.	AUTORIA MEDIATA NA FRAUDE FISCAL – O DOMÍNIO DA VONTADE	124
	1. AUTORIA MEDIATA EM GERAL	124
	2. DOMÍNIO DA VONTADE ATRAVÉS DE COAÇÃO	125
	3. DOMÍNIO DA VONTADE ATRAVÉS DE ERRO	127
	4. DOMÍNIO DA VONTADE ATRAVÉS DE APARELHOS ORGANIZADOS DE PODER.....	130
	5. A CULPA DIMINUÍDA DO HOMEM DA FRENTE	134
IV.	INSTIGAÇÃO NA FRAUDE FISCAL – O DOMÍNIO DA DECISÃO.....	136
	1. A INSTIGAÇÃO ENQUANTO AUTORIA E A INDUÇÃO ENQUANTO CUMPLICIDADE	136
	2. ALTERAÇÃO DA DETERMINAÇÃO EXISTENTE E EXCESSO DO AUTOR	139
	3. INSTIGAÇÃO EM CADEIA.....	140

V. CUMPLICIDADE NA FRAUDE FISCAL.....	142
1. CUMPLICIDADE EM GERAL.....	142
2. ACESSORIEDADE QUALITATIVA OU INTERNA.....	143
3. ACESSORIEDADE QUANTITATIVA OU EXTERNA.....	145
4. O DOLO NA CUMPLICIDADE.....	147
5. MODALIDES DE CUMPLICIDADE.....	148
6. CUMPLICIDADE E OMISSÃO.....	151
7. CUMPLICIDADE E TENTATIVA.....	153
CONCLUSÕES.....	154
BIBLIOGRAFIA.....	156
JURISPRUDÊNCIA.....	161

Parte I

Introdução e Antecedentes Dogmáticos - História das Doutrinas da Participação Criminosa

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO, ÂMBITO E ESCOPO DA INVESTIGAÇÃO

I. Âmbito e Escopo da Investigação

§ 1 Quando um homem comete um crime, nem sempre está sozinho.

Na união do grupo, a ação humana pode almejar outras esferas, munir-se de renovada coragem e alcançar desideratos que jamais seriam concebíveis à ação isolada. Não raras vezes, porém, a convergência de forças e vontades, ao invés de criar apreciáveis obras de singular valor e grandeza, ultrapassa os limites do permitido socialmente, viola o que a lei impõe como reta conduta, e assim fere ou periga aqueles valores cimeiros, baluartes essenciais da vida comunitária. Seja porque naquela união se fortaleceram ao ponto de desafiar e violar a regra estabelecida, seja antes porque se juntaram já com esse singular propósito ilícito, cumpre ao direito penal dar resposta a tais fenômenos sociais. Não é decerto porque estão em número que o ilícito se esvanece ou o direito se detém.

§ 2 Aqui surge, para a comunidade jurídica, uma problemática secular. Desde o primado da civilização que o homem estabelece o crime e sua correspondente sanção como um fenômeno de responsabilidade individual. O Código de Ur-Nammu, em vigor na Suméria, por volta do ano 2040 a.c., estabelece diversas penas para os mais variados crimes, mas sempre no pressuposto de que a ação é da responsabilidade de um só homem. Volvidos milénios, observamos na parte especial do nosso Código Penal Português, onde se elencam os crimes de maior significância jurídico-social, que a técnica legislativa, no que a este específico elemento respeita, conserva no essencial esta visão de partida. As condutas típicas são concebidas e os

crimes construídos no enquadramento próprio à ação singular, tomando como conduta prototípica a ação do homem isolado, sem ajuda ou auxílio de nenhum outro.

Mas sabemos que nem sempre é assim. E se já não é tarefa fácil identificar, graduar e valorar a conduta individual do crime singular, a realização do ilícito por dois ou mais agentes faz nascer uma multiplicidade de cambiantes comportamentais possíveis, quadros de atuação consertada tanto mais complexos e multifacetados quanto maior o número de agentes envolvidos.

§ 3 Eis assim o repto secular lançado aos homens da justiça. Quando se reúnem várias pessoas num consórcio votado à prática delituosa, nem todos os integrantes colaboram de forma equânime para o resultado típico; cada qual assume um papel próprio na orografia do ilícito comum, uns decerto com acrescido relevo, peso ou importância no processo de execução do ilícito, comparativamente à participação dos demais. Se é assim, cumpre à lei estabelecer os parâmetros de diferenciação, qualificação e gradação de cada contributo individual na ação típica comum, de modo a fazer refletir na responsabilidade criminal dos agentes o leque multifacetado das suas respetivas condutas face à interação necessária ao decurso do evento global. Em matéria de concurso de agentes, cabe à norma retratar, o mais fielmente possível, o feixe gradativo de factos puníveis; compreender, para regular, as corresponsivas interligações que se manifestam na análise do facto global. Trata-se fundamentalmente de um imperativo de justiça, decorrência do princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, artigos 1.º e 7.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem). Não é porque “A” e “B” cooperaram no mesmo crime que automaticamente merecem a mesma pena. Se “A” “fez e desfez” e “B” tão só auxiliou em singela medida, demanda a justiça a corresponsiva destrição, de molde a que a cada qual corresponda a pena que espelhe a sua conduta e o seu posicionamento no delito comum.

§ 4 E no que à fraude fiscal concerne, não raras vezes o agente faz-se acompanhar por “parceiros no crime”, ora dividindo entre eles as tarefas no processo delitivo, ora operando com o auxílio de outrem, ou sob determinação

alheia, ou mesmo por intermédio de terceiro, mediante um ardiloso engano em que o enreda, ou sob a ameaça ou força que sobre ele faz incidir. Em todo e qualquer caso, deve o jurista abordar um complexo conjunto de questões, tanto em termos de realidade exterior, empírica ou física, como em termos internos, psíquicos ou mentais.

§ 5 Perante um caso de participação plúrima, três situações dogmáticas são concebíveis: comparticipação propriamente dita, associação criminosa e membro de bando. A presente investigação incide sobre a comparticipação criminosa no domínio do crime de fraude fiscal, de modo que surge precípua a necessidade de compreensão do conceito de comparticipação.

II. Aproximação aos Conceitos de Comparticipação Criminosa e Comparticipante

§ 6 Diz-se comparticipação criminosa, ou concurso de agentes, a cooperação de duas ou mais pessoas na execução típica de certo delito¹.

É possível encontrar na literatura jurídico-penal uma definição de comparticipação criminosa, ou concurso de agentes, assente no elemento volitivo ou no elemento intelectual. De modo a retratar esta conceção, tomemos o exemplo do Professor brasileiro de Direito Penal Júlio Mirabete, para quem o concurso de agentes seria “*a ciente e voluntária participação de duas ou mais pessoas na mesma infração penal*”². Não obstante uma definição como a exposta deter o mérito de abarcar o âmago da doutrina comparticipativa, o que constitui a sua sedução simplificadora, devem levantar-se dúvidas legítimas quanto à idoneidade deste esquema conceptual para incluir a categoria da autoria mediata, forma inequívoca

¹ Em sentido análogo, o Professor FIGUEIREDO DIAS refere-se à comparticipação como a realização típica onde colaboram várias pessoas, uma pluralidade de agentes – cfr. FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, Direito Penal - Parte Geral - Tomo I - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime, Coimbra Editora, 2012, 2ª edição, pág. 757.

² MIRABETE, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal - Parte Geral- Volume I. São Paulo: Atlas, 2ª Ed. 1986, p. 223. Note-se que a expressão concurso de pessoas, embora respeite em geral à noção de comparticipação criminosa, não tem tradição entre nós, vigorando porém no Brasil.

de comparticipação criminosa. Como teremos ocasião de observar, nesta modalidade comparticipativa o agente que executa o crime não está ciente do carácter ilícito da sua conduta (domínio da vontade por erro) ou não pode afirmar-se que a sua conduta seja efetivamente voluntária (domínio da vontade por coação). Se apenas ambos contribuem para o evento típico, temos que somente um dos comparticipantes detém a consciência da ilicitude ou atua voluntariamente, e ainda assim é inegável estarmos perante uma forma de comparticipação. Daí que o conceito de comparticipação criminosa deva antes ser delineado numa base mais geral e abstrata, com enfoque para a dimensão material ou externa, *rectior*, a execução do tipo de ilícito. No lógico seguimento deste raciocínio, deve ter-se como comparticipação criminosa, tal qual a definição supra exposta, a cooperação de duas ou mais pessoas na execução típica de certo delito.

§ 7 Na terminologia jurídica convencional o conceito de “comparticipante” quer significar o agente que intervém no facto global, isto é, no *iter criminis* onde cooperam duas ou mais pessoas. Já a expressão participante reserva-se ao agente que, intervindo embora no facto global, isto é, sendo comparticipante, não é todavia autor³. Temos, assim, que o conceito de participante alcança-se pela negativa: são participantes aqueles comparticipantes que não são autores. No ordenamento jurídico-penal português vigente, esta conceção de participante vem alinhar-se com o conceito de cúmplice. E nesta dicotomia entre autores e participantes, ou cúmplices, encontramos-nos já na antecâmara de todo um emaranhado de desafios jurídico-criminais que a seu tempo esperamos dar devida conta⁴.

§ 8 Com efeito, no Capítulo II, do Livro I, do Código Penal Português, relativo às formas de crime, são consagrados os normativos que determinam as formas de comparticipação, dividindo-as em duas grandes categorias: autoria e cumplicidade⁵. Traçar a fronteira que delimita a autoria da cumplicidade é uma das

³ Quanto à expressão “partícipe” é utilizada no presente estudo como sinónimo de participante.

⁴ Sobre o conceito de comparticipante e participante, vide Figueiredo Dias, *op. cit.*, I, pág. 757, nota (1).

⁵ O Código Penal de 1886 arrumava a matéria em análise no Capítulo III do Título I da Parte Geral, sob o título “Dos Agentes do Crime”. Como comparticipantes no facto ilícito típico consagravam-se então os autores, os cúmplices e os encobridores (participação por aderência). Os encobridores, como categoria própria, foram eliminados do texto da lei. Presentemente, os crimes de encobrimento, real e pessoal,

primaciais tarefas de que nos ocuparemos nesta investigação, com o decisivo, preciso e orientador auxílio da lei penal, sem descurar ou temer o juízo crítico sobre soluções legislativas que se afigurem, a nosso ver, como suscetíveis de observações construtivas.

III. A Fraude Fiscal e a Comparticipação Criminosa – Atualidade do Tema e Exposição da Ordem da Investigação

§ 9 A fraude fiscal apresenta-se na sociedade contemporânea como um fenómeno que regularmente evidencia contornos sofisticados, pressupondo o envolvimento de todo um conjunto ou grupo de indivíduos ou empresas, cobertos por um secretismo transversal, cujo desenlace é revelador de operações de imensa complexidade técnica, avultados meios, consideráveis valores em dinheiro, estruturas e sub-estruturas económicas paralelas e dimensão à escala internacional. São deveras comuns os esquemas de faturação falsa, planeamento abusivo, não entrega de montantes liquidados a terceiros, negócios simulados, ou operações de “fraude carrossel” no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

A dimensão da atividade fraudulenta alcançou níveis preocupantes, ao ponto do conselho europeu operar com um grupo de peritos dedicado à prevenção e combate da evasão fiscal⁶, no sentido de analisar as características próprias dos seus agentes, o seu modo de organização e atuação específicos, visando combater a propagação do ilícito por meio de sugestões jurídicas e recomendações estratégicas de atuação oferecidas ao Conselho Europeu⁷.

Fenómeno mundial de proporções globais, a fraude atinge uma sofisticada maturação a cobro de esferas de operação inalcançáveis ao direito internacional, onde paraísos fiscais prosperam à escala global. Uma rede que não só serve de sede

constituem tipos de ilícito autónomos, *maxime* o crime de receção (artigo 231º) e de favorecimento pessoal (artigo 367º).

⁶ Sobre o tema e a sua importância para a União Europeia, vide a comunicação do Conselho Europeu COM/2006/0254.

⁷ Entre as recomendações oferecidas merece destaque FISC 67 – CRIMORG 83, de 22.5.2000.

à fuga ao imposto no país de origem, como de lavagem de dinheiro, corrupção, mercado negro, entre outras atividades ilícitas. Suíça, Hong Kong, Singapura, Luxemburgo, Bahamas, Panamá, Delaware ou Ilhas Caimão são apenas alguns dos destinos onde depositantes beneficiam da isenção de imposto ou de taxas de imposto irrisórias, com total confidencialidade.

§ 10 Dada a enorme propensão da fraude para a participação plúrima, nomeadamente no plano da execução típica participativa e da associação criminosa, propomos no presente estudo uma reflexão especificamente incidente sobre a participação no contexto da fraude fiscal. Efetivamente, determinados esquemas de evasão fiscal exigem a participação plúrima de agentes, como a denominada fraude carrossel. Por outro lado, assume uma importância nuclear neste domínio a atuação sob a égide da dinâmica empresarial, terreno onde a fraude mais prospera.

§ 11 Para tanto, depreende-se como fundamental o domínio dos conceitos próprios da doutrina da participação criminosa, pelo que faremos uma breve incursão sobre a história da dogmática participativa, com especial atenção à assinalável evolução assistida no século XX⁸, fruto sobretudo das investigações de eminentes penalistas alemães, como WELZEL, GALLAS, LOBE ou ROXIN. Partindo da sistemática conceptual alcançada pela pandectística alemã do século XIX, estes autores trazem a matéria do concurso de agentes para a modernidade do direito criminal, conferindo-lhe a roupagem e substância adequadas aos postulados jurídico-constitucionais hodiernos. Daremos conta, a par e passo com a evolução histórica, da idoneidade de cada doutrina participativa face aos desafios próprios do delito de fraude fiscal.

§ 12 Após, entraremos no domínio dogmático da fraude propriamente dita, terreno onde trilharemos uma breve viagem ao longo da história dos povos, no sentido de compreender a importância fulcral do fenómeno do imposto no âmago

⁸ Para uma análise da história da participação em tempos mais remotos, vide VON LISZT, Franz: Tratado de Derecho Penal, 2a ed., tr. Jiménez de Asúa, t. III, ed. Hijos del REUS, Madrid, 1917, p. 71 ss.

das civilizações. Sem esquecer a regulação jurídica da fraude em Portugal, seguiremos com a análise compreensiva do tipo de crime de fraude na perspetiva da participação criminosa, onde importa sobretudo assegurar o leitor do imenso alcance para a presente temática da *vexata quaestio* sobre a natureza da fraude como crime comum ou específico, assim como importa frisar, com destaque, a sua dúplice configuração típica, podendo ser um crime de ação ou de omissão, consoante o modo de execução do facto.

Por último, cumpre analisar os domínios da participação criminosa na fraude fiscal, estudar as específicas implicações que as características próprias deste tipo de crime geram na dogmática participativa e divisar soluções para os singulares desafios convocados pela matéria em causa.

CAPÍTULO II

HISTÓRIA DAS DOCTRINAS DA COMPARTICIPAÇÃO CRIMINOSA

I. Conceito Unitário de Autor e Conceito Extensivo de Autor

§ 1 É de caso pensado que iniciamos a exposição através do estudo do conceito unitário de autor. Ao negar a possibilidade de dirimir uma forma de realização típica principal – a autoria – perante uma atuação secundária, subordinada ou ancilar – a participação – é todo o conteúdo e escopo da presente investigação que está em causa. Se procedem os argumentos dos partidários da tese unitária, soçobra toda e qualquer consideração ulterior. Mas se, pelo contrário, fica demonstrada a bondade e assertividade da sua rejeição, é a própria temática que constitui o objeto da nossa investigação que sai reforçada como oportuna e necessária.

§ 2 Com efeito, nos termos da conceção unitária de autoria, todos aqueles que intervêm no facto punível, é dizer, quem quer que aporte uma condição ao resultado típico, deve ser considerado autor do delito. Esta fundamentação ancora-se na chamada teoria da equivalência das condições, ante a qual é causa de um resultado toda a condição que intervém na sua produção, independentemente da sua configuração singular, proximidade ou importância⁹.

⁹ Desenvolvida por JULIUS GLASER em 1858 a primeira aplicação conhecida da teoria da equivalência das condições surge no Tribunal Supremo Alemão do Reich - Vid. MIR PUIG, Santiago, Derecho Penal, Parte General, 6.a ed., Reppetor, Barcelona, 2002, pág. 236.

§ 3 Associada ao conceito unitário de autor encontramos a concepção extensiva de autoria, uma vez que esta tem por base a mesma teoria da equivalência das condições¹⁰. Segundo o conceito extensivo de autor, cujo principal teorizador foi Leopold ZIMMERL¹¹, persiste, em relação a todos os intervenientes no facto, do ponto de vista da ação causal, uma equivalência valorativa de condições do resultado típico. Parte, portanto, do conceito unitário de autor. Baseado na interpretação extensiva da parte especial, defende que aquele cuja conduta constitui condição do resultado é autor, sendo irrelevante a contribuição individual que traz ao evento. Não só quem preenche o tipo de crime previsto especialmente na norma penal, mas também quem de alguma forma intervém no facto, seja por auxílio ou determinação de outrem, por intervenção direta ou mediata, principal ou acessória, deve ser qualificado como autor do delito.

§ 4 Para JAKOBS, o termo extensivo quer significar que os tipos de crime previstos na parte especial abarcam qualquer agente que ofereça uma condição para o resultado, e são as normas da parte geral que definem como e em que medida se dá a limitação da responsabilidade dos participantes¹². Nesta aceção, autor será assim todo aquele que não seja participante, isto é, que não beneficie da limitação de responsabilidade prescrita legalmente. Uma distinta punição entre autores e cúmplices, se oportuna ou necessária, apenas poderia resultar da própria lei. Destarte, esta caracterização dogmática aparece com frequência associada ao conceito secundário de autor, no qual a autoria apresenta-se na veste de figura residual, considerando-se autor aquele que não beneficia de uma causa restritiva de punibilidade consagrada expressamente na lei¹³.

§ 5 Mas partir da Parte Especial para chegar à Parte Geral opera uma inversão de princípios metodológicos, vindo resultar numa contradição com os próprios fundamentos da teoria da equivalência das condições, na qual a teoria extensiva se

¹⁰ Neste sentido, cfr. JAKOBS, Günther, *Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, trad. Cuello Contreras y Serrano González de Murillo, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 721, e ainda cfr. MIR PUIG, op. cit., p. 360-361.

¹¹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *La autoría en Derecho Penal*, Barcelona, PPU, 1991, p. 253.

¹² JAKOBS, Gunther, op. cit., p. 721.

¹³ WELZEL, Hans. *Derecho Penal Alemán* (trad. Juan Bustos Ramirez e Sergio Yáñez Pérez), Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1987, p. 144.

suporta, uma vez que as normas da Parte Geral, ao atribuírem um qualquer critério de demarcação, já admitem um sistema diferenciador de autoria, isto é, uma sistema que permita distinguir, seja por dados internos ou elementos materiais, duas ou mais formas de participação.

§ 6 Na sua pureza, a teoria extensiva trata, em bom rigor, de negar a possibilidade, ou oportunidade, de cindir criteriosamente as categorias de autoria e participação. Não fosse a consagração específica de normas que determinam causas de restrição da pena para os participantes, também eles seriam punidos como autores. A compreensão extensiva do conceito de autor vai desaguar, assim, na conceção unitária de autoria: todos são autores, na medida em que todos contribuam para o evento lesivo ou a criação do risco não permitido.

§ 7 Como decorrência do conceito extensivo apontam-se ainda as doutrinas subjetivas. Não sendo possível discernir autor e cúmplice por via empírica, exterior ou causal, apenas permanece como critério idóneo a alcançar tal tarefa os fenómenos internos ou psíquicos, como a vontade ou o interesse. Só aqui, e apenas em certa medida, pode afastar-se o conceito extensivo da conceção unitária, pois opera-se já uma distinção entre autores e participantes, mas ainda assim, com a teoria unitária partilha a equivalência causal das condições. Também daremos devida conta, a seu tempo, não só do manancial de dificuldades criadas pelas posições subjetivas, como sobretudo da contradição fundada numa pura aceção subjetiva da participação, porquanto a conformação psíquica do agente não é dirimível senão pela análise da sua conduta no plano físico do mundo exterior.

§ 8 Idealizado com o propósito de integrar a autoria mediata no sistema participativo, numa época em que o direito penal alemão apenas conhecia as categorias da co-autoria, da instigação e da cumplicidade, o conceito unitário não é contudo de sufragar. Porque parte da normal legal para a explicação dos fenómenos causais objetivos, a conceção unitária de autor, na sua pureza, enreda-se num positivismo em tudo alheio às diversas manifestações da atuação dos participantes. Não serve, pois, para influenciar e determinar a lei penal segundo a realidade física ou a conformação psíquica dos agentes do delito. Do ponto de

vista politico-criminal é, assim, um conceito inútil e inócuo. Sem critério material ou intelectual que permita discernir as condutas típicas individuais, por que razão deve a punição permanecer diferenciada? Em matéria de concurso de agentes, cabe à norma retratar o mais fielmente possível o feixe gradativo de factos puníveis; compreender, para regular, as correspondentes interligações que se manifestam na análise do facto global.

§ 9 Sistemáticamente, é uma construção indesejável. Adotar o puro conceito unitário significa deixar para a categoria última da punibilidade o que pode e deve ser tratado desde logo ao nível do tipo de ilícito. Afinal, com frequência a contribuição individual de cada participante para a execução típica global varia substancialmente.

§ 10 Se é certo que o desvalor de resultado emana da participação de todos, o desvalor de ação, tanto na vertente subjetiva como objetiva, é na sua essência individual e, à partida, incomunicável, o que acarreta necessariamente uma diversa contribuição para a verificação do resultado lesivo. Englobar todos os intervenientes num paradigma de autoria unitária, face à possibilidade de uma tão vasta diferenciação entre cada desvalor de ação individual, significa violar o princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, artigos 1.º e 7.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem). Com clareza, dá notícia desta limitação intrínseca em que a conceção unitária se enreda, o Prof. Figueiredo Dias, ao afirmar que uma verdadeira construção unitária (ou extensiva) nunca foi levada com plena coerência até ao fim, pois limitar-se-ia *“à afirmação apodíctica de que é autor de um crime todo aquele que lhe tiver dado causa... e esperando que todas as diferenciações neste plano resultassem integralmente das normas e procedimentos judiciais em tema de medição concreta da pena”*¹⁴.

§ 11 Decerto que o mais elementar juízo comparativo concluirá não ser da mesma índole o contributo do participante que apenas influi na configuração do plano delitivo prévio, com vista à determinação da hora e/ou local do crime, daquele

¹⁴ FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, pág. 761.

que, além de intervir no plano, opera ativamente na sua execução, ou daquele cujo “sucesso” final do *iter criminis*, atenta a sua posição de domínio, repousa essencialmente nas suas mãos. Nem o é, de igual sorte, o do funcionário que dá acesso às declarações eletrônicas da empresa ao seu colega, ou que lhe fornece o seu portátil, para que este materialize a fraude que encetou idealmente em conjunto com a administração.

II. Conceito Restritivo de Autor

§ 12 Autor é somente aquele cuja conduta é descrita no tipo de crime. Esta é a premissa da qual parte a conceção restritiva da autoria. Diz-se restritiva porque, conforme a pena acertada de JAKOBS, os tipos descritos na parte especial do código apenas comportam a conduta do autor- à autoria deve reservar-se uma interpretação restritiva; a regulação da participação resulta da parte geral e emana de uma autêntica extensão de punibilidade¹⁵.

§ 13 Na ótica do conceito em apreço, os tipos penais da Parte Especial devem ser interpretados restritivamente, visto que, ao contrário do que preceitua o conceito extensivo de autor, nem todo aquele que interpõe uma causa realiza o tipo penal; é dizer, nem todos os intervenientes causais no crime são autores, mas somente quem realiza a conduta típica descrita no tipo de ilícito. Causalidade e realização típica são fenómenos distintos, pois também o agente cujo comportamento não prefigura a conduta típica pode oferecer auxílio em termos causais. As condutas que confluem para a causa do crime são uma realidade empírica mais extensa, dinâmica e volúvel do que a segura e pré-determinada positivamente normativa da conduta descrita em cada tipo de crime. Em suma, autor é só quem realiza o tipo; a punição de outros colaboradores, os participantes, cujas condutas não preenchem o tipo de crime, tem alicerce numa extensão da punição prevista legalmente e não, como resultava do conceito extensivo de autor, numa restrição à punição indiferenciada de qualquer

¹⁵ JAKOBS, Günther, Derecho Penal, Parte General, op.cit., p. 721.

interveniente no facto. Subjaz ao conceito restritivo de autor a ideia de que a descrição típica representa simultaneamente uma descrição de autoria.

§ 14 Há, assim, no conceito restritivo de autor uma divisão necessária entre aqueles que preenchem o tipo de crime, os autores, e aqueles cuja conduta não é descrita tipicamente mas participam na execução do delito, chamados de participantes, porque as suas ações são igualmente causais face ao ilícito realizado.

Como defensores da compreensão restritiva podem apontar-se alguns dos partidários da doutrina formal objetiva, atento aos postulados coincidentes dos quais emergem, como E. BELING, P. MERKEL, REINHARDT FRANK ou M. E. MAYER¹⁶.

§ 15 É certo que a mais pura conceção restritiva de autor leva a soluções indesejáveis, como teremos ocasião de demonstrar ao longo desta investigação e concretamente aquando da consideração da teoria formal objetiva. Isto sucede porque a confluência de diversas condutas ao evento típico empresta uma enorme plasticidade às formas possíveis de realização do delito, de molde que nem sempre aquele cuja conduta insere-se na descrição típica é o verdadeiro senhor do acontecimento, nem sempre é ele o principal responsável pelo facto, como sucede v.g. na autoria mediata. Simplesmente, se nem mesmo a descrição típica prevista na norma cumpre a tarefa necessária de delinear com precisão as diferentes formas de participação num dado delito, cabe indagar que critérios serão mais idóneos ao cumprimento de tal desiderato. Das mais relevantes correntes de pensamento que chamaram a si esta abissal tarefa esperamos dar devida conta nas páginas que seguem.

¹⁶ Cfr. citações em ALMEIDA COSTA, António Manuel de, *Ilícito Pessoal, Imputação Objectiva e Participação em Direito Penal*, Almedina, 2015, p. 216, nota 16, e p. 229, nota 57.

III. Doutrina Material Objetiva

§ 16 Classicamente, inscrevem-se no título de materiais-objetivas as construções fundadas no estudo dos fenómenos causais, assim como aquelas que se formam sobretudo a partir de elementos objetivos.

Ao contrário das doutrinas subjetivas, que têm por objeto os fenómenos internos ou psíquicos, o enfoque das doutrinas causais assenta no estudo da relação empírica entre um evento, a causa, e um segundo evento, o efeito, provido que o segundo evento seja consequência do primeiro¹⁷. São, assim, umas e outras, doutrinas materiais e objetivas, visto que a causalidade pressupõe a análise dos elementos exteriores, compreendidos no mundo físico, imediatamente apreensíveis pelos sentidos, isto é, os fenómenos fácticos que damos pela designação de elementos objetivos. Já na vertente que edifica como critério de distinção os elementos objetivos, vamos encontrar, v. g., referências ao tempo em que ocorre cada conduta bem como a relações de domínio, de importância ou peso de cada contribuição.

§ 17 Sob a égide do sistema material-objetivo encontra-se a doutrina da necessidade, a doutrina da simultaneidade ou concomitância, a doutrina da causalidade física/causalidade psíquica¹⁸ e a doutrina da supremacia do autor. A própria doutrina do domínio do facto assenta em pressupostos materiais e objetivos, operando porém uma síntese com elementos subjetivos, como veremos. Mas em homenagem à importância central que hoje ocupa no sistema participativo, assim como fiel ao facto de que os postulados da própria teoria formal-objetiva influenciam sobremaneira as concepções de domínio, à teoria do domínio do facto dedicaremos um capítulo autónomo.

¹⁷ É célebre a visão de Aristóteles (384, 322 a.C.) sobre a causalidade, segundo a qual à interrogação "por quê?" deve seguir-se a explanação de um sistema analítico de aplicabilidade geral, assente em quatro vectores causais - os quatro tipos de causas: a causa material, a causa formal, a causa eficiente e a causa final ou teleológica. Sobre o tema, desenvolvidamente, "Four Causes", FALCON, Andrea. Aristotle on Causality. Stanford Encyclopedia of Philosophy, 2008; e ainda, Aristóteles, "Book 5, section 1013a", *Metaphysics*, trad. Hugh Tredennick Aristotle in 23 Volumes, Vols. 17, 18, Cambridge, MA, Harvard University Press.

¹⁸ Como teremos ocasião de dar notícia, também a doutrina da causalidade física e causalidade psíquica permanece, malgrado a sua terminologia, uma teoria que assenta por inteiro em elementos de facto, sem se ocupar da análise das posições intrapsíquicas dos agentes do crime.

1. Teoria da Necessidade

§ 18 Autor é quem realiza uma ação imprescindível à execução do crime, sem a qual o evento punível sequer se teria verificado. Participante, pelo contrário, é aquele cuja contribuição não se figura essencial à ocorrência do evento lesivo, mas tão-só acessória. Ainda que o participante não tivesse intervindo, o crime ter-se-ia realizado.

§ 19 Neste âmbito, FEUERBACH afirmava que ainda que o comparticipante não execute a ação típica, isto é, seja cúmplice, deve o mesmo ser punido como autor caso a sua contribuição para o resultado se prove essencial¹⁹. A teoria da necessidade edifica, deste modo, a categoria do cúmplice principal; precisamente aquele cúmplice cujo auxílio se revela imprescindível ao sucesso da empreitada, sem o qual o delito não poderia ter sido executado. O seu papel no *iter criminis* vale-lhe, assim, o tratamento como autor.

§ 20 É arquétipo paradigmático de cumplicidade principal o caso do comparticipante que mune os autores com objetos imprescindíveis ao crime, cujo acesso só ele dispõe, não intervindo porém em qualquer processo de execução típica. É clássico e por toda a parte citado o exemplo do farmacêutico que vende aos autores o fármaco utilizado no homicídio posteriormente cometido. Mas não só do objeto físico do crime trata a cumplicidade principal. Pondere-se o contabilista que, sem praticar qualquer ato de execução típica do crime de fraude fiscal, mune o contribuinte dos conhecimentos técnicos imprescindíveis à execução do delito, para que este o pratique a coberto do esquema montado, o que vem a suceder.

§ 21 Na formulação impressiva de BAUMGARTEN, “*autor é aquele cuja ação não pode suprimir-se mentalmente sem que a comissão do delito quede para*

¹⁹ FEUERBACH, Paul Johann Anselm von, Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden Peinlichen Rechts; Giessen, 14^a ed., §§ 44 e 45, p. 80 e ss., *apud* ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho en Derecho Penal, Marcial Pons, trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Madrid, 6^a ed., 1998, p. 56.

*sempre cancelada; cúmplice, aquele que, omitida a sua ação, a ocorrência do delito persiste e apenas diverge face ao momento ou em circunstâncias de detalhe*²⁰.

§ 22 A nosso ver, inscreve-se na esfera da doutrina causal da necessidade o pensamento de Eduardo Correia. Com efeito, para o saudoso Professor de Coimbra, será autor de um crime a pessoa ou pessoas que tiverem levado a efeito qualquer comportamento que constitua um nexó de causalidade (adequada) com o preenchimento do respetivo tipo legal²¹.

Embora por regra associado ao conceito extensivo de autoria, em que o próprio se revia, não concordamos com tal integração, visto compreendermos o conceito extensivo como uma verdadeira negação da possibilidade de cindir qualquer modalidade participativa através da causalidade, porquanto apregoa a equivalência de toda e qualquer condição causal, resvalando portanto numa conceção unitária da autoria, em que todos os participantes em *dato facto* seriam autores, exigindo uma delimitação puramente normativa ou, em alternativa, que a desrinça se faça por elementos internos, não causais.

Bem pelo contrário, Eduardo Correia delimita a autoria face à cumplicidade com base num critério de causalidade, *rectior*, de causalidade adequada (*causa dans / causa non dans*) tal como a seguinte passagem inequivocamente demonstra: “São autores todos aqueles que, com o seu comportamento, dão causa à realização de um crime, praticando actos idóneos a causar o resultado. O que distingue a autoria da cumplicidade será o critério da “causa dans” ou “causa non dans” ao crime. Cumplicidade será a actuação sem a qual o crime seria igualmente cometido, embora por outro modo, em tempo, lugar e circunstâncias diferentes”²².

Se julgamos acertadamente, esta interpretação do pensamento de Eduardo Correia é perfilhada por Figueiredo Dias, pelo menos parcialmente, quando afirma que Eduardo Correia opera uma tentativa de compatibilização de uma conceção unitária de autoria com um conceito restritivo de autor²³. Convém lembrar que o conceito restritivo de autor pugna por uma conceção fechada de autoria, segundo a

²⁰ BAUMGARTEN, *Bemerkungen zu Bindings Normen*, Bd. 37, 1916, p. 529, *apud* ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 57 – trad. nossa da tradução espanhola.

²¹ CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal II*, Coimbra, Almedina, 1968, p. 89 e 90.

²² CORREIA, Eduardo, op. cit., p. 249 e 251.

²³ FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 762.

qual autor é somente aquele que realiza *a fattispecie* legal. Assim sendo, a concepção simbiótica em que FIGUEIREDO DIAS inscreve EDUARDO CORREIA é mais um testemunho de que a sua simples inclusão no conceito restritivo também não pode colher em pleno, visto defender uma noção mais ampla de autor, baseada na causalidade, mas não tão ampla que chegue a diluir a autoria na participação, mantendo-se a diferenciação entre ambas com base em fenómenos causais, com atenção, portanto, às condutas objetivas, e afastando-se assim do conceito extensivo. Esta realidade tão só demonstra que o conceito extensivo e o conceito restritivo não esgotam as ponderações possíveis de estruturas dogmáticas da autoria, pois entre a absoluta negação da diferença material e a circunscrição da fronteira à letra da lei repousa todo um universo de fundamentos e sistemas possíveis.

§ 23 A primeira observação que cumpre adiantar em relação à teoria da necessidade consiste na importância que, em boa justiça, deve reconhecer-se ao critério da necessidade para a evolução da moderna doutrina do domínio do facto, porquanto o participante que detém em seu poder a condição sem a qual o evento não pode ocorrer, tem, ainda que por escasso momento, “*em suas mãos, o curso do acontecer típico*”; “*o decurso e o resultado do facto dependem também, decisivamente, da sua vontade*”²⁴.

§ 24 De todo o modo, a teoria da necessidade depende em exclusivo de um critério puramente causal para discernir autoria e participação. No próprio plano das ciências naturais, a estrutura do chamado evento antecedente é atingida pela crise filosófica e científica do determinismo, bastante desacreditado pelos legados da física pós-clássica, emergentes de importantes descobertas do século XX, com destaque para a relatividade de Einstein, as análises e estudos quânticos de Bohr e o princípio da incerteza de Heisenberg. A dependência da causalidade traz à luz as suas insuficiências no que concerne à problemática inerente ao concurso de agentes. Desde logo, encontra-se em absoluto vinculada a um juízo de prognose póstuma, cuja aplicação à cooperação conjunta resulta de todo inadequada. Nem o co-autor

²⁴ Neste sentido, ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho...*, op. cit., p. 58.

tem necessariamente que ter realizado uma ação necessária, nem o partícipe cuja conduta é necessária deve só por tal ser punido como co-autor²⁵.

Quando, por exemplo, duas pessoas decidem realizar em conjunto um crime e o executam com esforços comuns, não deve negar-se a co-autoria com o argumento de que qualquer dos executantes teria realizado o crime por si, concluindo-se assim como prescindível a contribuição de um e outro.

§ 25 Isto sucede porque, como deixa antever a construção conceptual de BAUMGARTEN, a aferição da necessidade da atuação para o evento lesivo baseia-se num juízo de prognose póstuma que é na sua essência “mental”, abstrato, apresentando-se perante os casos concretos, o *iter criminis* material, como demasiadamente genérico, atemporal, insusceptível de fixar com precisão e rigor um critério distintivo capaz de captar, e arrumar categorialmente, as inter-conexões que contribuem para a realização do resultado típico manifestado em concreto, nas suas mais diversas intensidades materiais e correspondentes posturas psíquicas.

§ 26 Por outra parte, a aferição da necessidade determina a punição como autor de sujeitos que não tomam qualquer parte na execução; mais a mais, podem certas condutas encontrar-se numa ligação temporal deveras distante com o facto, de tal modo que ainda que em dado instante passado o sujeito tenha oferecido um contributo imprescindível, “hoje” nada influencia e nada pode perante o decurso do evento típico. Se, por hipótese, o sujeito apenas intervém, ainda que de modo necessário, na fase de preparação do delito, não deve ser punido como co-autor se a decisão de realizar ou não o facto, *maxime*, de despoletar a execução típica, deixa-a por inteiro ao juízo de outros intervenientes. Torna-se aqui especialmente visível, na confrontação da temporalidade intrínseca ao *iter criminis* participativo, o despreendimento da teoria da necessidade face ao decurso concreto, situado no tempo, do acontecimento material.

§ 27 De igual sorte, do ponto de vista da conformação psíquica dos participantes, não convence que cada qual possa fielmente representar, de

²⁵ Ibidem, p. 58 e 59.

antemão, se a sua correspondente atuação na ação conjunta é ou não necessária. Tampouco será viável, em diversos casos, dirimir se cada conduta é orientada ou não por tal convicção. No exemplo do farmacêutico, os executantes poderão nunca ter sequer ponderado a possibilidade de adquirir o fármaco noutra local. E o farmacêutico, por sua conta, pode jamais ter representado a eventual impossibilidade dos executantes adquirirem a droga noutra estabelecimento²⁶.

§ 28 Aferir a necessidade de uma conduta para o evento punível pressupõe compreender o que aconteceria se ela jamais tivesse existido, o que em variados casos figura-se tarefa deveras imprecisa. Entramos, pois, no apuramento de hipóteses virtuais. Neste domínio de ficções possíveis, poderia sempre argumentar-se que se os participantes não pudessem adquirir o fármaco desejado à partida, não é decifrável se tal óbice seria suficiente para desistirem do delito, ou se tratariam de realizá-lo com o recurso a outra substância, caso em que a necessidade da contribuição do farmacêutico para a obra comum quedaria negada.

§ 29 No plano tributário, o contabilista que fornece ao contribuinte os conhecimentos de elevada complexidade técnica para o cometimento de fraude fiscal, deixando todavia a decisão da execução ou não do delito a este, pode igualmente não ter representado a impossibilidade do sujeito do imposto obter tal informação mediante a consulta de outro profissional. E o proprietário que cede o escritório para que os administradores de certa sociedade possam reunir-se frequentemente, com o escopo de estudar e realizar esquemas de fraude ao Fisco, não pode ser punido como autor ou cúmplice consoante os administradores tenham ou não meios para organizar as reuniões noutra recinto.

§ 30 Bem analisadas as conexões entre estes fenómenos, e sem descurar a contribuição que legou à dogmática participativa, deduz-se que a doutrina da necessidade enreda-se num verdadeiro *non sequitur*.

²⁶ ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho...*, op. cit., p. 59.

2. Teoria da Simultaneidade ou Concomitância

§ 31 Construída com o único e específico propósito de estabelecer a separação entre co-autoria e cumplicidade, a doutrina da simultaneidade (ou da concomitância) não almeja operar no campo de estudo das demais formas participativas, nomeadamente na autoria mediata.

Segundo os partidários desta construção dogmática, o co-autor intercede durante a execução do facto, enquanto o cúmplice presta seu auxílio em tempo anterior ao início da execução típica. Despoletado o processo do *iter criminis*, o cúmplice encontrar-se-á ausente; sua participação no delito já a ofereceu, seja por via de solicitação, auxílio, conselho, ordem ou instigação. É assim, na sua essência fundamental, no direito anglo-saxónico²⁷.

§ 32 Mas onde a doutrina da simultaneidade convence, no quadro factual contemporâneo, centrado no autor imediato, enquanto obreiro nuclear da conduta global, queda porém insuficiente e inadequada no enfoque dedicado às formas de participação que apesar de simultâneas ao acontecer típico, apresentam-se absolutamente subordinadas à vontade de outrem, assim como vincadamente colaterais e anacrónicas face aos elementos do tipo, ou manifestamente secundárias quando comparativamente ao peso próprio no processo causal, ou na esfera de domínio do ilícito, de cada conduta singular.

§ 33 Se o sujeito A, após engendrar o plano ilícito, e a meio do preenchimento da declaração omissiva de valores, depara-se com uma avaria informática no computador, o amigo B não será decerto autor caso o seu único auxílio no processo típico em curso tenha sido o fornecimento do seu portátil ao parceiro.

Não é claro, finalmente, se o sócio, conhecedor dos esquemas de fraude fiscal a operar dentro da empresa, levados a efeitos pelos demais sócios, deve ser punido como co-autor por encontrar-se presente nas reuniões, sem intervir na ação conjunta

²⁷ Cfr., por todos, HEATON, Russel, Criminal Law Textbook, OUP Oxford, 2º Ed., 2006, Cap. 14. No que concerne aos delitos graves (*felonies*) o direito penal inglês apresenta a distinção entre autores principais e acessórios (*principals and accessories*), subdividindo aqueles em principais do primeiro grau e do segundo grau, e estes em cúmplices anteriores ao facto (*accessories before the fact*) e depois do facto (*accessories after the fact*), sendo estes últimos na verdade os chamados encobridores, figura esta que não constitui modalidade de participação entre nós.

em momento algum, por um lado, mas sem prevenir a sua realização, por outro. Considerações sobre casos similares, cuja complexidade daremos conta com mais vagar, não podem limitar-se à averiguação da mera presença física do participante.

§ 34 Invertido o prisma de análise, cumpre igualmente afirmar que nem sempre a participação anterior ao início da execução típica deve ser qualificada como cumplicidade. O sujeito que atrai a vítima para um lugar onde não passam pessoas, e onde se encontra o seu parceiro, autor de um golpe mortal²⁸, não pode ser punido como cúmplice, dada a importância fulcral da sua conduta, a ligação causal que a mesma apresenta com a lesão produzida e o domínio real que detém sobre o curso do acontecimento. E na fraude fiscal, o gerente ou administrador que, exclusivamente em vista à realização do ilícito, mune o funcionário de todos os conhecimentos técnicos necessários, mas deixa a conduta típica votada à atuação deste, não deve merecer sem mais a qualificação de cúmplice, somente porque a sua conduta é anterior ao início da execução típica.

3. Teoria da Causalidade Física/Psíquica

§ 35 É autor o agente que provoca diretamente o resultado (causa física), cuja conduta é, assim, causa imediata do delito. Em contraponto, no processo causal do *iter criminis*, entre a conduta do cúmplice e o evento lesivo medeia a intervenção livre e esclarecida de outra pessoa (causa psíquica).

§ 36 Renderam homenagem à presente concepção FEUERBACH²⁹ e FRANK³⁰, este último circunscrevendo-a embora aos delitos de resultado. Ramificação interessante da doutrina da causalidade física/psíquica encontramos em Arnold HORN³¹, para quem autor é aquele que domina diretamente o processo causal

²⁸ O exemplo é de ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho...*, op. cit., p. 62.

²⁹ FEUERBACH, Paul Johann Anselm von, *Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des positiven peinlichen Rechts*, 2ª parte, 1806, citado por ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 63.

³⁰ FRANK, Reinhardt, *Kommentar zum Reichs-Strafgesetzbuch*, 18ª ed., 1931, § 47, II, citado por ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 65.

³¹ HORN, Arnold, *Causalitäts und Wirkensbegriff*, *Gerichtssaal*, t. 54, 1897, p. 321 e ss, apud ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 63.

(*dominus causae*) e participante quem deixa ao arbítrio de outrem a relação causal entre a conduta e o resultado. Claramente, a construção de HORN desenha já os traços que prefiguram um esboço inicial da doutrina do domínio do facto.

§ 37 Sem embargo, os reparos decisivos assinaláveis à tese em apreço contendem com a confusão estabelecida entre a imputação do resultado à conduta e as diferentes interconexões participativas no facto global. Em rigor, a distinção causa física/causa psíquica é uma doutrina de imputação e não logra explicar, diferenciar e fundamentar os variados feixes de atuação que convergem na produção da lesão do bem jurídico, ou na sua colocação em perigo.

Primacialmente, o ponto de diferenciação entre a autoria mediata e a cumplicidade está longe de residir no domínio da imputação causal. E mesmo na esfera da co-autoria, onde a doutrina em apreço aposta a sua idoneidade, não se vislumbra como solucionar os casos de pura divisão de tarefas na execução típica, visto que, do prisma da causalidade, nenhuma das ações pode manter-se independente em relação às demais.

§ 38 Mas não é só. Queda igualmente objetável a resposta proposta pela teoria da causalidade física/psíquica nos casos em que a atuação que intercede entre a “conduta inicial” e o resultado apenas constitui um “ponto final” numa construção toda ela obra daquela ação precípua.

Se dois sócios decidem cometer o crime de fraude ao Fisco, sendo que apenas o sócio “A” dispõe da capacidade técnica exigível, não poderá este ser punido como cúmplice pelo simples facto de ter sido o sócio “B” o responsável pela entrega da declaração eletrónica, consumando assim o tipo, após o esquema fraudulento arquitetado por “A” encontrar-se completo. *In casu*, e malgrado interceder a ação de outrem entre a sua conduta e o resultado, “A” jamais pode ser punido senão como autor, pois visto na sua essência o delito não é senão obra do seu engenho.

Eis porque a doutrina da causalidade física/psíquica deve, sem mais, ser votada ao abandono neste plano dogmático.

4. Teoria da Supremacia do Autor

§ 39 Apresentam-se como pais da teoria da supremacia do autor DAHM³² e Richard SCHMIDT³³, segundo os quais a autoria destaca-se da cumplicidade por via da análise do vínculo responsável pela interconexão das diversas ações individuais dos participantes, tal como se manifestam, corresponsivamente, no fluxo da ocorrência típica global.

Ponderada a situação objetiva, mediante a valoração completa das circunstâncias fácticas do caso, há-de encontrar-se na conduta de cada co-autor o equivalente, ou coordenado, contributo para a lesão do bem jurídico; o cúmplice, por seu meio, aparece como obreiro de uma conduta subordinada, limitada e dependente da presença dominante do co-autor.

Entre co-autores nasce assim uma relação de coordenação; e face aos cúmplices, de hierarquia ou domínio.

§ 40 Mas se é deste modo, cumpre então concretizar que fatores podem fornecer um critério cognitivo em vista a delimitar certa atuação como dominante, inscrevendo-se na esfera da co-autoria, ou como subordinada, resvalando para o campo da cumplicidade.

Eis o óbice que a presente doutrina nunca logrou ultrapassar. O próprio DAHM adverte que não há elemento conceptual algum apto a conceber uma matriz pré-diferenciada de ações puníveis como autoria ou cumplicidade³⁴. Tudo se decide no âmbito jurisdicional, caso a caso, o que supõe o inconveniente efeito de ampla abertura ao arbítrio decisório do julgador. Na ausência de um acervo dogmático previamente estabelecido, orientador de princípios e concretizador de um conjunto de normas vinculantes, o escopo próprio da ciência criminal rende-se em definitivo à casuística jurisprudencial, com um sério preço a pagar no âmbito da segurança jurídica e da igualdade.

³² DAHM, GrundriB, 2ª ed., 1931, citado em ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 65.

³³ SCHMIDT, Richard, GrundriB des Deutschen Strafrechts, 2ª ed. 1931, p. 43 e ss, *apud* ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 67.

³⁴ DAHM, Op. cit., p. 161, , *apud*, Idem, op. cit., p. 65 e ss.

IV. Doutrina Formal Objetiva

§ 41 Na sua essência, a teoria formal objetiva declara como autor aquele que executa por si mesmo, total ou parcialmente, o tipo de crime previsto na parte especial; os demais participantes apenas são instigadores ou cúmplices.

Emprestaram-lhe favores alguns dos mais emblemáticos investigadores da dogmática penal do século XX. Contam-se entre eles BELING³⁵, MAX ERNST MAYER³⁶, LISZT³⁷, EB. SCHMIDT³⁸, MEZGER³⁹, ZIMMERL⁴⁰ e HEGLER⁴¹.

§ 42 Semelhante construção evidencia à partida uma vantagem metodológica inequívoca: foca a análise participativa na figura central do acontecer antijurídico, o autor imediato, executante direto e material do crime, cujo facto individual é, conceda-se, merecedor de destaque em face dos demais contributos causais.

Pese embora a sua denominação, assim reconhecida historicamente, à teoria formal objetiva não são indiferentes elementos subjetivos, contanto que se consubstanciem como elementos do tipo de crime, como sucede, paradigmaticamente, nos crimes de intenção específica. Melhor lhe assentaria o título de formal-positivista.

§ 43 Mas tão fiel expressão da descrição típica subestima a complexa plasticidade da problemática participativa. Em primeira linha, levanta imediatamente a problemática dos limites precisos sobre o que integra o conceito de

³⁵ BELING, Ernst, Die Lehre Von Verbrechen, 1906, p. 408 e ss, *apud* ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 52.

³⁶ MAYER, Max Ernst, Allgemeiner Teil, 2ª ed., 1923, p. 380 e ss., *apud*, Idem, Ibidem.

³⁷ LISZT, Franz Von, Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, 22ª Ed., 1919, p. 211 e ss, citado em ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 52.

³⁸ LISZT-SCHMIDT, Lehrbuch – 1º Vol., 1932, p. 334 e 335, *apud*, Idem, Ibidem.

³⁹ MEZGER, Edmund, Strafrecht: Ein Lehrbuch, 2ª ed., 1933, p. 444, *apud*, Idem, Ibidem.

⁴⁰ ZIMMERL, Leopold, Grundsätzliches zur Teilnahmelehre³⁷, em zstw, t. 49, 1929, p. 39 e ss., citado em ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 52.

⁴¹ HEGLER, August, Strafrecht und Strafprozess, 1929, p. 305 e ss., *apud*, Idem, Ibidem.

atos de execução típica, e se tal tarefa é compaginável com o que se espera da parte especial de um Código Penal⁴².

Não resulta evidente, com efeito, que a execução parcial do tipo de crime previsto na parte especial seja, só por si e sem mais, o *quantum satis* à punição por autoria, prescindindo-se por inteiro da confrontação do peso relativo de cada conduta, e respetiva posição de domínio, face aos demais contributos causais para o facto global. Punir segundo este método pode redundar, amiúde, na violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, artigos 1.º e 7.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem).

§ 44 Por outra parte, os tipos especiais de crime não foram pensados e construídos tendo em vista, desde logo, a autoria mediata. Em rigor, o autor mediato sequer preenche parcialmente o tipo de crime previsto na parte especial. Não obstante, a segurança do bem jurídico é por si visada e atingida, intencionalmente. É ele que despoleta o efeito causal e detém o domínio de todo o acontecer ilícito, ao operar a manipulação da conduta de outrem. Que o autor mediato deva ser punido como autor é hoje matéria que não oferece discussão. Já assim era, aliás, para os próprios partidários da doutrina formal-objetiva⁴³, a expensas, é claro, da coerência interna do sistema formal.

V. Doutrinas Subjetivas

§ 45 Conforme a própria designação antecipa, as teorias subjetivas procedem à distinção entre autoria e participação com base em critérios intrapsíquicos ou mentais, como a vontade, a motivação, o interesse ou intenção do agente. Segundo os seus partidários, não servem os critérios objetivos para traçar a distinção entre os participantes, visto o facto exterior ser obra comum a todos. Como elemento

⁴² Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, Enrique: Autor y cómplice en Derecho Penal, ed. Universidad de Madrid, 1966, p. 34 e sgs.

⁴³ Cfr., BELING, Methodik der Gesetzgebung, 1922, p. 99 a 102, citado por ROXIN, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 54.

objetivo, é suficiente que a conduta do agente tenha de alguma forma sido condição do resultado típico, situando-se assim a valoração sobre o facto exterior ao exclusivo nível da imputação objetiva.

§ 46 Verifica-se com facilidade que a presente construção dogmática parte de um conceito extensivo de autoria⁴⁴, porquanto pugna por uma equivalência causal de condições do resultado típico e não reconhece à conduta exterior a capacidade de discernir formas de comparticipação. Após, entra em jogo o mapeamento das posturas mentais dos agentes do crime, o que fará variar a pena em concreto a aplicar a cada qual consoante a sua atuação concreta individualizada, defendendo-se uma responsabilidade penal autónoma em relação ao delito global.

Também as teorias subjetivas estão sujeitas a diversos cambiantes, mas é usual destacar dois grandes grupos, pela importância relativa que a história lhes tem conferido. Falamos das teorias do dolo e das teorias do interesse.

1. Teorias do Dolo

§ 47 Com origens no início do século XIX⁴⁵, as teorias do dolo destacam como critério decisivo a vontade de cada participante.

Autor é aquele cuja vontade na realização do delito figura-se como autónoma, independente em relação ao participante. Este, por sua vez, demonstra um querer subordinado em relação à vontade do autor, secundário perante ele, de modo que a execução do processo típico deixa-a por inteiro ao seu critério. A realização do facto só ao autor diz respeito, só este tem vontade de realizar o delito (*animus auctoris*), e o participante oferece tão-só o seu apoio na execução de crime alheio (*animus socii*), sendo-lhe contudo indiferente a sua efetiva consumação. Ao

⁴⁴ Embora não dependa necessariamente dessa mesma conceção extensiva ou unitária, como veremos.

⁴⁵ Cfr. a monografia datada de 1825, da autoria de Karl Georg von Wächter, *Lehrbuch des Römisch-Teutschen Strafrechts*, parte I, p. 147, na qual se arquiteta já o autor como o sujeito que detém a intenção de cometer o ilícito, enquanto o participante tenciona tão só apoiar delito alheio, conforme dá notícia Roxin, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 70.

contrário do participante, o autor, diz-se por vezes, executaria o crime por si mesmo⁴⁶.

§ 48 É assim que, segundo HALSCHNER⁴⁷, o participante propõe “a sua atividade auxiliar assente que o autor cometerá o delito por decisão própria e livre”. Janka, por sua vez, afirma⁴⁸: “o autor faz depender a produção do resultado típico da sua própria resolução...; o participante... não empresta a sua vontade à realização do facto, mas fá-la depender de resolução alheia”.

Karl BINDING⁴⁹ é nome maior entre os seus defensores, mas foi v. BURI que conferiu à teoria do dolo a sua forma e estrutura mais consagrada⁵⁰: “A distinção entre autor e participante apenas se encontra na independência da vontade do autor e na dependência da vontade do participante. O participante quer o resultado somente porque o autor o pretende; e se o autor não o quer, tampouco ele o pretenderá. A decisão sobre se o resultado se produzirá ou não, deixa-a portanto ao critério do autor”.

Encontram-se ainda fiéis seguidores da teoria do dolo na dogmática penal da segunda metade do século XX, como é o caso de BOCKELMANN⁵¹, para quem a distinção entre autoria e participação é traçada no âmbito de um fenómeno psíquico: a subordinação do dolo do participante face ao dolo do autor principal.

§ 49 É possível detetar algumas interceções entre os fundamentos da teoria do dolo e os postulados da doutrina do domínio do facto. BOCKELMANN chega a identificá-las, visto considerar que o critério de domínio capaz de distinguir autoria e participação é a peculiaridade psíquica desta, a subordinação da vontade do participante face à vontade dominante do autor⁵². Contra esta indeferenciação

⁴⁶ V. BAR, Carl Ludwig, Gesetz und Schuld im Strafrecht, t. II, 1907, p. 606 e 607, por citação de Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 76.

⁴⁷ Gemeine Deutsches Strafrecht, I, 1881, p. 376, apud Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 70.

⁴⁸ Österreichisches Strafrecht, 2ª ed., 1890, p. 148, apud Idem, Ibidem.

⁴⁹ Grundriß zur Vorlesung, 8ª ed., 1913, p. 149, apud Idem, Ibidem.

⁵⁰ Die Kausalität und Ihre Strafrechtlichen Beziehungen, 1885, p. 41, citado em Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 70 – trad. nossa da tradução espanhola.

⁵¹ Strafrechtliche Untersuchungen, 1957, p. 76, apud Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 71.

⁵² Op. cit., pag. 77, nota 106, apud Idem, Ibidem.

pronuncia-se, com acerto, GALLAS⁵³. É certo que a atuação do executante, enquanto subordinada ao critério de execução de outrem, ou dependente da própria realização do ilícito à vontade alheia, não pode nem deve passar ao lado da determinação do domínio concreto que o agente detém sobre a execução típica. No âmbito dos crimes dolosos, a vontade do agente é de tal modo nuclear na análise do facto global, que nenhuma doutrina material deve prescindir o seu estudo.

§ 50 ROXIN destaca, na teoria do dolo, a capacidade de figurar numa fórmula lacónica o que as doutrinas materiais objetivas contêm sob roupagens formais ou causais, quando determina que “*o autor não conhece vontade superior à sua*”; “*o participante deixa ao critério do autor se o facto é ou não consumado*”⁵⁴. Com efeito, o evento típico global pode representar-se, para uns participantes, como o resultado de um querer próprio e independente e, para outros, enquanto obra de uma vontade alheia, ao qual tão só oferecem seu auxílio subordinado. Mas aqui começa a desenhar-se, como já de seguida teremos ocasião de demonstrar, uma mescla material-subjetiva, onde as margens impostas pela teoria do dolo são gradualmente ultrapassadas.

2. Teorias do Interesse

§ 51 Segundo as teorias do interesse, é autor quem tem um interesse próprio na realização do delito e participante aquele cujo interesse é subordinado ou dependente do interesse do autor.

Indissociavelmente ligada à teoria do dolo, a teoria do interesse foi defendida, entre outros, por FEUERBACH⁵⁵, HENKE⁵⁶, GEIBE⁵⁷ e v. BURI⁵⁸. Apesar de

⁵³ GALLAS, Wilhelm, Materialien zur Strafrechtsreform, Gutachten der Strafrechtslehrer, Bonn 1954, p. 131 e ss., apud Idem, Ibidem.

⁵⁴ Autoría y Dominio del Hecho, op. cit., p. 71 a 73.

⁵⁵ Neue Revision der Grundbegriffe des Criminalrechts, 1845, II, p. 245, apud Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 73.

⁵⁶ HENKE, Eduard, Handbuch des Criminalrechts und der Criminalpolitik, I, Berlin, 1930, p. 288, apud Idem, Ibidem.

⁵⁷ GEIBE, Karl Gustav, Lehrbuch Des Deutschen Strafrechts, II, 1862, p. 318, apud Idem, Ibidem.

⁵⁸ Die Kausalität, Op. cit., p. 64, apud Idem, Ibidem.

BIRKMEYER tê-la considerado, em 1907⁵⁹, “cientificamente superada” reaparece na jurisprudência do RG, em 1940, no famoso “caso da banheira”, em que a irmã de uma mulher solteira afogou o filho desta numa banheira após o nascimento, a pedido da progenitora. A condenação, fundamentada na teoria do dolo, qualificou a mãe como autora e a irmã como cúmplice, visto ter atuado a pedido e no interesse da primeira.

§ 52 Não conduz, porém, aos resultados mais desejados. Aplicar criteriosamente a teoria do interesse supõe, por exemplo, a punição como participante de autores imediatos do delito, como o homicida contratado ou o advogado que executa a fraude fiscal a troco de pagamento; autor seria apenas o mandante, principal interessado no resultado. Ainda que mediante o acordo estabelecido e o pagamento firmado também o autor imediato recolha o seu proveito, este interesse nunca deixaria de revelar-se secundário ou subordinado face ao interesse do mandante.

3. Críticas às Teorias Subjetivas

§ 53 A teoria do dolo e a teoria do interesse diferem, em boa verdade, do puro conceito extensivo de autor, e deste não dependem necessariamente. Com efeito, ao dirimirem autor e participante com base no critério da vontade ou interesse, as teorias subjetivas fornecem já um traço diferencial, ainda que se discorde do seu acerto. Com razão refere ALMEIDA COSTA que a teoria do dolo não pressupõe um conceito extensivo de autor mas sim um conceito extensivo do tipo⁶⁰. Destarte, o cambiante diferenciador por que pugnam é derivado exclusivamente de elementos subjetivos que, com frequência, não são elementos do tipo de crime, o que supõe a extensão do tipo aos participantes que não executam materialmente o facto

⁵⁹ BIRKMEYER, Karl, *Vergleichende Darstellung des Deutschen und Ausländischen Strafrechts, Allgemeiner und Besonderer Teil*, 1907, p. 28, citado por Roxin, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 73.

⁶⁰ ALMEIDA COSTA, António Manuel de, *Ilícito Pessoal, Imputação Objectiva e Comparticipação em Direito Penal*, Almedina, 2015, p. 245, onde cita como autores concordantes, com as respetivas notas, F. NOWAKOWSKI E F.-CH. SCHRÖDER (notas 107 e 108).

descrito tipicamente, mas cuja vontade ou interesse no evento ilícito figure como autónoma ou principal.

Não obstante, é outra a crítica decisiva que levou à postergação definitiva das puras teorias subjetivas.

§ 54 Em casos onde não se logra alcançar a prova de um querer ou um interesse efetivamente autónomo de qualquer participante em relação aos demais, o respeito pelos postulados da teoria subjetiva exige a punição de todos os executantes como participantes – um crime sem autor. Esta solução é inadmissível, sobretudo quando se divisam condutas que realizam por completo o tipo de crime, como ataques ao bem jurídico representados, pretendidos e executados pelo agente, onde a punição por co-autoria queda como decorrência necessária à função de tutela da lei criminal, exigência de salvaguarda de bens jurídicos constitucionalmente consagrados. Do ponto de vista político-criminal, é impensável que o autor imediato beneficie do regime atenuado da cumplicidade quando, dolosamente, a sua atuação é por si mesma típica, preenchendo em pleno os elementos do tipo de crime, o que consubstancia uma lesão efetiva do bem protegido, direta e imediatamente causada pela conduta do executante.

Em resposta, BOCKELMANN mantém a eleição da teoria do dolo, mas concede que esta não pode, em todo o caso, contrariar a manifestação objetiva do facto⁶¹. Simplesmente, se o critério intra-psíquico vem subordinar-se, afinal, à realização da conduta objetiva, é o próprio fundamento da teoria do dolo que sai decisivamente abalado.

§ 55 Quando a sua construção dogmática assenta tão só numa das múltiplas vertentes que se manifestam no facto global, outra dificuldade não seria de esperar.

Ao acentuar a atitude interna do agente, erigindo-a a ponto de fratura determinante entre autoria e participação, a teoria subjetiva vai embocar numa completa submissão a categorias de difícil apreensão probatória, o que aumenta o risco de uma manipulação dos seus efeitos, por um lado, e confere ao julgador, por

⁶¹ Strafrechtliche..., op. cit., p. 120, citado por Roxin, Claus, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 72 e 73.

outro prisma, um poder discricionário interpretativo de tal ordem de grandeza que se revela incompatível com o direito penal do facto, circunscrito ao princípio da legalidade e a exigências de tipicidade (artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa e artigo 1.º do Código Penal). Insensível, na sua pureza, ao modo de execução do facto e ao peso relativo da contribuição de cada participante para o evento típico, enquanto demonstração exterior no plano das realidades físicas, a teoria subjetiva sofre um viés aproximativo ao direito penal do agente, cuja argumentação jurídica gravita em torno de considerações sobre a perversidade da personalidade dos sujeitos, face à direção meramente introspectiva, encarcerada no que alguns já denominaram, quiçá, ainda assim, com maior criatividade que acerto, como o “mundo inacessível das ideias”⁶².

§ 56 Sem embargo do que antecede, não se pode descurar que elementos subjetivos, como a vontade e a intenção que presidiram a execução do delito, sejam suscetíveis de apreensão e perceção por meio da observação e análise da conduta exterior do agente, enquanto ser que atua no mundo físico, quer seja pela forma como executa o ilícito típico, por vezes em si mesma demonstrativa de certa conformação psíquica, quer seja ainda pela conduta anterior, contemporânea ou ulterior à realização do facto, assim como por declarações ou meras palavras proferidas pelo executor, antes durante ou depois do delito. Nem sempre as ideias e representações mentais permanecem encarceradas numa inacessibilidade transcendental, podendo emergir ao plano físico apreensível exteriormente, por via de ações ou palavras; no fundo, por via da análise de uma perceptível comunicação relacional⁶³. Nas palavras do Supremo Tribunal de Justiça: “*Os elementos subjetivos do crime pertencem à vida íntima e interior do agente. Contudo, é possível captar a sua existência através e mediante factualidade material que os possa inferir ou permita divisar, ainda que por meio de presunções ligadas ao*

⁶² Platão, em O Banquete, Edições 70, 2016.

⁶³ Com efeito, a linguagem não se restringe à semântica, como em Frege, pois palavras, sentenças, símbolos, interpretações e ações são usadas por falantes que se posicionam quanto ao valor de verdade; o pragmatismo de Peirce, com sua noção de interpretante do signo, e a teoria de Austin dos atos de fala, assim como a teoria da ação comunicativa de Habermas, encerram em si, precisamente, a compreensão da conduta externa como intérprete privilegiado da ação neural. A linguagem, nas suas múltiplas facetas, não é algo exterior à realidade física ou psíquica, antes nela se integra, com ela se relaciona, se transforma e é transformada.

princípio da normalidade ou às regras da experiência comum" - Ac. do S.T.J., de 25/09/97, Processo n.º 479/97, in dgsi.pt.

§ 57 O que não é viável, nem sensato, é que todo o complexo paradigma da pluralidade de agentes se submeta, em exclusivo, ou mesmo essencialmente, a elementos de natureza subjetiva.

Com efeito, nunca foi suficientemente aprofundado o método pelo qual os subjetivistas propunham dirimir a vontade ou interesse dos participantes, por forma a classificar certa vontade ou interesse como independente (autor) ou dependente (participante). Se a atitude interna do agente é o ponto distintivo, necessário é captá-la, assimilá-la e analisá-la criteriosamente, como é viável proceder face a cada conduta exterior. E assim cabe interrogar, como observa criticamente ROXIN⁶⁴, por que razão as teorias subjetivas (no texto, a teoria do dolo) dependem exclusivamente de elementos internos, quando encontram-se no mundo físico fenómenos imediatamente apreensíveis pelos sentidos que permitem fornecer critérios de diferenciação dos modos participativos. Talvez porque, afinal, aquele instrumento de alcance e compreensão da subjetividade do agente não pode deixar de ser objetivo, como oportunamente tivemos ocasião de explanar, distanciando-se dos confins abstratos da mais pura dogmática subjetivista, havendo que apelar, de igual sorte, à ação exterior ancorada no facto material. Assim o fez BOCKELMANN, como referimos supra.

Deste modo, à pura metodologia subjetiva subjaz um critério apriorístico, sem qualquer lastro no suporte factual sobre o qual se propõe intervir.

§ 58 Malgrado o relativo sucesso de que chegou a desfrutar, foi a completa desconsideração pela objetividade que levou a mais consagrada teoria subjetiva, a teoria do dolo, a ser definitivamente rejeitada. No direito penal do facto hodierno, a demarcação entre autoria e cumplicidade devc operar-se sobretudo por contornos objetivos⁶⁵. Como adverte v. LISZT⁶⁶: “a teoria do dolo fracassa irremediavelmente

⁶⁴ Autoría..., op. cit., pág. 72.

⁶⁵ JESCHECK/WEIGEN, Tratado de Derecho Penal, Parte General, 5a ed., tr. Olmedo Cardenete, ed. Comares, Granada, 2002, p. 700.

quando tem que considerar participante aquele que comete a ação principal (por exemplo, executa materialmente a fraude) com vontade subordinada”. E o próprio BOCKELMANN confessa, com expressiva eloquência⁶⁷: *“aquele que verte sangue com as suas próprias mãos não pode lavá-las na inocência”*.

§ 59 Porque a ciência criminal não pode aspirar à captação da imagética neural do agente no acontecer momentâneo da conduta ilícita, logo nesta base soçobra a pura metologia subjetivista. Outrossim, a observação da conduta exterior, qual instrumento catalisador, fornece os dados empíricos idóneos à demonstração, não só da efetiva importância, emanção e controlo de cada contribuição física, como constitui indício e sígno da correspondente postura mental.

⁶⁶ Lehrbuch, 22^a ed., p. 211, nota 10, apud Roxin, Claus, Autoría..., op. cit., p. 73 – trad. nossa da trad. espanhola.

⁶⁷ Strafrechtliche..., op. cit., p. 120 e 121, apud, Idem, Ibidem – trad. nossa da trad. espanhola.

CAPÍTULO III

DOCTRINA DO DOMÍNIO DO FACTO

I. Evolução do Conceito de Domínio do Facto na Literatura Jurídica do Século XX

§ 1 Ao longo do século XX, numerosos autores, esparsa e autonomamente, traçaram o desenho dogmático da teoria que viria a intitular-se doutrina do domínio do facto. É de certo modo singular que as investigações apontem no sentido de que cada autor tenha trilhado percurso com independência face aos demais, partindo da sua própria metodologia estruturante, cuja base gravitou ao redor de inferências e princípios nem sempre comuns⁶⁸.

Se é certo que a doutrina do domínio do facto vem gradualmente propor a adoção de uma nova linguagem à temática participativa, é então todo um mundo novo que se abre com esta reflexão, supondo, com WITTGENSTEIN, que os limites da minha linguagem são os limites do meu mundo⁶⁹.

§ 2 A expressão “ domínio do facto” e “domínio sobre o facto” é utilizada pela primeira vez por August HEGLER, em 1915, fazendo-o porém em sede diversa daquela que nos ocupa⁷⁰. Na verdade, HEGLER refere-se ao domínio do facto como conceito basilar do sujeito do delito, enquanto requisito fundamental da culpabilidade jurídico-penal. Apenas age culposamente o autor que detém pleno

⁶⁸ Neste sentido, ROXIN, *Autoría...*, op. cit., pág. 83.

⁶⁹ WITTGENSTEIN, Ludwig, *Tratado Lógico-Filosófico* (5.6), Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

⁷⁰ HEGLER, August, *Die Merkmale des Verbrechens*, in *zstw*, t. 36, 1915, p. 19 e ss, e p. 184 e ss., citado em Roxin, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., 79.

domínio sobre o facto, isto é, o agente imputável, cuja conduta ilícita, dolosa ou negligente, não beneficia de qualquer causa de exculpação.

Já como forma de demarcação entre autoria e participação, HEGLER não chega a utilizar o conceito de domínio senão 15 anos mais tarde, limitando-se todavia a defender, no campo da autoria mediata, ser o homem de trás que assegura o domínio sobre o facto de forma mais intensa, devendo pois ser punido como autor⁷¹.

Também FRANK⁷² e GOLDSCHMIDT⁷³ estabelecem a ligação entre domínio do facto e culpa, na senda do plano conceptual proposto por HEGLER.

§ 3 Hermann BRUNS, por sua vez, desbravou terreno no estudo participativo munindo-se do conceito de “possibilidade de domínio do facto”. Autor é tão-só o agente cuja conduta é suscetível de ocasionar resultados do género do produzido, só nesta aceção, para BRUNS, se pode afirmar “a possibilidade de domínio do facto”⁷⁴. Assim compreendido, porém, este conceito revela-se bem distinto da construção do domínio do facto que impera na doutrina hodierna, resvalando para uma verdadeira teoria da adequação, sem desprimor, é certo, e em nome da justiça, pelo contributo inequívoco que BRUNS conferiu à evolução do debate envolto na pluralidade de agentes.

§ 4 Corria o ano de 1933 quando LOBE⁷⁵ lança uma luz penetrante sobre a temática multiseccular, ao firmar que não basta ao agente, para ser autor, a vontade dirigida a esse fim, mas igualmente que a realização dessa vontade, esse *animus auctoris*, se manifeste na sua conduta, de modo a que o facto se execute sob o seu domínio, que a sua vontade também domine e dirija a execução típica⁷⁶. Deste modo, é autor quem se determina com base em elementos objetivo-subjetivos,

⁷¹ HEGLER, August, Zum Wesen der Mittelbaren Täterschaft, 1929, p. 305 a 329, apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 80.

⁷² Kommentar, op. cit., p. 136, apud Idem, Ibidem.

⁷³ GOLDSCHMIDT, James, Normativer Schuldbegriff, en Frank-Festgabe, I, 1969, p. 429, 431 e 442, apud Idem, Ibidem.

⁷⁴ BRUNS, Hermann, Kritik der Lehre vom Tatbestand, 1932, p. 75, apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 81.

⁷⁵ LOBE, Adolf, Einführung in den Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches, 1933, apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 84.

⁷⁶ Einführung..., op. cit., p. 123, apud Idem, Ibidem.

enquanto o participante carece do domínio da execução do facto, ainda que a sua vontade lhe diste tal inerência. Em complemento ao *animus auctoris*, defende.

Lobe o *animus domini*, aliado ao efetivo (exterior) domínio da ocorrência típica. Visto operar já uma síntese entre elementos objetivos e subjetivos, convergem em Lobe, como está bem de ver, os fundamentos essenciais da doutrina do domínio do facto. Mas foi Hans WELZEL, com a sageza que lhe é reconhecida, quem sistematizou e concretizou aqueles princípios elementares.

§ 5 WELZEL parte do conceito de ação final, segundo o qual os critérios orientadores do fenómeno da pluralidade de agentes fundam-se na conduta do sujeito do crime, enquanto finalisticamente motivada, e tal como se manifesta no mundo social⁷⁷.

Ensina o autor natural de Turíngia ser imperioso operar, *ab initio*, a demarcação do estudo às ações dolosas. Sendo as condutas negligentes, sob o prisma da ação final, meras causas equivalentes, visto acharem-se destituídas de qualquer intencionalidade, as questões a levantar e soluções a dirimir no âmbito participativo restringem-se às ações motivadas por um escopo específico. O autor negligente, como quer que se desenhe a sua atuação, é simplesmente “co-responsável” pelo evento produzido. Somente a ação materializada sob o jugo da vontade própria confere a intencionalidade-de-sentido (*Sinn-Intentionalität*), a capacidade de direção final do querer humano que há-de condensar-se no controlo da ocorrência e da execução do crime⁷⁸. Aí reside o “domínio final do facto” (*Finale Tatherrschaft*)⁷⁹.

É autor, diz-nos WELZEL, aquele que detém o domínio final do facto; quem, com consciência do fim da sua conduta, configura o delito na sua existência e forma de ser; indutores e cúmplices, tão-só senhores da sua singular participação, não partilham o domínio do ilícito típico, como sucede na co-autoria.

⁷⁷ WELZEL, Hans, Studien zum System des Strafrechts, en ZSTW, t. 58, 1939, p. 539 e ss., apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 84 a 88.

⁷⁸ WELZEL, Hans, Das Deutsche Strafrecht, Aufl., Berlin, 1969, p. 31, citado em Almeida Costa, Ilícito Pessoal... op. cit., p. 308.

⁷⁹ Idem, Das Deutsche Strafrecht, op. cit., p. 100 e 101, apud Idem, Ilícito Pessoal... op. cit., p. 319.

Co-autoria, adianta, é a execução, distribuída entre várias pessoas, de atos parcelares, interrelacionados finalisticamente, de uma conduta cuja resolução é sustentada conjuntamente por todos. O domínio final do facto corporiza-se, na co-autoria, numa obra comum⁸⁰.

§ 6 Não obstante, WELZEL não reconhece a categoria da autoria mediata, e sobre a mesma declara-a um despropósito, porquanto “quem determina o autor material à prática do facto não é senão indutor, e não há vontade de autor que possa convertê-lo em autor”^{81 82}.

A importância e necessidade da autoria mediata no domínio participativo é hoje indiscutível, posto que considera-se pacífica a distinção entre a determinação de outrem à prática do ilícito (instigação), e a atuação por intermédio de outra pessoa (autoria mediata), concepções sobre as quais nos pronunciaremos com mais vagar. Teremos igualmente ocasião de notar que na esfera dos crimes tributários, nomeadamente na fraude fiscal, a autoria mediata assume um papel de relevo na prática delitual contemporânea.

§ 7 Outra é a posição de MAURACH, para quem o domínio do facto consubstancia-se em manter nas próprias mãos, sob a égide do dolo, o curso do facto típico, pelo que detém o referido domínio o cooperador que pode, por sua vontade, impedir a continuação do facto ou a ocorrência do resultado.

Em contraste com WELZEL, MAURACH não exige a cooperação material como requisito da autoria, antes sustentando a possibilidade de co-autoria intelectual, quando inscreve como co-autor aquele que, sem pôr mãos à obra, supervisiona o curso do acontecimento, dirigindo-o⁸³.

⁸⁰ Studien..., op. cit., p. 549, op. cit., apud Roxin, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 86.

⁸¹ WELZEL, Hans, Zur Kritik der Subjektiven Teilnahmelehre, en SJZ, 1947, § 650, apud Idem, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 88.

⁸² WELZEL, Hans, Um die Finale Handlungslehre, 1949, p. 30, apud Idem, *Ibidem*.

⁸³ MAURACH, Reinhart, *Deutsches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Ein Lehrbuch*, 2ª ed., 1958, p. 517, apud ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 89.

§ 8 Difere das precedentes a solução proposta por GALLAS, o qual parte do conceito restritivo de autor de modo a concluir como essencial proceder à separação entre crimes de mera atividade e crimes materiais (ou de resultado)⁸⁴.

Nos delitos de mera atividade, autoria e participação não se distinguem por força da causalidade, mas sim como ações com diferente conteúdo de sentido. Nos crimes de resultado, diferentemente, assinala GALLAS não ser viável o apoio finalístico, uma vez que tanto autores como participantes podem querer o resultado e atuar nessa direção. “Só aquele que procede segundo um programa cuja realização põe em suas mãos”⁸⁵, só, no fundo, quem detém o domínio do facto pode receber o título de autor.

Porque tempera a teoria objetivo-formal com o conceito final de ação, GALLAS denomina a sua construção como objetivo-final.

§ 9 NIESE, por sua vez, visa substituir a análise subjetiva pelo critério objetivo do domínio do facto, elevando à categoria de autor quem domine a realização do resultado, consciente dos fins e dos meios elegidos, isto é, são autores aqueles que exercem poder sobre a direção final da causalidade no mundo exterior⁸⁶.

Afirma, em concretização destes princípios, que o domínio do facto se dá sempre que alguém realiza o evento lesivo com as suas próprias mãos; os chamados crimes de mão própria. Já para os casos em que o participante não constrói o delito com as próprias mãos, e pese embora o intuito de ultrapassar o critério subjetivo, NIESE não deixa de recorrer a conceitos da teoria subjetiva, como “deixar ao critério do autor” ou “submeter-se à vontade de outrem”⁸⁷.

§ 10 NOWAKOWSKI, por seu turno, envereda pela ruptura com o sistema objetivo, uma vez que nega a viabilidade de nomeação de certa conduta exterior, ou de qualquer elemento físico, como central e imprescindível ao curso do acontecimento. Vamos assim encontra-lo, lógica e consequentemente, em defesa de

⁸⁴ GALLAS, Wilhelm, Gutachten der Strafrechtslehrer, 1954, p. 126, apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 91 e 92.

⁸⁵ Gutachten..., op. cit., p. 128, apud Idem, Ibidem.

⁸⁶ NIESE, Werner, Die Finale Handlungslehre und Ihre Praktische Bedeutung, en driz, 1952, p. 23, apud Idem, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 97.

⁸⁷ Idem, Ibidem.

um sistema subjetivo, moldado de forma a constituir critério de apuramento do domínio do facto, acrescentando-lhe um específico elemento mental, por ele denominado de “sentimento de autor”⁸⁸.

Para NOWAKOWSKI, é autor quem toma parte direta no evento com consciência do seu próprio domínio do facto; partícipe, aquele que intercede consciente do domínio alheio. Ali, na autoria, o senhor do facto está munido de “*animus auctoris*”; aqui, na participação, de “*animus socii*”, isto é, detém mera intenção de cooperar na obra do autor. Inerente à sistemática aventada pela doutrina em apreço, o sentimento de autor cinge-se a um “acento vivencial, um elemento de disposição anímica, uma impressão psíquica”⁸⁹.

§ 11 Mas também a doutrina em apreço vai deparar-se, a final, com a dificuldade em mover-se nas estritas e baças fronteiras da subjetividade, prova da insuficiência do recurso a elementos internos como critério delimitador entre diversas atuações concertadas. De modo a definir e concretizar o conceito de sentimento de autor, NOWAKOWSKI faz uso de elementos objetivos, observáveis mediante a análise da conduta exterior no plano físico, como instrumentos imprescindíveis à deteção do referido sentimento de autor.

Abre assim flanco a idêntica ordem de objeções daquelas supra aduzidas às teorias subjetivas.

Acresce que exigir a presença de uma consciência de autor pode configurar-se, nas mais variadas constelações de hipóteses, como operação perfeitamente antagónica face ao curso do evento típico, caso em que a punição como autor ou cúmplice não deve submeter-se à mera impressão psíquica do participante. E se, como propõe NOWAKOWSKI, o conteúdo daquele decisivo acento anímico há-de encontrar-se na conduta exterior, então é o próprio conceito de sentimento de autor, enquanto enraizado na perceção subjetiva do agente, que se transforma em fórmula prescindível e vazia de sentido.

Mais a mais, o conceito de “sentimento de autor” não oferece segurança descritiva adequada e suficiente à mensuração e averiguação por via de um sensível

⁸⁸ NOWAKOWSKI, Friedrich, *Täterschaft und Teilnahme*, jz, 1956, p. 546, apud ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 104 e 105.

⁸⁹ *Täterschaft...*, op. cit., p. 546, apud Idem, *Ibidem*.

juízo de verificação fáctica, envolto que está numa subjetiva e genérica abstração conceptual.

§ 12 Uma referência ainda ao contributo de JESCHECK, segundo o qual a finalidade da ação, na doutrina do domínio do facto, não pode simplesmente equivaler ao dolo, visto o cúmplice também atuar dolosamente⁹⁰. Munindo-se do pensamento de NOWAKOWSKI E ENGLISH, defende que o domínio do facto deve antes ser erigido na base da perceção do participante como sendo ele próprio o sujeito do delito, um especial elemento subjetivo ou mental, pertença do estudo da culpabilidade, trazido aqui ao âmbito da pluralidade de agentes⁹¹. Contudo, prestada a devida vénia ao eminente penalista alemão, as dificuldades criadas por semelhante metodologia merecem as reservas apontadas à construção anterior, na qual se encontra inspirada.

II. Domínio do Facto na Construção de Claus Roxin

§ 13 Em 1963, Claus ROXIN publica *Taterschaft und Tatherrschaft – Autorialia e Domínio do Facto*⁹², monografia que irá tornar-se obra maior entre os clássicos da doutrina da participação criminosa, qual incontornável marco no caminho do estudo, compreensão e análise argumentativa da matéria em apreço.

§ 14 Ancorado numa metodologia dialética⁹³ de inspiração fenomenológica⁹⁴, o autor de Munique concede que não é possível encerrar numa definição formal fechada o *continuum* dos fenómenos empíricos, de sorte que é necessário operar com conceitos abertos, cujo conteúdo determina ser:

⁹⁰ JESCHECK, Hans-Heinrich, Zeitschrift für Strafrecht, núm. 3, ano 71, 1956, p. 234, apud ROXIN, Claus, *Autorialia Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 101 e 102.

⁹¹ Zeitschrift, op. cit., p. 234 a 236, apud Idem, *Ibidem*.

⁹² Há tradução espanhola da 7.ª edição: *Autorialia y Dominio Del Hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, 2000, 7ª ed.

⁹³ Roxin extrai a seguinte frase da obra de Hegel, *Fenomenologia do Espírito*: “o verdadeiro é o todo” e segue referindo que o domínio da ação difere do domínio da vontade, e se contrapõe a ele, de modo que a doutrina da autorialia vai-se elevando, mediante novas dicotomias, a sínteses cada vez superiores – Cfr. ROXIN, *Autorialia Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 570.

⁹⁴ Assim, Almedia Costa, com indicações, em *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 354.

a) adaptável às diversas descrições factuais com que se depara, que o vão compondo e moldando progressivamente;

b) regulado por princípios orientadores, diretrizes que agregam o seu sentido e precisam os seus contornos.

§ 15 É nesta dupla aceção, enquanto conceito simultaneamente aberto e dialético, ancorado no conceito restritivo de autor, por exigência do princípio da legalidade, que ROXIN edifica como elemento delimitador supremo entre autoria e participação o conceito fundamental de “figura central” (*Zentralgestalt*) da realização da execução típica⁹⁵.

§ 16 Simplesmente, em ordem a precisar o sentido e alcance de tal conceito, divisa-se necessário abrir uma delimitação categorial entre os diferentes tipos de crime, face às incontáveis formas de realização típica, cuja diversa natureza e âmbito atinge por vezes o próprio âmago da execução do delito ou a própria razão de ser da norma incriminadora. É deste modo que ROXIN avança com as categorias dos delitos de domínio (*Herrschaftsdelikte*), dos delitos de dever (*Pflichtdelikte*) e dos delitos de mão própria (*Eigenhändige Delikte*).

§ 17 Delitos de domínio são os crimes comissivos, comuns e dolosos, onde o núcleo da execução típica reside na criação de uma situação exterior de lesão ou de colocação em perigo de um bem jurídico, e portanto a figura central, isto é, o autor, é aquele que detém o domínio do facto, enquanto controlo sobre a produção da situação de lesão ou perigo sobre o bem jurídico, alvo de protecção do tipo legal. Do desígnio do autor depende o se (domínio da decisão) e o como (domínio da forma) do evento típico. Este domínio do facto manifesta-se por via do domínio da ação (autoria imediata), do domínio da vontade (autoria mediata) ou do domínio funcional do facto (co-autoria). Trataremos de desenvolver estes conceitos aquando do estudo da comparticipação na fraude fiscal.

⁹⁵ ROXIN, Claus, *Derecho Penal – Parte General – Tomo II - Especiales Formas De Aparicion Del Delito*, Civitas/Thomson Reuters, 2014, Tradução para o espanhol de Diego-Manuel Luzón Peña, José Manuel Paredes Castañón, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal, p. 68 e ss., e ainda, do mesmo autor, *Autoría Y Dominio del Hecho*, op. cit., p. 567 e ss.

§ 18 Delitos de dever, por sua vez, consiste na categoria que comporta os crimes específicos e os crimes de omissão impura, onde o cerne do ilícito, a razão da norma incriminadora, repousa na violação de um dever de natureza extrapenal, sendo assim autor (figura central) aquele que viola o dever jurídico que sobre ele recai, independentemente de ter ou não o domínio, total ou parcial, sobre o decurso do acontecimento. Na presente categoria de delitos somente é autor quem detém, nos crimes específicos, a condição especial prevista na norma e provoca a lesão ou o perigo para o bem jurídico, em infração do dever que o vincula; e nos crimes omissivos, tão-só é autor (figura central) quem se abstém de praticar a ação exigida pelo respetivo ilícito típico, isto é, quem viola o dever de garantia, de evitar a produção da lesão ou a criação do risco não permitido. Em conformidade, haverá co-autoria se duas ou mais pessoas detiverem a condição legal exigida e executarem a conduta típica conjuntamente; e será partícipe todo aquele que não detém a referida condição legal, mas presta o seu auxílio ao cometimento do delito, sendo indiferente, para tanto, se domina ou não, total ou parcialmente, o decurso da ação ilícita. Ainda que possua o domínio do facto, não é autor de um delito de dever quem não detém a condição especial prevista na norma; e reflexamente, a figura central do delito de dever (autor) é quem infringe o dever extrapenal ou o dever de garante, ainda que não domine o decurso do evento.

§ 19 Já nos delitos de mão própria, o fundamento da incriminação encontra-se no desvalor intrínseco da realização dolosa de atos de execução, circunstância que restringe a figura central ao autor imediato, com exclusão das demais formas de autoria (citação em A. Costa ou nota de rodapé 465). Toda e qualquer contribuição prestada ao evento típico que não se consubstancie em atos de execução somente poderá configurar cumplicidade.

§ 20 Deriva do exposto que o critério do domínio do facto vem, a final, cingir a sua aplicação aos chamados delitos de domínio, categoria que ainda assim abarca a grande maioria dos tipos de crime.

§ 21 No que respeita especificamente à fraude fiscal, teremos ocasião de constatar a importância desta delimitação para o nosso estudo. Enquanto um setor da doutrina qualifica o delito em causa como delito comum, suscetível de ser praticado por qualquer pessoa, outros inscrevem-no no âmbito dos crimes específicos, atenta a qualidade especial de sujeito passivo da relação tributária.

§ 22 Dos múltiplos vetores fundamentais e estruturantes da doutrina do domínio do facto edificada por Roxin⁹⁶, destacamos sinteticamente os seguintes:

- 1) O Autor é a figura central do sucesso concreto da ação típica;
- 2) A figura central caracteriza-se por elementos do domínio do facto, da infração do dever especial ou da comissão de um delito de mão própria;
- 3) O domínio do facto manifesta-se através do domínio da ação, domínio da vontade e domínio funcional do facto;
- 4) O domínio da ação consiste na realização da ação típica por si mesmo, com o próprio corpo;
- 6) O domínio da vontade, correspondente à autoria mediata, classifica-se em domínio em virtude de coação, domínio por erro e domínio de aparatos organizados de poder;
- 7) O domínio funcional do facto, expreso na co-autoria, consiste na divisão de funções na fase executiva;
- 8) A participação é um conceito secundário em relação à autoria, e expressa-se enquanto cooperação sem domínio do facto.

III. Domínio do Facto e Delitos de Infração de Dever

§ 23 Na ordem juspenal portuguesa o recorte conceptual da categoria dos delitos de infração de dever, conforme a configuração proposta na doutrina de Roxin, não pode singrar em pleno no que especificamente concerne aos crimes específicos. É certo, não obstante, que a ponderação de um grupo de ilícitos cujo

⁹⁶ ROXIN, Autoría Y Dominio del Hecho, op. cit., p. 567 e ss.

fundamento político-criminal encontra-se na consagração de um dever extra penal é um prisma de interpretação possível dos crimes específicos. Nessa medida, e apenas sob este entendimento, os crimes específicos podem ser compreendidos como delitos de dever. Na raiz da relação ou da qualidade especial do agente que serve de base à incriminação ou ao agravamento da responsabilidade penal característica dos crimes específicos vamos efetivamente descobrir uma situação jurídica da qual nascem deveres extra penais, seja a relação familiar, o exercício de funções públicas ou de interesse público, uma relação de confiança social ou o dever de transparência e de verdade declarativas. Feita esta delimitação interpretativa, é possível englobar os crimes específicos nos chamados delitos de dever, juntamente com os crimes de omissão impura.

§ 24 De todo o modo, o que não colhe na nossa ordem jurídica é a limitação da autoria neste tipo de crimes à respetiva violação do referido dever extra penal. *Hoc sensu*, cumpre notar que, entre nós, as qualidades pessoais ou deveres especiais do agente são transmissíveis a outros participantes, por determinação expressa do artigo 28.º, n.º 1, do Código Penal. Deriva do exposto que o participante *extraneus*, isto é, aquele que não detém a qualidade típica específica, ou dito de outro modo, sob quem não recai o dever extra penal, pode ser punido como autor de um crime específico, se cooperou com quem detém aquela qualidade e dominou a execução típica. Inversamente, ainda que nos crimes específicos, a punição do *intraneus* como autor não se dá apenas com a verificação da qualidade típica específica, exigindo-se igualmente o domínio do evento lesivo.

§ 25 A nosso ver, faz todo o sentido que assim seja⁹⁷. Não parece razoável que um cooperante que detém o domínio do facto não seja punido como autor somente porque não recai sobre ele tal dever extra penal, quando conhece a existência deste dever e sobre quem o mesmo recai; ele participa com o *intraneus* e emerge, na configuração da execução típica, como figura central no decurso do facto ilícito.

⁹⁷ Igualmente em concordância com a solução expressa no Código Penal Português, AIRES DE SOUSA, Susana, “A autoria nos crimes específicos: algumas considerações sobre o artigo 28.º do Código Penal” in Revista Portuguesa de Ciência Criminal (RPCC) 15, 2005, n.º 3, p. 343-368.

§ 26 Se, v.g., num negócio simulado quanto ao preço, em vista à evasão do pagamento do imposto, um dos contraentes é contribuinte e a contraparte não, devem ambos ser punidos por fraude fiscal como autores, se ambos detêm o domínio do acontecimento evasivo, e não um autor (o *intraeus*) e o outro cúmplice (*extraneus*). A argumentação de Roxin de pôr em causa a letra da lei e o princípio da legalidade não colhe na ordem juspenal pátria porquanto é desde logo o próprio Código Penal que estende a punibilidade ao *extraneus* no artigo 28.º.

§ 27 É nosso entendimento que o escopo que preside à consagração dos delitos específicos encontra-se não só na proibição e punição da violação do dever específico por parte de um círculo restrito de pessoas, os *intraeus*, como visa igualmente proibir e punir a comparticipação de toda e qualquer pessoa com aquele círculo de agentes na violação do referido dever que sobre estes recai⁹⁸.

Assim, mesmo nos chamados delitos de dever, deve manter-se o critério do domínio do facto, coligado com o artigo 28.º do Código Penal português. Daremos conta, a seu tempo, de algumas das emanações práticas desta construção.

IV. Referência Sumária a Recentes Doutrinas da Comparticipação

§ 28 Da pena de EB. SCHMIDHÄUSER nasceu a teoria da totalidade, segundo a qual à demarcação da autoria deve presidir, não um critério unilateral como a causalidade ou o domínio do facto, mas sim uma compreensão global da conduta, uma aferição abrangente e completa de todos os elementos objetivos e subjetivos observáveis⁹⁹.

Em ordem a discernir autoria e participação Schmidhäuser concretiza aqueles princípios vetores por via da enumeração exemplificativa dos elementos a valorar *in*

⁹⁸ *Hoc sensu*, BOLDOVA PASAMAR, Miguel A.: La Comunicabilidad De Las Circunstancias Y La Participación Delictiva, Civitas, Madrid, 1995, op. cit., p. 253; e no mesmo sentido, QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, Los Delitos De Sujeto Especial Y La Teoría De La Participación, Cymys, Barcelona, 1974, p. 40 e ss.

⁹⁹ Sobre o tema, seguimos a exposição elucidativa de ALMEIDA COSTA, *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 549 e 550, onde se adianta uma abordagem crítica à construção.

casu, dividindo-os em elementos de natureza objetiva e elementos de natureza subjetiva. De todo o modo, não há uma graduação hierárquica entre eles, sendo os elementos decisivos variáveis consoante as circunstâncias concretas de cada caso.

§ 29 Como elementos de natureza externo-objetiva Schmidhäuser invoca 1) a presença no local de execução, 2) a proximidade temporal entre o comportamento e a ocorrência do resultado, 3) o peso ou importância da intervenção, 4) a conformação espaço-temporal do iter criminis, 5) o domínio do acontecimento, 6) a medida da individualidade do contributo para o facto, 7) a necessidade da cooperação e a fungibilidade do agente, 8) a intensidade da preparação. De índole interno-subjetiva, pré-figura 1) o acordo sobre a repartição das vantagens do crime, 2) o refinamento do projeto delitivo, 3) a escolha do objeto da ação, 4) a preponderância sobre os demais participantes, 5) o especial fim prosseguido pelo indivíduo, 6) a subordinação, ou não, a uma vontade alheia, 7) a autonomia executiva, 8) o deixar-se comandar por outra pessoa.

§ 30 Em 2003, Günther JAKOBS decide abdicar da doutrina do domínio do facto e avança com uma construção que assenta num conceito unitário de autoria, visto que na ótica do autor a comparticipação figura-se como uma questão que diz respeito à culpa e à medida concreta da pena¹⁰⁰. Contanto que as contribuições dos intervenientes assumam o sentido social de uma prestação conformadora da execução, inexistente, para Jakobs, fundamento para operar uma divisão, neste plano, entre autores e participantes, postergando para o juízo concreto da culpa individual as manifestações na medida da pena a aplicar.

§ 31 Altamente crítico do conceito de figura central de Roxin, por considerá-lo demasiado vago e genérico, ALMEIDA COSTA, por sua vez, parte da conceção do ilícito pessoal¹⁰¹, a ponto de declinar a própria autonomização de um ilícito global enquanto obra comum dos participantes, conceção na qual antevê uma manifestação da doutrina do ilícito objetivo. Defende portanto a existência de uma

¹⁰⁰ Seguimos, também aqui, a doura e concisa explanação de ALMEIDA COSTA, op. cit., p. 560 e ss.

¹⁰¹ ALMEIDA COSTA, *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 727 e ss.

pluralidade de ilícitos pessoais, autênticas autorias paralelas¹⁰², e onde a participação apresenta-se na veste de um delito de perigo abstrato, independente do crime do autor¹⁰³. Como critério diretor da autoria elege o domínio da não impossibilidade do facto, o qual ramifica em domínio concomitante, próximo ou imediato e domínio não concomitante, remoto ou mediato¹⁰⁴.

V. Conceção Adotada

§ 32 De modo a concretizar a fórmula “figura central” da doutrina de ROXIN é necessário descer do plano normativo, abstrato-conceptual ou fenomenológico para os quadros descritivo-factuais dos elementos empíricos, onde aguarda-nos uma miríade de constelações empíricas possíveis; tantas mais, quanto maior for o número de participantes. Os esforços empreendidos recentemente por Schmidhäuser e Jakobs, entre outros autores, atestam as dificuldades dogmáticas ínsitas a construções que pretendem disvincular-se de diretrizes centrais abstratas ou que, no sentido diametralmente oposto, operam em exclusivo com categorias genéricas de difícil, senão impossível, apreensão empírica. Eis o secular obstáculo da problemática participativa: captar numa fórmula lacónica, a cifra infindável de manifestações empíricas, condutas que emergem como um feixe diversificado e gradativo de contributos para o facto global.

§ 33 Debalde procuraria o investigador encerrar numa palavra ou frase este imenso manancial de cambiantes típicas e fundamentos criminológicos. Tal não significa, contudo, que não seja viável, e mesmo aconselhável, a construção de um quadro abstrato-conceptual plausível, dentro do qual a mais vasta e multiforme legião de constelações fácticas há-de ser comportada, temperado com a flexibilidade própria de um domínio categorial diferenciado, e aberto à mundividência dos fenómenos e à evolução dos tempos e costumes.

¹⁰² Idem, *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 728 a 732.

¹⁰³ Idem, *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 737 e ss.

¹⁰⁴ Idem, *Ilícito Pessoal...*, op. cit., p. 1080 e ss.

§ 34 Em potência, o estudo assente na demarcação e congregação categorial e na capacidade adaptativa de formulações conceptuais abertas, face à profusão de variantes empírico-dedutivas, é portador de uma dupla vantagem metodológica:

a) Permite simular e prefigurar a idoneidade da construção teórica, de modo a fazer emergir as suas eventuais fragilidades, concedendo assim a oportunidade de corrigir, aperfeiçoar ou moldar as concepções elegidas;

b) É revelador de possíveis dificuldades ou limitações do método de abstração generalizante, ao deparar-se com hipóteses cuja ordem de complexidade ou singularidade ameaçam uma compreensão unívoca do problema abordado, convocando a correspondente ramificação diferenciada.

§ 35 A opção por uma solução diferenciada foi, de resto, o caminho escolhido por CLAUS ROXIN, assim como a aposta no conceito de figura central, precisamente como conceito aberto, dogmaticamente flexível, como pedra angular unificante de um sistema que é, todo ele, essencialmente normativo. E é normativo desde logo porque parte do conceito restritivo, em respeito pela *fattispecie* contida na norma e porquanto faz gravitar a posição de domínio em torno de considerações essencialmente atinentes à conduta descrita no tipo de crime. Segundo Roxin, normativismo e referência empírica não são métodos que se excluem mutuamente, mas que se complementam, sendo certo, e na verdade inevitável, que dos múltiplos vectores lógico-dedutivos em que os dados empíricos se apresentam, urge proceder à devida seleção e ordenamento com vista à composição categorial do sistema jurídico-penal. E essa tarefa cabe, na concepção de Roxin, aos parâmetros político-criminais vigentes.

§ 36 Como teremos ocasião de assinalar, a adoção da doutrina do domínio do facto sofre algumas matizes à luz do nosso direito penal positivo. Mas delas daremos devida conta no local próprio, aquando do estudo da figura dos delitos de dever, assim como quando nos ocuparmos de cada modalidade de concurso de agentes no domínio da fraude fiscal.

§ 37 De todo o modo, é inegável o imenso contributo que constitui o legado de Roxin no domínio da comparticipação. A sua compreensão do domínio do facto enquanto assente na conceção da figura central, o refinamento e profundidade com que tratou, entre outras, a categoria da autoria mediata, a arrumação que conferiu a uma pluralidade de problemáticas, o debate que originou a influência que exerceu em múltiplos domínios, mereceu honras de eleição como a doutrina mais consagrada, citada, debatida, elogiada ou criticada desde meados do século XX.

Parte II

Comparticipação Criminosa e Fraude Fiscal

CAPÍTULO IV

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

I. Breve Resenha História da Fraude Fiscal

§ 1 Desde os primórdios da civilização humana, a obrigação de pagamento de tributos surge natural e historicamente associada à evasão fiscal. Há cerca de 4000 anos, na Mesopotâmia, o rei financiava o seu exército com um tributo cobrado àqueles que cruzassem a ponte que ligava as margens de um rio local. Para evitar a cobrança, os cidadãos atravessavam o rio a nado. Em resposta, o monarca decreta uma das primeiras leis anti-elisão registadas na história, ao punir quem nadasse no rio com pena capital.

§ 2 Os sumérios pagavam o tributo com bens, visto não disporem de moeda. O contrabando no mercado negro é severamente punido, conforme nos dá conta uma tábua do século XIX antes de Cristo: *“O filho de Irra enviou bens em contrabando para Pushuken, mas os bens foram intercetados. O Palácio mandou Pushuken para a prisão. Os guardas são fortes... por favor não contrabandeiem”*.

§ 3 No antigo Egito, registam-se inúmeros casos de evasão, nomeadamente, em relação à corveia e à talha, obrigações que constituíam autênticos tributos. A punição consistia na prisão do infrator, quando não na punição física¹⁰⁵. Tal veio a ser a ligação entre os impostos e a civilização do Nilo, que a famosa Pedra De Roseta, cuja descoberta levou Jean-François Champollion a decifrar a escrita

¹⁰⁵ Sobre o tema, MENDELSON, “On Corvée Labor in Ancient Canaan and Israel,” BASOR 167, 1962. E ainda, BURG, David F., A World History of Tax Rebellions, 2004.

hieroglífica dos egípcios, é um fragmento de uma estela, um bloco de granito com inscrições governamentais, cujo texto destaca precisamente uma amnistia fiscal concedida aos padres do templo.

§ 4 Sintomático da essencialidade do sistema tributário numa dada civilização, é possível interpretar a incapacidade de fazer face à resistência fiscal como um importante contributo para o colapso, não só do império egípcio, como ainda do império romano, do império espanhol e do império asteca¹⁰⁶.

§ 5 Sentindo grandes dificuldades em tributar os cidadãos mais ricos das províncias estatais, a administração imperial romana aumenta progressivamente a carga fiscal sobre os menos favorecidos, particularmente a classe média, o que aumenta o nível de insatisfação geral face ao apetite fiscal do imperador.

§ 6 Porventura o mais emblemático episódio na história dos povos, bem revelador dessa mesma resistência dos cidadãos face ao dízimo, terá ocorrido na Judeia, quando perguntam a Jesus Cristo se era justo pagar impostos a César. Ao segurar o denário romano, Jesus questiona quem estava forjado na moeda. César, respondem-lhe. “*Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus*”. As implicações deste episódio para a evolução do direito romano-germânico são abissais, de que é exemplo, desde logo, a separação da Igreja do Estado¹⁰⁷.

§ 7 No Japão, seis séculos depois, durante o denominado período Heian (794-1185) a nobreza nipónica dependia do pagamento de tributos, mas as famílias mais ricas e poderosas encontravam-se isentas de imposto, fazendo recair o grosso da coleta sobre as classes médias. A corrupção flui na corte imperial e a Guerra civil estala em meados do século XV.

¹⁰⁶ É a tese levantada, entre outros, por KIRCHLER, Erich, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, 2007, p. 182.

¹⁰⁷ O relato surge, com variações, em Marcos 12 (Marcos 12:13-17), Mateus 22 (Mateus 22:15-22) e Lucas 20 (Lucas 20:20-26).

§ 8 A Dinastia Qing (1644-1912) da China imperial encetou uma longa e intensa batalha contra a evasão fiscal, resultante no aumento da receita tributária.

§ 9 Em França, a insurreição dos contribuintes atinge níveis preocupantes durante o ministério de Richelieu, em pleno século XVII. Este, em 1624, reprime duramente uma sublevação de dezasseis mil camponeses que se recusavam a pagar o tributo da "talha", após terem expulsado os cobradores. Pouco depois, em 1725, o pagamento do quinquagésimo e a aplicação de um édito de 5 de junho provocam uma rebelião de mulheres armadas em ordem à expulsão dos agentes do fisco; facto que é presenciado em Paris, Romen, Caen, Lisieux, entre outras cidades.

§ 10 Na Suíça, em finais do século XIX, o cantão de Schaffhausen, logo seguido pelo cantão de Bern, adota medidas antifraude que visam atacar a imagem pública do infrator condenado, decretando a sua proibição de entrada em bares e restaurantes e afixando publicamente, nestes locais, o seu nome e condenação¹⁰⁸.

§ 11 A HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs), a agência de coleta de receita tributária do Reino Unido, estima que entre 2012 e 2013 a evasão e fraude fiscais custaram ao governo britânico cerca de 4 mil milhões de libras¹⁰⁹.

§ 12 Longe dos tempos e costumes da Pólis de Platão e Aristóteles, onde os cidadãos nutriam orgulho pelo pagamento do imposto, concebido este como contributo essencial para fazer face às despesas da coletividade, o elevado nível de evasão e fraude fiscal evidenciado na Grécia contemporânea é sublinhado como uma das causas do endividamento externo do Estado e da sua incapacidade de liquidar a respetiva dívida soberana.

§ 13 Neste ponto, a história vem encontrar-se com a economia política clássica de ADAM SMITH¹¹⁰ e DAVID RICARDO¹¹¹, para os quais a estrutura e capacidade

¹⁰⁸ Sobre o tema, VON SCHANZ, Georg, Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts, 1890, II, p. 182.

¹⁰⁹ Cfr. os dados apresentados em <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>.

do sistema tributário de uma dada nação determinam decisivamente as suas possibilidades de desenvolvimento. Mas este caudal de acontecimentos parece querer dizer-nos algo mais: a incapacidade de uma nação na obtenção equitativa de receita tributária, repartindo-a de forma justa e equânime pelos contribuintes-beneficiários, faz perigar seriamente a paz social, e, no limite, constitui motivo de legítima e fundada preocupação com a sobrevivência do Estado.

§ 14 É necessário nutrir na consciência coletiva a percepção da importância fundamental desse dever, enquanto baluarte da satisfação das necessidades coletivas, tal como o entendiam os cidadãos da Grécia antiga. Como bem lembra Susana Aires De Sousa, os impostos são o “*preço pago por uma sociedade livre e socialmente preocupada*”¹¹². Face à assunção pelo Estado da realização do limiar mínimo de bem-estar da coletividade, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, edificada sobre direitos e liberdades fundamentais, cujo exercício efetivo se pretende compatível com a plena dignidade da pessoa humana, os impostos surgem como instrumentos essenciais a tal desiderato. A necessidade de financiar os Estados Sociais levou a que os Estados se tornassem em Estados Fiscais¹¹³.

§ 15 Por outra parte, na sociedade contemporânea, a consciência cívica, conquanto ciente de tal necessidade, desconfia do pleno cumprimento do dever de canalizar a receita tributária à exclusiva satisfação das necessidades coletivas, sendo este um dos maiores obstáculos à manutenção de uma saudável e equilibrada relação entre a entidade tributária e o cidadão. Com efeito, não é suficiente clamar por uma boa ética da cidadania ou publicitar os efeitos de um eventual cumprimento ou incumprimento do dever tributário. É necessário que os contribuintes percecionem na sua vida quotidiana, no dia-a-dia comunitário e na privacidade da sua vida pessoal e familiar, os benefícios reais do esforço tributário exigido, a sua essencialidade para a economia e a sociedade; que o empresário e o trabalhador, o

¹¹⁰ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776.

¹¹¹ Principles of Political Economy and Taxation, 1817.

¹¹² Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso incriminador, Coimbra Editora, 2006, p. 41.

¹¹³ Cfr. AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais, op. cit., p. 18.

funcionário público ou o investidor privado, o pensionista e o estudante, detenham a confiança necessária na máquina fiscal, o que se traduz, essencialmente, na confiança no Estado.

§ 16 A credibilidade e transparência das instituições do Estado passa pela percepção real, externa, empírica, de tais benefícios coletivos, assim como pela lealdade dos representantes do Estado democrático de direito à lei e à ordem pública, expurgados de qualquer suspeita de atividades ilícitas, verdadeiras ameaças a uma sã ligação da coletividade de imposto com a Autoridade Tributária.

§ 17 Reversamente, o combate à economia paralela e à evasão fiscal exige, antes de mais, que se assuma o sério compromisso de dificultar cada vez mais as operações ilícitas internacionais e se aperte a fiscalização das condutas fraudulentas. Uma metodologia eficiente no sentido de gerar a transparência e confiança almejadas repousa numa aposta clara em acrescidos deveres de divulgação e informação da atividade económica privada, bem como da ação governativa, no fortalecimento de uma eficiente e célere fiscalização da atividade pública e da economia privada, na correspondente resposta efetiva e em tempo adequado do sistema judicial à atividade ilícita, bem como na promoção de uma crescente participação cívica na condução dos destinos da coletividade.

§ 18 Conclui-se, como no princípio, que a história dos impostos anda de mão dada com a história da civilização. No nascimento da civilização, nasceu o imposto; quando o homem submeteu a sua vontade individual a um bem comum, a troco da segurança e conforto desta união, pagou seu dízimo contributivo, e muito embora conturbada a relação então forjada – entre indivíduo e coletividade – não mais o Estado se separa do imposto, nem o cidadão da pólis.

II. Evolução da Regulação da Fraude Fiscal em Portugal

§ 19 Entre nós, a regulação dos delitos fiscais, como de seus correspondentes princípios substantivos e regras processuais, encontra assento legislativo no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Em conformidade com o seu artigo 14.º, o referido diploma entrou em vigor um mês depois da sua aprovação, em 5 de Julho de 2001. Até ao presente, foi objeto de 26 alterações legislativas¹¹⁴.

§ 20 Com a aprovação do RGIT deu-se cumprimento aos objetivos contidos no ponto 11.º da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho – As Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI. Pela primeira vez no nosso país, as infrações tributárias e os crimes fiscais são objeto de um diploma único e específico, com o desiderato de consolidar um regime tributário próprio global, ainda que não autónomo, com especial conexão ao direito administrativo e, sobretudo, ao direito penal.

§ 21 O tratamento autónomo das infrações fiscais face ao direito comum tem como marco histórico a Lei n.º 12, de 13 de dezembro de 1844¹¹⁵. Antecedentes históricos mais próximos dos delitos fiscais encontram-se em três decretos aprovados na década de 30 do século passado: no Decreto-Lei n.º 27.153 de 31 de Outubro de 1936 – artigos 10.º e 14.º; no Decreto-Lei n.º 28.221, de 14 de novembro de 1937 – artigo 4.º n.º 1; no Decreto-Lei n.º 29.480, de 10 de março de 1939 – artigo 4.º. Os normativos em causa culminavam penas de prisão a diversas infrações de natureza tributária. Da reforma de 1958/64 nasceu uma acerrada e

¹¹⁴ Da mais recente à mais antiga: Lei n.º 7-A/2016, de 30/03; - Lei n.º 82-E/2014, de 31/12; - Lei n.º 82-B/2014, de 31/12; - Lei n.º 75-A/2014, de 30/09; - Lei n.º 83-C/2013, de 31/12; - DL n.º 6/2013, de 17/01; - Lei n.º 66-B/2012, de 31/12; - Lei n.º 20/2012, de 14/05; - Lei n.º 64-B/2011, de 30/12; - Lei n.º 55-A/2010, de 31/12; - DL n.º 73/2010, de 21/06; - Lei n.º 3-B/2010, de 28/04; - Lei n.º 64-A/2008, de 31/12; - Lei n.º 67-A/2007, de 31/12; - DL n.º 307-A/2007, de 31/08; - Lei n.º 22-A/2007, de 29/06; - Lei n.º 53-A/2006, de 29/12; - Lei n.º 60-A/2005, de 30/12; - Lei n.º 39-A/2005, de 29/07; - Lei n.º 55-B/2004, de 30/12; - Lei n.º 107-B/2003, de 31/12; - Lei n.º 32-B/2002, de 30/12; - DL n.º 229/2002, de 31/10; - Lei n.º 109-B/2001, de 27/12; - Rect. n.º 15/2001, de 04/08.

¹¹⁵ Neste sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA, Os Crimes Fiscais, cit., p. 51.

duradoura discussão que tratava de saber se as transgressões fiscais introduzidas pela reforma revogavam os crimes tributários previstos anteriormente¹¹⁶.

§ 22 Avançamos no tempo e em 1976 o Decreto-Lei n.º 619/1976, de 27 de julho, estabeleceu (“envergonhadas”) penas de prisão de 20 dias a 1 ano para determinados tipos de crimes fiscais, considerados então como mais graves. O diploma foi porém objeto de cerradas críticas, tendo sido posta em causa a sua constitucionalidade¹¹⁷. Doutrina e jurisprudência puseram em dúvida a respetiva vigência, com fundamentos vários, entre os quais: a) Inconstitucionalidade orgânica; b) Inconstitucionalidade material total e, especialmente, do respectivo artigo 5.º; c) Desuso; d) Derrogação parcial por leis ulteriores; e) Revogação total por leis ulteriores. Na esteira dos que pugnavam a revogação total deste diploma, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos emitiu a Circular n.º 37/83, de 22 de agosto, nos termos da qual, *«por despacho de 10 do corrente de Sua Exa o Subsecretário de Estado do Orçamento, foi sancionado o entendimento desta Direcção-Geral de que o Decreto-Lei n.º 619/1976, de 27 de julho, se encontra totalmente revogado por substituição do sistema nos termos da parte final do n.º 2 do artigo 7.º do Código Civil»*. Foi julgado inconstitucional pelo acórdão n.º 37/1984 (DR-II, n.º 155, de 6-7-84; BMJ, n.º 345, p. 194); pelo acórdão n.º 59/1984 (DR-II, No 264, de 14-11-84), pelo acórdão n.º 60/1984 (DR-II, n.º 265, de 15-11-84; BMJ, n.º 350, p. 127) e pelo acórdão n.º 80/1984 (DR-II, n.º 24, de 29-1-85).

§ 23 Este atribulado Decreto de 1976 viria então a ser derogado pelo Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, em cumprimento da autorização legislativa concedida ao Governo pela Lei n.º 89/89, de 11 de setembro. O artigo 1.º determinava o seu âmbito de aplicação: *“O Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras aplica-se às infracções às normas reguladoras dos impostos e demais prestações tributárias”*. Segundo JORGE DE FIGUEIREDO DIAS E

¹¹⁶ Sobre o tema, detalhadamente, AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais, cit., p. 56 e ss.

¹¹⁷ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um sistema Esgotado, em O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos, Almedina, Coimbra, 2006, p. 36; e ainda SÁ GOMES, Nuno, em Ciência e Técnica Fiscal, número 358, 1990, p. 25 a 28.

MANUEL DA COSTA ANDRADE, o RJIFNA veio “pôr de pé a primeira «codificação» do direito penal tributário português”¹¹⁸.

§ 24 Ao tempo intitulado de “fraude fiscal”, o crime que constitui objeto da nossa investigação tinha assento legal no artigo 23.º do RJIFNA¹¹⁹. As infrações aduaneiras, por sua vez, dispunham de regulação própria, codificada no Regime Jurídico das Infrações Fiscais e Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, ao amparo da autorização legislativa concedida ao executivo pela Lei n.º 7/89, de 21 de abril.

§ 25 O regime legal emergente destes dois diplomas – RJIFNA e RJIFA – constitui a antecâmara normativa do direito penal tributário contemporâneo, cujo núcleo, na esfera do direito positivo, reside no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Este corpo normativo derogou tanto o RJIFNA (com exceção do artigo 58.º) como o RJIFA (com exceção do seu Capítulo IV). Ao caráter bicéfalo do regime anterior, em certos domínios responsável por alguma

¹¹⁸ “O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções), in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, p. 411.

¹¹⁹ O teor do preceito segue infra:

Artigo 23.º - Fraude fiscal

- 1 - 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 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.
- 2 - Se nos casos previstos no número anterior:
 - a) A vantagem patrimonial indevida for superior a 1000 000\$00;
 - b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
 - c) O agente se tiver socorrido, para a prática do crime, do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;
 - d) O agente manipular indevidamente livros ou documentos fiscalmente relevantes; a pena não será inferior a 700 dias de multa.
- 3 - Para os efeitos da alínea d) do número anterior, verifica-se manipulação indevida quando o agente:
 - a) Falsificar ou viciar, ocultar, destruir, danificar, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar documentos fiscalmente relevantes;
 - b) Usar tais livros ou documentos sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros.
- 4 - Se nos casos previstos nos números anteriores a vantagem patrimonial indevida não for superior a 100 000\$00, a pena será de multa até 100 dias.
- 5 - Para os efeitos do presente artigo só são documentos fiscalmente relevantes os livros de escrituração ou quaisquer outros documentos exigidos pela lei fiscal.

ambivalência prático-normativa, como sucedia em matéria de IVA, onde ambos os diplomas eram aplicáveis, substituíam-se um sistema singular que, certamente sem olvidar a notória influência da legislação precedente, ambiciona agora constituir-se como verdadeiro tronco sistémico comum de regulação das infrações fiscais e aduaneiras, e onde se integram ainda infrações parafiscais, mais concretamente, infrações às normas jurídicas atinentes à Segurança Social. Optou o legislador pátrio por regular o direito penal fiscal em diploma próprio, em alternativa à regulação integrada no Código Penal¹²⁰.

§ 26 Entre as inovações assacadas ao RGIT contam-se a clarificação do princípio da especialidade das normas tributárias (artigo 10.º), a introdução de um novo tipo de crime, a burla tributária (artigo 87.º), e a configuração do tipo de associação criminosa como delito tributário comum (artigo 89.º).

§ 27 A fraude, por seu turno, abre o capítulo III do RGIT, referente aos crimes fiscais e tem acolhimento normativo no artigo 103.º do diploma. Segue a transcrição do seu teor literal:

Artigo 103.º

Fraude

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 benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis 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 colectável;

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) 15 000. (1)

¹²⁰ Na Alemanha, os crimes fiscais são previstos e punidos na própria Lei Geral Tributária. Já o legislador espanhol decidiu contemplar no CP os crimes fiscais. Sobre esta temática, com desenvolvimentos, cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças”, in: MANUEL DA COSTA ANDRADE, et al. (org.), *Direito Penal. Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Peter Hünerfeld*, 2013, p. 1112.

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.

§ 28 A primeira observação que cumpre fazer a propósito da redação deste preceito consiste na sua notória base de influência: o artigo 23.º do RJFNA, mormente na sua última redação, antes de ter sido derogado pelo RGIT. Salvo aspetos pontuais, os preceitos são em larga medida coincidentes. Substituiu-se o vocábulo “imposto” por “prestação tributária”, introduziu-se a locução “livros de contabilidade ou escrituração”, estabeleceu-se uma vantagem patrimonial mínima de 15.000 € como condição objetiva de punibilidade¹²¹. As condutas que integrem vantagens patrimoniais aquém deste montante podem qualificar-se como contra-ordenações, nomeadamente para os efeitos previstos nos artigos 113.º, 118.º e 119.º do RGIT.

§ 29 A fraude fiscal é um crime doloso. O dolo do agente pode revestir qualquer das suas conhecidas e estudadas formas: dolo direto, necessário ou eventual (artigo 14.º do CP).

§ 30 Como asseveram os Professores FIGUEIREDO DIAS E COSTA ANDRADE¹²², trata-se de um delito de resultado cortado, posto que a obtenção efetiva da vantagem ilegítima não é um elemento do tipo, repercutindo a sua relevância exclusivamente no domínio da graduação concreta da pena. É suficiente que a conduta do autor tenha por finalidade a obtenção de tal vantagem.

§ 31 Façamos agora uma breve digressão ao encontro do tipo derivado qualificado do crime que temos vindo a analisar: a fraude qualificada. Com assento legal no artigo 104.º do RGIT, a fraude fiscal qualificada (fraude qualificada) apresenta a seguinte nomenclatura típica:

Artigo 104.º

Fraude qualificada

¹²¹ No sentido do texto, qualificando a vantagem patrimonial como condição objetiva de punibilidade e não como elemento do tipo de crime, Marques da Silva, Isabel, Regime Geral das Infrações Tributárias, p. 156.

¹²² FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, e COSTA ANDRADE, Manuel da, O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações), em Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, p. 55 e 56.

1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;

e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;

f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 - A mesma pena é aplicável quando:

a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou

b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000.

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

§ 32 No que ao objeto desta investigação concerne, a fraude qualificada não apresenta especificidades significativas, visto as considerações gizadas a propósito da fraude assentarem de igual sorte ao tipo derivado qualificado. Tão-só uma breve referência sobre o reflexo observável nos casos de participação criminosa da exigência de acumulação de duas ou mais circunstâncias, prevista no corpo do n.º 1 do normativo em análise. Verifica-se que as alíneas a), c) e g) adiantam casos de cooperação participativa como circunstâncias suscetíveis de qualificar o ilícito, posto que cumulada com qualquer das demais. Se atentarmos aos elementos que qualificam o tipo de crime, a observação analítica demonstra que estamos perante elementos do tipo de ilícito e não elementos de uma culpa agravada. Assim, nos casos de participação em fraude qualificada, a acumulação de duas ou mais circunstâncias não tem necessariamente que estar presente em cada uma das

condutas dos agentes do crime, tal como em todo e qualquer delito não é exigível que cada conduta dos participantes preencha por si só os elementos do tipo. Determinante, como na fraude simples, é que no facto global, resultante das interconexões das condutas de cada agente, se detetem duas ou mais das circunstâncias típicas plasmadas no preceito legal, sendo tais elementos do conhecimento de cada um dos autores ou partícipes do crime.

Feita esta nota, no universo da comparticipação criminosa, tudo se passa, na fraude qualificada, como na fraude simples, sem derivações dignas de realce, ao passo que as matérias que vamos analisar de seguida apresentam neste contexto uma importância fundamental.

§ 33 Verdadeiramente determinantes para a presente investigação, fruto da forte conexão destas temáticas com o espaço de reflexão da comparticipação criminosa, encontram-se dois fenómenos muito próximos ao crime de fraude que merecem a nossa atenção redobrada: a execução típica ambivalente, por ação ou por omissão; a natureza comum ou específica do delito.

§ 34 Adiantam-se desde já, e nunca será demais sublinhar, os parâmetros essenciais que atravessam transversalmente a comparticipação criminosa no contexto da fraude fiscal, sem os quais freme o esforço sistémico da construção proposta na presente investigação:

- 1) o domínio do facto mantém-se como critério decisivo à comparticipação nos crimes específicos, *maxime*, na fraude fiscal, paredes-meias com a verificação da qualidade especial nos termos e limites configurados nos artigos 28.º do Código Penal, 12.º do Código Penal e 6.º do RGIT;
- 2) toda e qualquer comparticipação em crime omissivo, *maxime*, na fraude por omissão, não é analisável sob a égide do domínio do facto mas sim segundo uma doutrina com pressupostos próprios, como iremos analisar.

Antes, porém, de entrarmos nestas matérias, importa tecer algumas breves considerações sobre o bem jurídico objeto de tutela no crime de fraude fiscal.

III. Bem Jurídico Protegido

§ 35 Em ordem à rigorosa compreensão do tipo de crime de fraude importa proceder à análise do bem jurídico objeto da tutela penal. Muito embora o escopo da presente tese não incida diretamente sobre este domínio, cumpre ter desta matéria uma visão tão integrada quanto possível, face à susceptibilidade das diferentes concepções sobre o bem jurídico da fraude fiscal auxiliarem a abordar e decifrar alguns dos problemas próprios à participação em crimes específicos.

§ 36 Na esteira do clássico pensamento do Prof. FIGUEIREDO DIAS, define-se o bem jurídico como a “*expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso*”¹²³. De entre a panóplia diversificada de bens jurídicos sociais, os bens jurídicos penais constituem aqueles valores cimeiros para a sociedade, como a vida, a honra, a propriedade, a integridade física, entre outros. Reconhece-se a dignidade penal de certo bem jurídico, a danosidade social da sua violação e a necessidade (carência) de intervenção penal. A concretização deste critério emana da Constituição. É a ordem constitucional que transforma os bens do sistema social em bens jurídicos dignos de tutela penal.

§ 37 Importa dar nota do interessante fenómeno que alguns autores defendem ocorrer no âmbito do ilícito fiscal, onde a determinação do bem jurídico seria na verdade uma operação a realizar ulteriormente face à conformação jurídico-criminal da conduta penalmente relevante. Com efeito, salienta SILVA DIAS que “*o legislador não parte aqui das representações de valor pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação de convivência*”¹²⁴.

¹²³ FIGUEIREDO DIAS, I, op. cit., p. 114.

¹²⁴ SILVA DIAS, Augusto, O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro ..., (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos

§ 38 Com a devida vénia, não é o nosso entendimento. Por imperativo constitucional, expresso no artigo 18.º, n.º 2 da C.R.P. , as liberdades individuais só podem ser coartadas quando a limitação vise defender valores e bens de igual ou maior relevância constitucional, pelo que daí decorre que a observação e determinação do bem objeto de tutela penal nos ilícitos fiscais deve encontrar-se previamente esculpido na realidade social empírica. Anteriormente ao processo de criação da norma deve ser observável a dignidade penal do bem jurídico, a carência de tutela penal e a danosidade social da sua lesão ou colocação em perigo. Em igual sentido, SUSANA AIRES DE SOUSA entende que o bem jurídico, para cumprir a sua função crítica, não pode ser definido como resultado posterior à configuração do ilícito, mas tem de pré-existir e presidir à incriminação fiscal¹²⁵. Nas palavras de GERMANO MARQUES DA SILVA, “*a determinação do bem jurídico não se alcança no termo do processo interpretativo, antes dirige a própria interpretação na modelação das condutas proibidas*”¹²⁶. O bem jurídico tutelado pelas normas criminais fiscais há-de ser expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, refletidas nos valores do Estado social de direito e suportadas pelas normas constitucionais¹²⁷. Destarte, a conformação do ilícito fiscal deve respeitar os princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e de *ultima ratio* do ordenamento criminal. Observaremos, aliás, ser perfeitamente decifrável, na ordem jurídico-constitucional vigente, qual o bem jurídico objeto de tutela no tipo de crime de fraude fiscal.

§ 39 Com o desiderato de determinar o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais, contam-se três grandes arquétipos dogmáticos: o modelo funcionalista, o modelo patrimonialista e o modelo misto.

Doutrinários, Volume II, p. 263. Do mesmo modo pronunciam-se JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., p. 418.

¹²⁵ AIRES DE SOUSA, Susana, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, p. 315.

¹²⁶ MARQUES DA SILVA, Germano, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009, p. 90.

¹²⁷ AIRES DE SOUSA, Susana, “Sobre o bem jurídico-penal ...”, op. cit., p. 311.

Esta tríplice vertente concretiza-a com eloquência o Supremo Tribunal de Justiça, em Acórdão de 21-05-2003, Proc. 03P132 (in www.dgsi.pt): “*Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais, tem-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado – (Modelo Patrimonialista); o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção – (Modelo Funcionalista); o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos – (Modelo Misto)*”¹²⁸.

§ 40 Segundo JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, a fraude fiscal surge com um estatuto dogmático híbrido: “*ela é, tipicamente, um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, materialmente, um crime contra o património fiscal. (...) Assim, e diferentemente do que vimos suceder com o primeiro modelo, o resultado lesivo não integra aqui a factualidade típica da infracção, não constituindo, um pressuposto da sua consumação. Diferentemente, porém, do que se passa com o segundo modelo, a falsidade não esgota só por si o ilícito típico: à falsidade tem de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo sobre o património fiscal*”¹²⁹.

§ 41 Por nossa parte, temos como bem jurídico objeto da tutela penal na fraude o património fiscal do Estado, ou seja, o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, que aqui seguimos, “*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*”¹³⁰.

¹²⁸ Para uma crítica detida sobre os modelos funcionalista e misto, vide SUSANA AIRES DE SOUSA, Os Crimes Fiscais, op. cit., p. 27 e ss.

¹²⁹ JORGE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal ...”, cit., pp. 422 e 423.

¹³⁰ Cfr. AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais, op. cit., p. 299.

§ 42 Convergem igualmente para a tese que sufragamos várias disposições consagradas no RGIT.

Com efeito, estabelece o art.º 14.º que a suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. E em caso de falta do pagamento das quantias referidas anteriormente, o tribunal pode: exigir garantias de cumprimento; prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; ou revogar a suspensão da pena de prisão.

No âmbito da dispensa da pena (artigo 22.º do RGIT), assim como na atenuação especial da pena (artigo 23.º do RGIT), verifica-se como condição o pagamento da “prestação tributária e demais acréscimos legais” e pela restituição dos “benefícios injustificadamente obtidos”.

Por outro lado, a fraude é qualificada em função do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente, quer nos termos do artigo 104.º, n.º 2, alínea b), que define o montante em (euro) 50.000, quer ainda numa qualificação reforçada, ou híper-qualificação do ilícito, consagrada no n.º 3 respetivo, despoletada quando o valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente for superior a (euros) 200.000 ¹³¹.

Invertemos o prisma de análise e vamos verificar que a fraude fiscal não é punível se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euros) 15.000 (artigo 103.º, n.º 2 do RGIT), caso em que a conduta é qualificável como contra-ordenação fiscal (art.ºs 113.º, 118.º e 119.º do RGIT).

§ 43 Conclui-se deste modo que o bem jurídico objeto da tutela penal na fraude é o património fiscal do Estado, o conjunto das receitas fiscais legalmente devidas. Defendem esta posição SUSANA AIRES DE SOUSA¹³², GLÓRIA

¹³¹ Neste sentido, com desenvolvimentos, AIRES DE SOUSA, Susana, “O limiar mínimo de punição da Fraude fiscal (qualificada) ...” op. cit., p. 627.

¹³² Os Crimes Fiscais, op. cit., p. 277.

TEIXEIRA¹³³, MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA¹³⁴, PAULO DÁ MESQUITA¹³⁵, HELENA MONIZ¹³⁶, AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO e JOSÉ M. DAMIÃO DA CUNHA¹³⁷. 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.

§ 44 O que ocorre, a nosso ver, é que de sorte a proteger a receita fiscal do Estado o legislador edifica uma relação jurídico-tributária, núcleo de situações jurídicas que consubstanciam direitos e deveres tributários próprios, entre os quais destacam-se os deveres de verdade, transparência e lealdade exigíveis ao sujeito passivo do imposto face à Autoridade Tributária. E na violação destes deveres surge a configuração típica do crime de fraude fiscal. A consagração dos deveres típicos são portanto o meio, ou instrumento, de proceder à salvaguarda do bem jurídico-penal, as receitas fiscais legalmente devidas.

§ 45 Contemplados no n.º 1 do art.º 103.º estão um conjunto de vantagens patrimoniais indevidas (“não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais”) com aptidão para diminuir as receitas tributárias. Na remissão operada no n.º 2 do preceito legal verifica-se uma remissão para os factos previstos no n.º 1, pelo que deve interpretar-se que a conduta do agente só assume relevância jurídico-criminal quando se revele idónea a diminuir as receitas

¹³³ GLÓRIA TEIXEIRA, “Estudo sobre as Infracções Tributárias”, in: GLÓRIA TEIXEIRA (dir.), III Congresso de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2013, p. 179.

¹³⁴ JOÃO DE ALMEIDA COSTA, Miguel, “A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções”, in Miscelâneas, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, pp. 214 e 215.

¹³⁵ PAULO DÁ MESQUITA, “Sobre os crimes de burla e fraude fiscal”, in Direito e Justiça, Volume XV, tomo 1, 2001, p. 111

¹³⁶ HELENA MONIZ, “Facturas falsas – burla ou simulação fiscal? (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1993 - Anotação)”, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, p. 359.

¹³⁷ AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO/JOSÉ M. DAMIÃO DA CUNHA, “Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?”, in: MANUEL AFONSO VAZ, JOSÉ AZEREDO LOPES (coord.), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, p. 860

tributárias legalmente devidas e, como tal, apresentem-se susceptíveis de causar uma vantagem patrimonial ilegítima em valor igual ou superior a 15.000€. É assim que o crime de fraude fiscal deve ser entendido como um crime de aptidão, na esteira de SUSANA AIRES DE SOUSA¹³⁸ E MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA¹³⁹.

§ 46 Ainda em conexão com a matéria atinente ao bem jurídico protegido e com a natureza do crime de fraude fiscal como crime de aptidão está a definição do momento da consumação do delito. Temos para nós que a fraude consuma-se com a receção da declaração “defraudada”, ou o termo do prazo para a sua apresentação, 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. Sufragamos pois a doutrina largamente dominante¹⁴⁰.

IV. Participação na Comissão por Omissão

§ 47 Todo e qualquer ilícito típico é suscetível de ser realizado através da ação adequada a produzi-lo ou da omissão da ação adequada a evitá-lo, conforme preceitua o artigo 10.º, n.º 1 do Código Penal. De facto, o tipo de crime de fraude fiscal, tal como o prescreve o artigo 103.º do RGIT, apresenta uma ambivalência singular e de nuclear importância: as condutas típicas descritas dividem-se entre condutas comissivas (ações) e condutas omissivas (omissões).

¹³⁸ AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais, cit., pp. 73.

¹³⁹ JOÃO DE ALMEIDA COSTA, Miguel, “A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções”, In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, p. 216.

¹⁴⁰ AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais... , p. 82, 84-85; JORGE LOPES DE SOUSA / MANUEL SIMAS SANTOS, RGIT Anotado , 4.ª ed., Lisboa: Áreas, 2010, p. 70; NUNO POMBO, A Fraude Fiscal — A Norma incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões, Coimbra: Almedina, 2007, p. 101; GERMANO MARQUES DA SILVA, O Direito Penal Tributário , Lisboa: universidade Católica Editora, 2009, p. 23; 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;; 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.

§ 48 As condutas ilegítimas tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 103.º do RGIT que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias constituem fraude fiscal (cfr. corpo do n.º 1 do artigo 103.º).

§ 49 Assim, constitui fraude por ação:

- a alteração de factos ou valores 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 colectável (alínea a);
- a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (alínea c).

§ 50 E constitui fraude por omissão:

- a ocultação 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 colectável (alínea a);
- a omissão na declaração de factos ou valores e que devam ser revelados à administração tributária (alínea b).

§ 51 Tratamos neste capítulo destas duas últimas formas de conduta.

Em qualquer caso, é certo, a moldura penal prevista não sofre alteração: pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. Do ponto de vista político-criminal não subsistem razões sérias para proceder à diferenciação necessária e pré-estabelecida entre a ação e a omissão no que respeita à moldura penal abstrata do tipo de crime¹⁴¹. De todo o modo e não obstante, a delimitação entre estas formas de conduta pode exigir, e exige, soluções diferenciadas, o que ocorre desde logo a nível da dogmática comparticipativa, como veremos.

¹⁴¹ Neste sentido, Roxin, Derecho Penal, Tomo II ..., p. 779.

§ 52 Ação é pois todo o fazer no mundo exterior, a atividade corporal ou o emprego de energia. Omissão, por outro lado, é a inatividade, a passividade, a ausência de ação exterior. Numa formulação derivada destas conceções clássicas, e que temos como mais impressiva e precisa, a conduta ativa consiste na criação de um perigo ou risco não permitido que afeta a tranquilidade do bem jurídico penal. A conduta omissiva consiste na não diminuição ou eliminação de um risco ou perigo que afeta o bem jurídico, quando existe o dever de agir nesse sentido preventivo. Este dever de ação, ou dever de agir, pode emergir de deveres especificamente previstos na lei, como é o caso do dever de socorro ou, no que à fraude especificamente respeita, no dever de declarar certos factos ou valores. Pode igualmente surgir de uma posição de garantia de defesa do bem jurídico em risco, o chamado dever ou posição de garante, que é no entanto aplicável em exclusivo aos delitos omissivos impróprios.

§ 53 Os crimes omissivos distinguem-se entre próprios e impróprios. São omissões próprias aquelas que se encontram previstas na lei autonomamente, onde o tipo descreve a conduta omissiva de *per si*, prevê para ela um marco penal próprio, não existindo em relação a estas omissões uma contrafigura típica em forma de delito comissivo (de ação). Denominam-se impróprias as omissões que são equiparadas aos crimes de ação, cuja punição deriva de um tipo comissivo e conforme a pena prevista para o mesmo, por força da extensão da punibilidade prevista na parte geral do sistema jurídico-criminal; entre nós o artigo 10.º do Código Penal¹⁴².

A importância prática desta distinção reside sobretudo nas posições de garante, cuja aplicação circunscreve-se aos delitos de omissão imprópria.

§ 54 Na fraude fiscal, as condutas omissivas revestem a forma de omissões próprias, porquanto não comportam qualquer crime de ação correspondente, encontrando-se especificamente previstas no tipo incriminador, detentoras do seu marco penal próprio, ilícitos autónomos que dispensam a aplicação da extensão de

¹⁴² Assim, Figueiredo Dias, Direito Penal, I, p. 716.

punibilidade estabelecida no artigo 10.º do Código Penal. Do que precede resulta que no crime de fraude fiscal por omissão o dever de ação não comporta a existência de uma posição de garantia aplicável a um universo indiferenciado de pessoas em certas posições. Sendo a fraude um delito de omissão própria, a matéria atinente às posições de garante não é aqui objeto de estudo. Estamos, portanto, diante de um crime doloso específico de omissão própria.

§ 55 Ora, aos crimes de omissão, e especificamente à fraude por omissão, não são aplicáveis os critérios estabelecidos na doutrina do domínio do facto. No decurso do evento típico que culmina com a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico, o omitente não intervém nem coopera ativamente. Deste modo, aquele que não pratica qualquer ação não pode afirmar-se como alguém que domine o facto ou que sequer o oriente. “A omissão como tal não proporciona ao omitente o domínio sobre o decurso do facto”¹⁴³. Ainda assim, cumpre figurar na autoria omissiva o centro pessoal do ilícito típico, a figura central do acontecimento lesivo - só deste modo é possível obter o critério de demarcação entre a autoria por omissão e a cumplicidade por omissão. Não chega para tanto reportarmo-nos à violação do dever exigido. A autoria omissiva tem ainda de referir-se a um domínio do facto potencial¹⁴⁴.

§ 56 Autor omissivo é aquele que detém a possibilidade de intervir e dominar o acontecimento e que, apesar de sobre ele recair um dever jurídico de ação (dever de garante), não faz uso de tal possibilidade¹⁴⁵.

Cumpre pois compreender esta doutrina à luz própria do crime de fraude, enquanto crime específico de omissão própria.

§ 57 É autor imediato do crime de fraude fiscal por omissão o sujeito passivo que se encontra adstrito por lei à prática de uma ação ou realização de um facto e,

¹⁴³ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal I, p. 970.

¹⁴⁴ Seguimos assim nesta matéria a construção avançada pelo Professor Figueiredo Dias, in Direito Penal I, p. 971.

¹⁴⁵ Neste sentido, a doutrina dominante na Alemanha: vide, por todos, Stratenwerth/Kuhlen, § 14, n.º 7 e ss, citado em Figueiredo Dias, *ibidem*.

tendo a possibilidade de praticar esse facto e dominar o seu curso, não executa (omite) a conduta devida, inacção esta que vem a afetar a tranquilidade do bem jurídico objeto de tutela penal, no caso as receitas tributárias legalmente devidas.

§ 58 Porque é exigível à qualificação de autor imediato de fraude por omissão que o sujeito passivo se encontre em posição de praticar o ato devido e assim evitar a lesão ou a colocação em risco do bem jurídico, os conceitos de autor imediato do crime de fraude por ação e de autor imediato do crime de fraude por omissão não são inteiramente coincidentes. Mais concretamente, nem sempre todo e qualquer sujeito passivo encontrar-se-á em posição de evitar a lesão ou o risco de lesão, sendo pois concebível que o dever de ação se verifique *in casu* em relação a um determinado sujeito passivo, mas não relativamente a outro, ainda que inserido na mesma relação jurídica tributária.

§ 59 Por imperativo natural à realização omissiva do delito, não é compaginável com a categoria dos crimes omissivos quer a autoria mediata quer a instigação¹⁴⁶. Em qualquer dos casos exige-se uma intervenção ativa no mundo exterior, ora porque é necessário manipular ativamente a vontade de outrem (autoria mediata), ora porque a determinação própria da instigação exige uma atuação exterior direcionada ao homem da frente. Sem ação, não é possível manipular ou determinar outrem à prática do facto.

§ 60 Por sua vez, a co-autoria por omissão é pensável e possível, quando por exemplo vários sujeitos passivos omitem a atuação legalmente exigida. É certo que a verificação da violação do dever de agir, quando havia a possibilidade de atuar e dominar o decurso do evento típico, faz já carrear a forma comparticipativa para a autoria imediata, visto que por si o autor preenche os critérios da realização típica do ilícito. Todavia, de co-autoria omissiva se trata efetivamente quando o afastamento da realização típica pressupõe o agir conjunto. Se certo dever jurídico-tributário, previsto em vista à realização das receitas fiscais, apenas pode ser cumprido por ambos os sujeitos passivos, há co-autoria por omissão se ambos

¹⁴⁶ Cfr., *hoc sensu*, JESCHECK, op. cit., p. 931.

omitem a conduta devida, quando conjuntamente poderiam impedir o evento, e dessa inação advém a lesão ou a colocação em perigo da arrecadação das receitas tributárias legalmente devidas.

§ 61 Quanto à cumplicidade, é possível configurar situações de cumplicidade por omissão em crime de ação ou omissão, nos casos em que para além do dever de garante há que aquilatar a verificação da qualidade especial do agente, como sucede precisamente na fraude fiscal. Não se verificando a qualidade especial no omitente, será o mesmo punido como cúmplice, sendo neste caso possível uma dupla atenuação da pena – art.s 10.º, n.º 3, e 27.º, n.º 2, do CP. Tudo sem prejuízo do regime próprio da comunicabilidade das circunstâncias emergente do artigo 28.º do Código Penal, quando aplicável¹⁴⁷.

§ 62 Igualmente possível é a cumplicidade por ação num delito omissivo, cujo enquadramento dogmático não é senão o reflexo deste arquétipo participativo nos crimes de ação. Cúmplice no delito por omissão é aquele participante cuja ação exterior consiste no auxílio da omissão alheia, sem que em momento algum o partícipe tenha a possibilidade de praticar por si o facto, dominar o curso do evento típico, de modo a evitar a lesão ou o risco de lesão do bem jurídico.

V. A Natureza Comum ou Específica do Crime de Fraude Fiscal

§ 63 Tema que tem propiciado extensa controvérsia, sobretudo além-fronteiras, respeita à qualificação da fraude fiscal como crime comum ou crime específico. Quem pode praticar o crime de fraude fiscal? Toda e qualquer pessoa? Apenas o contribuinte? Ou também o substituto legal ou voluntário? E os seus representantes?

¹⁴⁷ No sentido do texto, Figueiredo Dias, Direito Penal, I, p. 975.

§ 64 Esta temática assume elementar relevância no âmbito da comparticipação criminosa. No crime comum, o tipo de crime não comporta qualquer limitação em relação ao agente do delito, pelo que é suscetível de ser autor de um delito comum toda e qualquer pessoa.

§ 65 Pelo contrário, no crime específico, o tipo de ilícito delimita a autoria a uma esfera circunscrita de pessoas, atentas determinadas qualidades ou elementos específicos, tal como a profissão exercida pelo agente, o dever especial que sobre ele recai, ou a relação existente com a vítima. Diz-se específico puro, ou em sentido próprio, o crime que não possui qualquer correspondente delito comum, isto é, inexistente responsabilidade penal paralela para a generalidade das pessoas. Específico impuro, ou em sentido impróprio, é o crime que restringe a autoria a um círculo restrito de agentes, mas encontra-se ainda previsto um tipo autónomo comum, potencialmente aplicável à generalidade das pessoas que não possuem aquelas qualidades. Enquanto no crime específico próprio ou puro a qualidade ou relação especial do agente é fundamento da punição em si, nos delitos específicos impróprios, a qualidade ou relação do agente é fundamento de agravação da pena, face à correspondente moldura penal prevista para o tipo comum¹⁴⁸.

§ 66 Semelhante delimitação circunspecta de sujeitos ativos do crime específico pode resultar diretamente da descrição típica, ou pode advir da interpretação da conduta ilícita ou da razão de ser do delito em causa. Inversamente, nos crimes comuns, a previsão da conduta típica vem normalmente precedida do pronome indefinido “quem” ou da locução pronominal “aquele que”, vocábulos que justamente evidenciam a latitude indefinida de agentes do crime.

§ 67 No que particularmente concerne à fraude fiscal, se por um lado o artigo 103.º do RGIT não faz uso da nomenclatura típica referida – “quem” ou “aquele que” – por outra parte, não define expressamente qualquer qualidade ou elemento do agente que limite o âmbito de protecção da norma.

¹⁴⁸ Sobre a noção de crime específico, cfr. Figueiredo Dias, Direito Penal, I, op. cit., p. 287 e 288.

§ 68 Poderíamos ser tentados a afirmar que a circunstância do tipo não prever de forma literal um círculo restrito de agentes do crime é condição suficiente para a sua qualificação como crime comum. Se a lei não distingue, não deve o intérprete distinguir – *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*. São partidários da qualificação da fraude como delito comum ISABEL MARQUES DA SILVA¹⁴⁹ e NUNO POMBO¹⁵⁰.

§ 69 Defendem ainda razões materiais de suma importância, visto a qualificação da fraude fiscal como crime comum obstar o surgimento de eventuais lacunas de punibilidade. As aporias resultantes da qualificação deste tipo de crime como delito específico seriam assim ultrapassadas. Quem quer que se encontre em situação objetiva de lesão do bem jurídico tutelado, cuja conduta preencha o tipo de crime previsto, tem condições de ser autor, independentemente de se tratar ou não do contribuinte, seu substituto legal ou voluntário, ou seu representante. Mesmo um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, sede do dever jurídico extra-penal daí emergente, é passível de ser autor do crime de fraude fiscal, contanto que, como sempre e em todo o caso, detenha o domínio do evento típico.

§ 70 Simplesmente, casos há, como tivemos ocasião de delinear, em que o tipo de crime não faz expressa referência a qualidades ou elementos especiais do agente, e todavia a natureza específica do crime emana da correspondente interpretação da conduta punível ou advém do fundamento ou razão de ser da norma incriminadora. O argumento literal é volátil, pelo que não pode ter-se por decisivo.

§ 71 Conforme resulta da descrição típica das condutas elencadas no artigo 103.º, o regime tem como alicerce uma relação jurídico-tributária previamente estabelecida, cuja estrutura compreende como sujeito ativo o Estado, em sentido amplo¹⁵¹, e como sujeito passivo, o sujeito adstrito à obrigação tributária, seja esta a

¹⁴⁹ Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º 5, 2.ª edição, p. 157 e 158.

¹⁵⁰ A Fraude Fiscal – A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões, Almedina, 2007, p. 56 e segs.

¹⁵¹ Regra geral, o sujeito ativo da relação tributária consistirá no Estado, cuja cobrança compete à Autoridade Tributária e Aduaneira, mas poderá ser ocupado por uma autarquia local, no caso da cobrança do respetivo imposto municipal sobre imóveis.

obrigação principal de pagamento do imposto, ou de devolução de certa quantia ou de benefício fiscal concedido. Deste modo, a incriminação pressupõe, *prima facie*, a violação de tal obrigação tributária, o incumprimento do dever fiscal que subjaz a qualquer das condutas típicas; trata-se, em bom rigor, de um crime específico, sem correspondente comum, isto é, um crime específico próprio ou puro, inserindo-se, na terminologia cunhada por ROXIN, na categoria dos delitos de infração de dever, atenta a violação do dever jurídico extra-penal que lhe é inerente.

§ 72 A consagração de deveres jurídicos próprios ao sujeito passivo do imposto é o elemento que fundamenta o tipo incriminador, face à violação de tais deveres. Conforme prescreve SALINAS MONTEIRO “o núcleo definidor dos crimes especiais é o dever jurídico, que só vincula certas pessoas e cuja violação é sancionada penalmente no tipo respectivo”¹⁵².

§ 73 Enquanto crime específico próprio, a qualidade de sujeito passivo do imposto na relação com a administração tributária insere-se assim no fundamento da norma punitiva. Na verdade, somente a perspectiva do crime específico confere ao tipo em causa a ilicitude própria de um efetivo crime fiscal, cujo núcleo de anti-juridicidade gravita precisamente em torno da violação de deveres impostos pela relação jurídico-tributária previamente estabelecida.¹⁵³

§ 74 Uma vez lançado o enfoque à relação jurídica tributária, intui-se com naturalidade a razão de ser da incriminação. Violado o dever jurídico extra-penal que impende sobre o sujeito passivo do imposto, *maxime* o dever de transparência e veracidade das declarações fiscais, a conduta assumirá a danosidade social própria da ilicitude criminal.

¹⁵² SALINAS MONTEIRO, Henrique, A Participação em Crimes Especiais no Código Penal”, 1999, p. 16.

¹⁵³ Também o outro crime fiscal previsto no RGIT, o abuso de confiança fiscal (artigo 105.º), é um crime específico, visto pressupor a existência de uma relação tributária, apenas assumindo a possibilidade de autoria ao substituto tributário.

§ 75 As considerações tecidas explicam igualmente a inserção sistemática do tipo em apreço no domínio dos ilícitos fiscais, especificamente previsto no artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, normativo que antecede os demais crimes fiscais, nomeadamente o crime de fraude qualificada, plasmado no artigo 104.º, e o abuso de confiança fiscal, punido por força do artigo 105.º do referido diploma; todos eles crimes específicos, resultantes da violação de deveres jurídicos que emanam da relação jurídico-tributária subjacente.

§ 76 Com efeito, a fraude, *nomen juris* que a epígrafe do artigo 103.º comporta, abre o capítulo III do Regime Geral das Infrações Tributárias, dedicado aos crimes fiscais. Tal inserção sistemática logo evidencia uma disciplina específica, fruto da função de salvaguarda de um **bem jurídico próprio**; como vimos, o património do Estado no âmbito das receitas tributárias legalmente devidas.

§ 77 Paulo Dá Mesquita compreende o crime de fraude fiscal como específico, visto o ilícito exigir a intervenção de pessoas de um determinado círculo (sujeitos passivos de relações tributárias), mas podendo, contudo, ser imputado a qualquer pessoa¹⁵⁴. Enquanto delito específico configuram-no igualmente Susana Aires de Sousa¹⁵⁵, Germano Marques da Silva¹⁵⁶ e André Teixeira dos Santos¹⁵⁷. *Hoc sensu*, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3, in dgsi.pt.

§ 78 Da análise que acabamos de operar resulta como determinante a relevância da componente material do ilícito, cuja perspetiva adotada conduz e tempera a interpretação exegética da previsão típica.

¹⁵⁴ DÁ MESQUITA, Paulo, “A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto”, in Revista do Ministério Público, Ano 23, n.º 91, p. 58.

¹⁵⁵ AIRES DE SOUSA, Susana, Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 98 e 99. Entende a A. que a conduta plasmada na alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º configura, contudo, um crime comum.

¹⁵⁶ MARQUES DA SILVA, Germano, Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas com o Crime Tributário, Universidade Católica Editora, 2009, p. 235.

¹⁵⁷ TEIXEIRA DOS SANTOS, André, O Crime de Fraude Fiscal - Um Contributo para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir Do Bem Jurídico, 2009, Coimbra Editora, p. 251 a 272.

§ 79 As razões de índole pragmática aduzidas pelos partidários da tese do ilícito comum trazem uma reflexão merecida: apertar o campo de autores possíveis do crime de fraude fiscal traz consigo o risco de deixar impunes os participantes que não sejam sujeitos passivos do imposto. Mas só na aparência o argumento procede. Com efeito, o artigo 28.º do CP permite punir participantes no crime de fraude fiscal que não sejam sujeitos passivos do imposto. Assim, para que todos respondam pelo crime de fraude, é suficiente que a qualidade de sujeito passivo se verifique em qualquer dos intervenientes (28.º, n.º 1, do CP), seja co-autor, autor mediato, instigador ou cúmplice. Mais ainda, o artigo 6.º do RGIT amplia igualmente o âmbito de aplicação da fraude fiscal a qualquer agente que voluntariamente atue como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva ou ainda em representação legal ou voluntária do sujeito passivo.

§ 80 Se, de facto, não se dá a qualidade de sujeito passivo em qualquer dos participantes (e caso não opere o artigo 6.º do RGIT), então é a própria conexão com a relação jurídica tributária, e o correspondente bem jurídico objeto de tutela, âncorado nos deveres de transparência fiscal e verdade declarativa, que quebra em definitivo, o que está longe de significar, note-se bem, a impunidade do agente. A respetiva punição ocorrerá então por burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256.º do Código Penal). Mas se o agente, no que concerne à sua conduta em concreto, não tem perante a Administração Fiscal qualquer relação tributária fundamentadora dos deveres violados *in casu*, nem coopera com qualquer sujeito passivo, não pode responder perante a lesão ou a colocação em perigo das receitas tributárias legalmente devidas, uma vez que, em rigor, nada devia à partida e sobre ele não impendia qualquer dever de transparência ou verdade declarativa. A violação do dever só ocorre com a intervenção do sujeito do dever, o obrigado tributário.

§ 81 Consubstanciando um efetivo delito específico, a fraude pressupõe a intervenção do *intraneus* na execução do evento ilícito, ainda que sob a forma de cumplicidade. Qualquer que seja a sua responsabilidade ou forma participativa,

apenas a intervenção do *intraneus* poderá defraudar os deveres próprios de verdade e transparência, emanados da relação jurídica tributária subjacente, que o preceito incriminador visa assegurar de molde a proteger as receitas fiscais legalmente devidas, bem jurídico objeto da tutela normativa.

§ 82 Esta ideia central que deve presidir à interpretação do regime jurídico da fraude fiscal apenas comporta uma (importante) exceção resultante das relações de confiança e tutela da aparência que emanam da representação de terceiros e que em matéria de fraude fiscal resultam da aplicação do artigo 12.º do CP e do artigo 6.º do RGIT, como veremos, a seu tempo, aquando do estudo da autoria imediata na fraude fiscal.

§ 83 Tudo visto, não podemos deixar de notar e dar conta das importantes vantagens para a certeza e segurança jurídicas que a letra da lei inegavelmente confere, como alicerce de interpretação e conseqüente contributo para a igualdade e uniformização da aplicação do direito. A referência expressa ao sujeito passivo no artigo 103.º do RGIT, como sujeito ativo do delito, conferia à presente temática a pacificidade a que se deve almejar.

VI. Comunicabilidade – O artigo 28.º do Código Penal

§ 84 Vimos oportunamente, conquanto de relance, que a imposição típica própria dos crimes específicos suscita complexidades a nível da resolução prática de certos casos de participação plúrima na realização do ilícito. De facto, se apenas aquele que detém certas qualidades descritas no tipo de crime pode ser punido como autor, o homem de trás, quando não possui tais qualidades (*extraneus*), mas utiliza o sujeito passivo (*intraneus*) como sua *longa manus*, quedaria impune. Como impune permaneceria, de igual sorte, o instigador-autor que não detém a referida qualidade típica.

§ 85 Em casos como os que acabamos de descrever, o *extraneus*, conquanto se apresente como autor mediato ou instigador-autor, ainda que senhor do evento típico, detentor do domínio do facto, em suma, ainda que constitua a figura central do acontecer ilícito, não poderia ser punido como autor, face à circunstância de não possuir aquelas qualidades exigidas pelo crime específico. A sua punição como cúmplice estaria igualmente arredada quando pensamos que a participação acessória não é enquadrável em nenhuma das condutas referidas, senão por via de uma, desnecessária diga-se, contradição fundamental no critério de demarcação entre as formas de comparticipação, atento o peso nuclear na esfera de domínio que qualquer delas apresenta, constituindo-se, à luz da doutrina do domínio do facto, como verdadeiras formas de autoria.

§ 86 Uma vez gizadas tais reflexões, cumpre todavia dar nota que as repercussões práticas desta matéria encontram-se, no sistema penal português, em boa medida mitigadas, por força do regime previsto no artigo 28.º do Código Penal. Na verdade, este normativo consubstancia, precisamente, uma das razões pela qual, na ponderação do leque potencial de argumentos em confronto, sai para nós precípua a análise material do conteúdo nuclear do ilícito, o que convida à segura classificação do delito de fraude fiscal como crime específico. Com efeito, não fosse o artigo 28.º do Código Penal, a defesa do crime de fraude fiscal como crime específico traria consequências práticas na resolução dos casos concretos que, nos moldes apresentados, poderiam culminar em autênticas lacunas de punibilidade.

§ 87 Segue *infra* o teor do preceito em análise:

Artigo 28.º

Ilicitude na comparticipação

1 - Se a ilicitude ou o grau de ilicitude do facto dependerem de certas qualidades ou relações especiais do agente, basta, para tornar aplicável a todos os comparticipantes a pena respectiva, que essas qualidades ou relações se verifiquem em qualquer deles, excepto se outra for a intenção da norma incriminadora.

2 - Sempre que, por efeito da regra prevista no número anterior, resultar para algum dos comparticipantes a aplicação de pena mais grave, pode esta, consideradas as circunstâncias do caso, ser substituída por aquela que teria lugar se tal regra não interviesse.

Em ordem a respeitar a ordem sistémica do Código, a interpretação do artigo 28.º deve operar-se dentro do espaço de compreensão normativa estabelecido pelos artigos 26.º e 27.º que lhe são imediatamente precedentes¹⁵⁸.

§ 88 Isto posto, temos que a autoria nos crimes específicos pressupõe o domínio do facto em conjugação com a titularidade do dever. Simplesmente, por força da extensão de punibilidade prevista no artigo 28.º, n.º 1, do CP, é qualificado e punido como autor o *extraneus* que comparticipa com um *intraneus* (titular do dever) em crime específico próprio ou impróprio¹⁵⁹.

§ 89 A lei demanda, portanto, a respetiva ligação da conduta do *extraneus* com a atuação do titular do dever, o *intraneus*, e essa conexão evidencia-se por efeito da comparticipação entre ambos, qualquer que seja a modalidade participativa e ainda que o *intraneus* seja mero cúmplice.

Nas palavras de EDUARDO CORREIA, “*não repugna de forma nenhuma ao nosso sentimento jurídico que, em muitos casos, uma vez que a qualidade se verifique no cúmplice, ela possa ser transmitida ao autor*”¹⁶⁰.

§ 90 Para a comunicabilidade basta a qualidade de sujeito passivo em qualquer dos participantes, e seu conhecimento pelos demais.

Com efeito, afirmava CAVALEIRO DE FERREIRA, a propósito da comunicabilidade, que “*bastará que seja intraneus qualquer dos agentes para que todos sejam puníveis, se todos disso tomarem consciência*”¹⁶¹. As circunstâncias materiais do delito, enquanto elementos do tipo de crime, a todos afetam, se todos disso têm conhecimento¹⁶².

¹⁵⁸ Cfr., neste sentido, AIRES DE SOUSA, Susana, Os crimes Fiscais, op. cit., p. 355.

¹⁵⁹ Cfr., Idem, Os Crimes Fiscais, op. cit., p. 358 ; ainda, FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, I, p. 852.

¹⁶⁰ CORREIA, Eduardo, Actas da Comissão Revisora do Código Penal, 1965, I, p. 204.

¹⁶¹ CAVALEIRO DE FERREIRA, Manuel, Lições de Direito Penal - Parte Geral, I, Almedina, 2010, p. 461.

¹⁶² Vide, Mir Puig, Derecho Penal..., op. cit., p. 554.

§ 91 Note-se, por outra parte, que o requisito da qualidade especial não exige uma efetiva punição do *intraneus* na situação concreta, visto ser possível dar-se o caso de relativamente ao mesmo verificar-se, v.g., uma causa de exclusão da culpa, circunstância incomunicável aos demais participantes (artigo 29.º do CP), nomeadamente a qualquer *extraneus* interveniente no facto. Viável é, destarte, a punição de um *extraneus* em certo delito em que o *intraneus* não é condenado¹⁶³. Convém ter presente e não esquecer que as qualidades ou relações especiais são elementos do tipo de crime e não contendem com a culpa ou as condições de punibilidade verificáveis em relação a cada participante.

§ 92 A parte final do n.º 1 do artigo 28.º não é aplicável à fraude fiscal. O seu âmbito de aplicação diz respeito aos crimes de mão própria e àqueles tipos de crime cuja conduta do *extraneus* constitui em si mesma um delito autónomo.

§ 93 Denomina-se como crime de mão própria o tipo de ilícito cuja execução exige a ação corporal imediata do autor, a sua participação física. É o caso, por exemplo, do crime de falso testemunho (artigo 360.º do Código Penal). Está excluída assim a execução por intermédio de outrem. Poderia pensar-se que dada tal exigência não seriam configuráveis situações de participação plúrima na realização do ilícito. Mas não é assim. O artigo 28.º, n.º 1, *in fine*, aplica-se desde logo às constelações de eventos que configuram crimes de mão própria, em que pese embora a exigência típica, são configuráveis situações de participação criminosa, por via de ações que preparam, colaboram ou auxiliam por qualquer meio aquela execução corporal do autor. Isto é, o autor do crime é o responsável pela conduta física prevista no tipo, como não podia deixar de ser, mas é coadjuvado ou auxiliado pela intervenção de outrem.

§ 94 Simplesmente, não sendo o crime de fraude fiscal qualificado como um crime de mão própria, visto a autoria não supor aqui necessariamente uma ação corporal imediata do autor, logo neste domínio deve negar-se a aplicação da parte

¹⁶³ O que fica dito oferece solução segura e adequada às preocupações sobre eventuais lacunas de punibilidade manifestadas pelos digníssimos desembargadores MIGUEZ GARCIA E CASTELA RIO, in Código Penal, Parte Geral e Especial, com Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág. 209.

final do número 1 do artigo 28.º do Código Penal ao delito previsto e punido pelo artigo 103.º do RGIT. Como veremos *infra* com mais vagar, tanto a autoria mediata como a instigação são formas de comparticipação idóneas à realização da fraude, pelo que o autor do crime de fraude fiscal pode atuar por intermédio de outrem, sem necessidade da sua presença ou atuação física perante o bem jurídico objeto de tutela.

§ 95 Além dos crimes de mão própria, a ressalva prevista na parte final do n.º 1 abrange igualmente aos casos em que a comparticipação do *extraneus* configura em si mesma um delito autónomo. É o significado da expressão legal: “... *ser outra a intenção da norma incriminadora*”. Também neste domínio a fraude fiscal não é enquadrável. Casos há, efetivamente, em que o *extraneus* pode executar plenamente o tipo previsto no artigo 103.º e ainda assim ser punido por outra previsão típica. Mas tal ocorre, não por força do artigo 28.º do CP, mas devido ao facto de a conduta do *extraneus* não ser acompanhada por qualquer forma de participação do *intraneus* na realização do facto. Dada a classificação do crime de fraude fiscal como crime específico, a execução típica singular do *extraneus*, sem qualquer intervenção do *intraneus* na ação, não despoletará a previsão do artigo 103.º do RGIT. Tratar-se-á possivelmente de burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256.º do Código Penal), mas não de fraude fiscal, uma vez que este tipo de crime, consubstanciando um efetivo delito específico, pressupõe a intervenção do *intraneus* na execução do evento ilícito, ainda que sob a forma de cumplicidade. Qualquer que seja a sua responsabilidade ou forma participativa, somente a intervenção do *intraneus* poderá defraudar os deveres próprios da relação tributária que a norma incriminadora visa assegurar.

§ 96 Se a participação do *intraneus* é necessária, é, reflexamente, suficiente. Se o sujeito passivo do imposto – *intraneus* – participa na execução típica, ainda que por efeito de mero auxílio à prática do crime, temos para nós ser condição suficiente à extensão da punibilidade da fraude fiscal ao *extraneus*, em virtude da aplicação do artigo 28.º do Código Penal. Não há razão legal ou de política criminal que o impeça. Conhecendo o *extraneus* a relação tributária do sujeito passivo com a

entidade fiscal, e ainda assim atuando em concertação com ele, ou através dele, para a infração do dever extra-penal presta a sua colaboração própria, elo que em si mesmo motiva a punição conjunta.

§ 97 Em última análise, e mantendo-nos fiéis à nomenclatura típica, nada havendo na descrição típica do crime de fraude fiscal, ou nos modos supostos de realização da conduta, que possa fazer presumir “ser outra a intenção da norma”, conclui-se, uma vez mais e definitivamente, que a parte final do n.º 1 do artigo 28.º do Código Penal não é aplicável ao crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 103.º do RGIT.

§ 98 Nos termos do n.º 2 do artigo 28.º do Código Penal, “*sempre que, por efeito da regra prevista no número anterior, resultar para algum dos participantes a aplicação de pena mais grave, pode esta, consideradas as circunstâncias do caso, ser substituída por aquela que teria lugar se tal regra não intervisse*”.

A expressão “*consideradas as circunstâncias do caso*” remete para um amplo grau de liberdade interpretativa do julgador, não fornecendo a lei o leque de elementos a ponderar pela casuística. Não obstante, no sentido de confinar a nossa análise à fraude fiscal, verificamos que o preceito ora em análise supõe a aplicação da pena prevista para o crime comum quando a agravação consagrada no crime específico revela-se excessiva aos olhos do juiz. Esta norma é pois aplicável aos crimes específicos impróprios ou impuros, onde a qualidade ou relação do agente é fundamento de agravação da pena, face à correspondente moldura penal prevista para o tipo comum. Já tivemos ocasião de compreender a fraude fiscal como crime específico próprio, onde a qualidade e relação do agente é fundamento da incriminação, de modo que inexistente norma punitiva comum subjacente.

Assim, conclui-se que o n.º 2 do artigo 28.º do Código Penal não é aplicável à fraude fiscal.

§ 99 Visto pelo prisma dos crimes específicos puros, em confronto com os crimes específicos impuros, surgem dúvidas legítimas sobre o acerto da solução

legislativa. Não deciframos motivo algum para beneficiar os participantes *extraneus* nos crimes específicos impróprios comparativamente aos *extraneus* em crimes específicos próprios. Enquanto aqueles podem ter a pena substituída por uma mais favorável, como se tivessem participado num crime comum, estes não poderão fruir da solução consagrada neste preceito, pela mera circunstância de não se encontrar previsto qualquer crime comum que lhe corresponda. Ora, esta realidade diferenciada emana das opções de construção dogmático-positiva do legislador penal e não encontra suporte em qualquer razão de ordem factual, por merecimento da conduta do agente, ou de natureza valorativa, na ponderação de valores ou princípios que cumpra acautelar exclusivamente nos crimes específicos impuros e que se encontrariam ausentes nos crimes específicos próprios.

§ 100 Para os crimes específicos puros, pode afirmar-se que o julgador pode aplicar a atenuação especial prevista no artigo 72.º ou a atenuação na determinação da medida da pena, prevista no artigo 71.º, n.º 1, alínea a)¹⁶⁴. Com inteira razão, aliás. Nada impede a aplicação da atenuação especial aos crimes específicos puros. Não obstante, as soluções consagradas nos artigos 71.º e 72.º do Código Penal são normas de caráter aberto, no sentido de não limitarem a sua vigência a qualquer categoria de delitos, sendo aplicáveis à generalidade dos tipos de ilícito, tais como os crimes comuns ou específicos, próprios ou impróprios. Assim, a condenação de um *extraneus* em crime específico impróprio pode ser especialmente atenuada pelo artigo 72.º ou pode a pena ser objeto de substituição por aquela que resultaria do corresponde delito comum (28.º, n.º 2). Já no caso da condenação de um *extraneus* em crime específico próprio, o julgador está limitado à primeira possibilidade – a atenuação especial da pena. E esta discriminação, a nosso ver, mantém-se infundada.

§ 101 É caso para ponderar a razoabilidade da solução resultante do artigo 28.º, n.º 2, nomeadamente a necessidade de manter a diferenciação face aos crimes específicos próprios, tendo em conta o escopo e âmbito de vigência do artigo 72.º do Código Penal. Lembramos que o regime previsto no artigo 72.º não encerra o seu

¹⁶⁴ Neste sentido, FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, I, p. 854.

âmbito de aplicação às hipóteses previstas expressamente na norma; trata-se de uma norma aberta a todo e qualquer feixe de possibilidades de facto que possa revelar um menor grau de ilicitude ou culpa do agente, como causa fundamentadora do regime especial. Por seu turno, o artigo 28.º faz uso de uma expressão bastante genérica e abstrata (apanágio das chamadas válvulas de segurança) – “circunstâncias do caso” – para fundamentar a substituição da pena, evidenciando uma similar grau de generalidade face ao artigo 72.º. Com isto queremos demonstrar que, comparativamente, não se figura a existência de qualquer elemento factual concreto enquadrável no artigo 28.º n.º 2 que não se subsuma de igual modo ao artigo 72.º.

§ 102 É pensável e viável, inclusivamente, que o julgador possa proceder à cumulação do regime resultante do artigo 28.º, n.º 2, e do artigo 72.º. Isto porque o artigo 28.º não consiste numa atenuação especial, tal como está hoje definido, e portanto não é abarcado pelo âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 72.º, que exclui uma dupla atenuação especial pelos mesmos factos.

§ 103 Importa clarificar que não somos, em bom rigor, contra a possibilidade conferida por lei do juiz aplicar uma pena menos gravosa para o *extraneus* nos crimes específicos; estamos portanto de acordo com a razão de ser do normativo inscrito no n.º 2 do artigo 28.º. Somos porém desfavoráveis à estatuição da norma, esta sim responsável pelo afunilar do regime em causa às hipóteses de comparticipação em crimes específicos impróprios. Ora, de modo a evitar esta diferenciação, e incluir no mesmo âmbito normativo quer os crimes específicos impróprios, quer os próprios, e ainda de modo a evitar uma possível dupla consideração dos factos concretos como fundamentadores da cumulação do regime do artigo 28.º, n.º 2, com o artigo 72.º, é nossa convicção que é desejável uma alteração da estatuição da norma. Com efeito, nos casos de comparticipação do *extraneus* em crimes específicos deve a lei conferir ao julgador, por disposição expressa do n.º 2 do artigo 28.º, a possibilidade de atenuação especial da pena prevista no artigo 73.º do Código Penal. Este regime, ainda que se possa extrair, já com a lei em vigor, dos casos previstos no artigo 72.º, não se deve considerar ainda

assim redundante, pois a consagração expressa da possibilidade de aplicação do artigo 73.º a esta constelação específica de casos apresenta-se como um regime legal próprio, ainda que a sua consequência jurídica vá desaguar numa solução familiar, o que de si não é uma desvantagem, posto que com o instrumento desejável da segurança jurídica, alcança-se deste modo uma paridade de soluções legais, no respeito pelo princípio e imperativo constitucional da igualdade (artigo 13.º CRP).

CAPÍTULO V

DOMÍNIO DO FACTO E FRAUDE FISCAL

I. Autoria Imediata na Fraude Fiscal – O Domínio da Ação

1. Titular do Dever, Sujeito Passivo e Representantes

§ 1 Autor imediato do crime é aquele que, por si mesmo ou com a intervenção de outros, realiza o tipo global mediante a sua ação corporal. Por força da utilização do seu corpo, o autor imediato preenche por completo os elementos do tipo de crime. Na autoria imediata, a atuação do agente corresponde em pleno à conduta tipicamente prevista no tipo objetivo de crime. Trata-se, assim, da forma mais direta e evidente de autoria enquanto domínio do facto, pois ninguém domina melhor o evento típico que aquele que o pratica por si mesmo, com a sua própria ação. Decorre, deste modo, o consagrar da expressão de Claus ROXIN na literatura jurídica, vista a autoria imediata enquanto “domínio da ação”¹⁶⁵.

§ 2 No artigo 26.º do Código Penal, a autoria imediata é contemplada *ab initio*, com a expressão “por si mesmo”. A locução “por intermédio de outrem refere-se à autoria mediata”, enquanto a expressão conjuntamente respeita à co-autoria. Com efeito, só é autor imediato do crime quem preenche os elementos do tipo de crime por completo. O agente que não realiza por si todos os elementos do tipo de crime, mas apenas alguns, não é autor imediato, decifrando-se, em casos

¹⁶⁵ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II p. 80, com indicações bibliográficas.

tais, a possibilidade de punição por co-autoria, analisadas que sejam a concertação e execução das condutas dos participantes¹⁶⁶.

Qualquer atuação concertada com o agente que domina a ação, o autor imediato, apenas e só poderá respeitar a condutas que não constituam atos de execução – nomeadamente a cumplicidade. Se dois agentes realizam o tipo global, isto é, se ambos preenchem todos os elementos do tipo, há co-autoria e não autoria imediata, posto que se tenha provado a concertação entre eles. Esta ausente, teríamos dois crimes autónomos, ainda que simultâneos, sendo ambos autores imediatos do seu respetivo delito.

§ 3 Tivemos ocasião de estudar que à autoria de um crime específico não é suficiente o domínio do facto, mas de igual modo necessária é a verificação no agente daquela qualidade ou relação especial que fundamenta ou agrava a incriminação. O autor imediato da fraude fiscal não foge a esta regra, dada a natureza do delito tributário que nos ocupa, enquanto crime específico puro, sendo imprescindível à autoria a respetiva titularidade do dever de transparência e verdade declarativa resultante da relação tributária subjacente e a titularidade desse dever dá-se, em primeira linha, no sujeito passivo do imposto. Só o sujeito passivo que domina o facto pode ser autor, do mesmo modo que só aquele que domina a ação será autor imediato da fraude.

§ 4 Autor imediato do crime de fraude fiscal é assim o sujeito passivo do imposto que por si mesmo, ou com a intervenção de outros, realiza o tipo global mediante a sua ação corporal.

Assume a qualidade de sujeito passivo a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável (artigo 18.º, n.º 3, da LGT). A substituição tributária está regulada no artigo 20.º da LGT e verifica-se quando, por imposição da lei, e através do mecanismo da retenção na fonte, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte. Também o substituto é portanto sujeito passivo. Da

¹⁶⁶ Assim, igualmente, ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, pág. 83 § 44.

responsabilidade tributária tratam os artigos 22.º a 28.º da LGT, sendo o responsável pelo pagamento do imposto igualmente sujeito passivo e assim, portanto, suscetível de ser autor imediato do crime de fraude fiscal.

§ 5 O sujeito passivo do imposto é o titular originário do dever de lealdade, verdade e transparência declarativa. Mas a lei estende esse dever ainda a outras pessoas, nomeadamente representantes, que ainda que não sejam em concreto sujeitos passivos do imposto, nos termos do artigo 18.º da LGT, ficam porém adstritos à lealdade, verdade e transparência declarativa para com a Administração Fiscal. Nessa base, dispõe o artigo 6.º do RGIT:

1 - Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:

a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado;

b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado.

2 - O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes.

§ 6 O Acórdão 128/2010, de 8 de Junho, (Proc. nº 441/09), do Tribunal Constitucional (TC) já se pronunciou pela constitucionalidade da norma do artigo 6.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na medida em que inclui no seu âmbito incriminatório a figura do administrador de facto de uma sociedade.

Pode ler-se no referido Acórdão:

“11.1 - Neste campo específico da fiscalização judicial da não violação do princípio da tipicidade, o Tribunal Constitucional deve restringir a sua actividade à averiguação da conformidade da interpretação normativa em causa com o alcance semântico do tipo.

A intentio legislatoris apenas releva se e na medida em que alcança correspondência na "letra" da lei. O mesmo se diga relativamente ao elemento sistemático e a considerações de índole teleológica. A certeza e previsibilidade do

tipo incriminatório apenas se até ao conteúdo que é possível extrair directamente do mesmo. A exigência de cognoscibilidade prévia das condutas incriminadas não pode abranger um esforço exegético tal que integre considerações relativas a outros elementos de interpretação jurídica, nomeadamente sistemáticos e históricos, que não os que se relacionem com o conteúdo semântico do ilícito. Não significa isto que tais elementos não são relevantes na interpretação de preceitos criminais. São-no, não só a propósito de formulações de iure condendo mas também enquanto auxiliares da tarefa prévia de averiguação do sentido normativo dos mesmos. Mas, em sede do princípio constitucional da tipicidade criminal, não podem ser apresentados como argumentos decisivos da asserção final que conclua pela violação, ou não, daquele princípio fundamental.

11.2 - Assim, o que interessa apurar é se a expressão Quem agir voluntariamente como titular de um órgão engloba, ou não, os casos dos administradores de facto.

De modo a consagrar a punibilidade de tais administradores, a única obrigação que impende sobre o legislador é a de formular um preceito-tipo que contenha na sua previsão a actividade característica da administração de facto, não se encontrando o mesmo vinculado às construções dogmáticas de outros ramos do direito.

11.3 - Semanticamente, a expressão Quem agir voluntariamente como titular de um órgão apenas impõe a actuação (voluntária) em determinadas vestes (i.e. como titular de um órgão). Não exige nem a detenção de título suficiente nem a validade de tal título. Como realça Germano Marques da Silva, "agir voluntariamente como órgão não é o mesmo que ser titular do órgão, mas exercer um poder correspondente ao do órgão e por essa via lesar o bem jurídico." (cf. op. cit., p. 319, sublinhado adicionado).

Deste modo, a conduta típica apresenta-se apta a integrar, no seu elemento semântico, não só a conduta de quem age nas vestes de titular de um órgão como quem se apresenta nessa aparência, independentemente da inexistência de qualquer ligação funcional formal efectiva ou de eventuais vícios que rodeiam a mesma. O que o tipo exige, de modo a permitir uma imputação integrada nas fronteiras do princípio da tipicidade, é a actuação voluntária como ou enquanto titular do órgão.

Esta previsão abrange assim os casos em que, como sucede nos autos, pelo exercício de facto das funções de administração societária é lesado o bem jurídico tutelado. O preenchimento do tipo prescinde, deste modo, de uma qualquer formalização, ainda que incompleta ou irregular, da relação de administração ou gerência societária.

12 - A averiguação da (in)constitucionalidade de interpretações normativas em face do princípio da legalidade criminal na vertente de tipicidade deve focar-se na determinação do alcance semântico do tipo criminal, verificando se a interpretação em causa ultrapassa, ou não, tais fronteiras. O que não se verifica no caso em apreço.

Não se encontrando ultrapassada a "barreira semântica", a interpretação normativa em causa cabe no leque de sentidos que é possível assacar ao preceito. Deste modo, resta concluir pela não verificação da violação princípio da legalidade criminal consagrado no artigo 29.º, n.º 1, da Constituição”.

§ 7 É assim que o contabilista ou o revisor oficial de contas, ou ainda o advogado, ou mesmo o consultor fiscal, podem ser punidos pelo crime de fraude fiscal em autoria imediata, ponto é que atuem em representação do sujeito passivo, nos termos do artigo 6.º do RGIT, uma norma de extensão de punibilidade.

§ 8 Inversamente, quem não seja sujeito passivo ou não se figure como representante para efeitos do artigo 6.º do RGIT, não pode ter-se como autor imediato singular do delito de fraude, ainda que preencha elementos do tipo de crime, tal como previsto e punido pelo artigo 103.º do RGIT, e ainda que sem qualquer auxílio ou conhecimento do sujeito passivo do imposto. Precisamente por tratar-se de um *extraneus* à relação jurídica tributária subjacente, ao atuar nos moldes descritos não é punido por fraude fiscal, atenta a caracterização deste crime como delito específico. Poderá ser sim punido por burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256.º do Código Penal).

§ 9 Questão mais complexa está em saber se é possível a punição por fraude daqueles que participem com representantes ou titulares de órgãos do sujeito passivo, isto é, uma participação com agentes que não são sujeitos passivos do imposto e cuja punição por fraude resulte de uma extensão de punibilidade. A resposta deve ser negativa. Com efeito, a punição nestas circunstâncias constitui apenas e só uma decorrência expressa de uma norma específica que estende a punição a estes agentes, atentas as relações de confiança e tutela da aparência. Estes agentes não são detentores da qualidade especial de sujeito passivo, não são *intraneus*, pelo que qualquer participação com os mesmos não pode ser punida como fraude fiscal, visto que, em bom rigor, tais participantes são alheios à relação jurídico-tributária estabelecida, assim como apresentam-se como terceiros face ao vínculo existente entre o sujeito passivo e os seus representantes ou os titulares dos seus órgãos. A participação na fraude por *extraneus* apenas pode ocorrer quando o sujeito passivo, o *intraneus*, de alguma forma intervém no delito. Poderá ser punido, quando o for, por burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256.º do Código Penal).

§ 10 Convém chamar à colação o regime previsto no n.º 2 do artigo 6.º do RGIT. Este preceito dispõe que a responsabilidade penal persiste “*ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes*”. De facto, dificilmente se compreenderia que o dever penal estivesse dependente da regularidade jurídico-comercial de deliberações societárias ou da validade ou eficácia de negócios inter partes. Por outro lado, exige-se a observação de um “*acto jurídico, fonte dos respectivos poderes*”. Ficam assim excluídas da órbita de aplicação do preceito aquelas constelações de factos onde o agente se faz passar por titular do direito, apresentando-se, falsamente, na veste de representante do sujeito passivo, gerente ou administrador. Nestes casos, não havendo qualquer conexão relevante ou relação jurídica entre a atuação do executante e o sujeito passivo do imposto a punição por fraude fiscal não opera, atenta a caracterização deste crime como delito específico, inexistindo norma que estenda a punibilidade a estes casos.

§ 11 Neste exato sentido pronunciou-se já o Tribunal Constitucional, no Acórdão citado (Acórdão 128/2010, de 8 de Junho), segundo o qual “*Destas palavras da lei resulta que a referência à actuação do agente como titular significa que o tipo legal de crime só é preenchido quando o agente pratica a conduta proibida enquanto titular (de direito) de um órgão de uma sociedade. Não quando o agente se faz passar por titular, isto é, quando pratica a conduta proibida como se fosse titular. É este, aliás, o sentido do n.º 2 do artigo 6.º, nos termos do qual é sempre necessário um acto jurídico que seja fonte dos poderes do agente. Ainda que se trate de acto jurídico ineficaz...*”.

§ 12 Destarte, tal como havíamos preconizado *supra*, o agente poderá ser punido por burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou pelo crime de falsificação (artigo 256.º do Código Penal).

2. Gestor de Bens ou Direitos e Representate Fiscal

§ 13 Vejamos agora a solução no caso de tratar-se do gestor de bens ou direitos do não residente. Nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da LGT: *Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos do não residente relativos ao exercício do seu cargo.* Assim, a referida responsabilidade, em primeira linha, pelo pagamento do imposto qualifica-os como sujeitos passivos da respetiva relação tributária (artigo 18.º, n.º 3, da LGT), pelo que podem ser autores imediatos do crime de fraude.

§ 14 O representante fiscal do não residente presume-se, salvo prova em contrário, gestor dos seus bens e direitos (27.º, n.º 3, da LGT). Trata-se assim de uma presunção *juris tantum*. Presume-se, portanto, responsável pelo pagamento do imposto. Salvo prova em contrário, o representante fiscal, enquanto presumível responsável pelo pagamento do imposto, é sujeito passivo (artigo 18.º, n.º 3, da LGT), pelo que pode ser autor imediato do delito de fraude fiscal, sem que a

qualificação da sua conduta como autoria fique dependente de qualquer participação alheia.

§ 15 Difere um pouco a solução em relação ao imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que o representante fiscal é devedor do imposto, nos termos do artigo 30.º, n.º 1 e n.º 3 do CIVA, não havendo pois que considerar qualquer presunção relativa. Enquanto adstrito ao pagamento do tributo que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado (art. 30.º, n.º 3, do CIVA), é responsável pelo pagamento do imposto e nessa medida detém a qualidade de sujeito passivo em relação às referidas operações (art. 18.º, n.º 3, da LGT). No IVA, portanto, não só o gestor de bens e direitos é sujeito passivo, como também o representante fiscal, não por via da presunção estabelecida na Lei Geral Tributária, mas por aplicação direta do artigo 30.º do CIVA, não sendo portanto importante que o representante, para efeitos deste imposto, assuma também a função de gestor de bens e direitos. Na qualidade de sujeito passivo, o representante de IVA, tal como o gestor de bens e direitos, é só por si idóneo à autoria imediata na fraude fiscal, sem necessidade da participação do representado, da aplicação do artigo 6.º ou ainda do funcionamento da presunção do artigo 27.º, n.º 3 da LGT.

3. Administrador ou Gerente

§ 16 Tivemos já ocasião de adiantar que a autoria na fraude fiscal, enquanto crime específico, exige a qualidade de sujeito passivo do imposto. Mas esta qualidade pode não resultar de forma tão evidente ou imediata, como no caso dos responsáveis subsidiários, nomeadamente, dos gerentes e administradores.

§ 17 Dispõe o artigo 24.º, n.º 1, da LGT:

Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando,

em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

§ 18 Cumpre distinguir dois momentos relevantes, correspondentes às duas alíneas do preceito, no sentido de apurar a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores:

A. O facto constitutivo da dívida verifica-se no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste (alínea a): Aqui, a responsabilidade subsidiária verifica-se quando o administrador ou gerente tenha atuado com culpa para a insuficiência do património da sociedade, nos mesmos termos em que respondem civilmente perante credores sociais, à luz do disposto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais. Em ordem ao apuramento da culpa do responsável subsidiário, assumem destacado papel a (in)observância, em concreto, dos deveres de cuidado e de lealdade plasmados no artigo 64.º do CSC.¹⁶⁷

B. Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo: Em relação a estas dívidas, o titular do órgão social presume-se responsável, sendo-lhe possível ilidir a presunção, provando que não lhe foi imputável a falta de pagamento.

¹⁶⁷ Não podemos acompanhar o entendimento sufragado no Acórdão do STA, de 3 de Julho de 2003: “*Na responsabilidade subsidiária dos gerentes prevista no art. 13.º do CPT(20), é de reportar o padrão da culpa em abstracto ao modelo do bom pai de família, tal como se consigna no art. 487º/2 do CCivil*”. Sendo inequívoco que o dever de cuidado e o dever de lealdade previstos no art. 64.º do CSC constituem a pedra de toque da responsabilidade dos administradores perante credores sociais, consagrada no art. 78.º do CSC, e considerando que na vigência do Decreto-Lei 68/87 de 9 de Fevereiro para esse normativo se remetia, deverão esses deveres, de igual sorte, constituir o critério decisivo para a averiguação da culpa dos membros dos órgãos sociais, tal como disposto no art. 24.º da LGT. A qualidade de administrador, gerente ou membro dos órgãos de fiscalização comporta uma ideia de especialização e profissionalidade que não pode ser olvidada no plano jurídico-tributário.

Não obstante o supra citado Ac. iniciar a apreciação culposa pelo pêndulo do bom pai de família, acaba por mitigar a sua posição, definindo que “no desenvolvimento e aplicação do critério normativo desse padrão de culpa à situação concreta haverá que particularizar o modelo de homem-tipo, moldando-o pela veste de um gerente competente e criterioso.”

§ 19 O regime acabado de expor revela que a responsabilidade pelo pagamento do imposto, que cabe em primeira linha ao ente coletivo, somente transita subsidiariamente para os gerentes e administradores em circunstâncias factuais delimitadas em concreto. Ora, sabendo nós que a qualidade de sujeito passivo da relação tributária encontra reflexo na responsabilidade pelo pagamento do tributo (18.º, n.º 3 da LGT), e que autor do crime de fraude fiscal é tão só o sujeito passivo, cabe questionar se os gerentes e administradores podem ser autores do crime de fraude fiscal e em que termos.

§ 20 Antes de mais, importa analisar o artigo 12.º do Código Penal:

“É punível quem age voluntariamente como titular de um órgão de uma pessoa colectiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntária de outrem, mesmo quando o respetivo tipo de crime exigir: a) Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado; ou b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado.

§ 21 E em termos análogos, mas não inteiramente coincidentes, rege em matéria tributária o já referido artigo 6.º do RGIT:

“Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto (...) será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija: a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado; b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado”.

§ 22 Este regime estende-se aos administradores de facto, por força do n.º 2 de ambos os preceitos e tal como tivemos ocasião de adiantar supra. Já nos pronunciamos, é certo, sobre o artigo 6.º do RGIT, mas fizêmo-lo em contexto diverso, no âmbito de considerações tecidas a propósito de representantes do sujeito passivo. Cumpre neste domínio analisar a questão do ponto de vista específico dos gerentes e administradores de sociedades.

§ 23 Na verdade, estes normativos assumem uma importância central para efeitos de atribuição da autoria ao gerente ou administrador no crime específico de fraude fiscal. Convém pois compreender com clareza o sentido do texto legal.

§ 24 É certo que os preceitos referem que os titulares dos órgãos são punidos; simplesmente, não especifica a que título, se por autoria ou cumplicidade. Por via da punição do ente coletivo pelo crime específico de fraude, sempre os titulares dos órgãos poderiam ser punidos como autores, por aplicação do artigo 28.º do Código Penal. E ainda que não operasse a extensão de punibilidade do artigo 28.º, porque, por hipótese, inexistisse atuação em nome e por conta da pessoa coletiva, a conduta do gerente ou administrador seria sempre suscetível de integrar o delito de burla tributária (artigo 87.º do RGIT), burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou de falsificação (artigo 256.º do Código Penal). Em qualquer caso, haveria punição.

§ 25 De todo o modo, a correta apreensão do sentido e alcance do preceito em análise leva-nos à qualificação do artigo 6.º do RGIT como uma cláusula que estende aos gerentes ou administradores do ente coletivo todas as implicações jurídico-criminais do sujeito passivo, inclusivé a possibilidade de punição por autoria nos delitos específicos. É a isto que se refere o legislador quando consagra a punição dos titulares dos órgãos sociais “...*mesmo quando o tipo legal de crime exija determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado*”.

§ 26 Não fosse o artigo 6.º do RGIT, norma equivalente ao artigo 12.º do CP, o gerente ou administrador de uma sociedade, ainda que preenchesse o tipo global de fraude fiscal, só poderia ser autor do crime enquanto sujeito passivo, qualidade que o titular do órgão social apenas detém no caso de se verificarem, em concreto, as condições e termos precisos do artigo 24.º, n.º 1, da LGT. A titularidade da gerência ou administração, ou o seu exercício de facto, não seria então suficiente, sendo exigível a qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento do tributo nas condições previstas no artigo 24.º, n.º 1, da LGT, pois só assim, seria possível

qualificá-lo como sujeito passivo do imposto (artigo 18.º, n.º 3, da LGT). Dito de outro modo, a efetiva posição de responsável subsidiário perante o pagamento do tributo, enquanto condição necessária à sua qualificação como sujeito passivo, seria igualmente pressuposto exigível à punição por autoria no crime de fraude fiscal quando o agente não atuasse em nome e no interesse do ente coletivo. Não detendo esta qualidade especial, exigida pelo crime específico de fraude previsto no artigo 103.º do RGIT, não poderia o titular do órgão da sociedade ser punido por fraude fiscal, senão por força da extensão de punibilidade do artigo 28.º do CP, o que sempre exigiria o ilícito da pessoa coletiva, e levar-nos-ia a considerações sobre a aplicação do artigo 28.º a pessoas jurídicas¹⁶⁸.

§ 27 Deve ter-se igualmente em atenção que a fraude nem sempre envolve a existência de uma dívida tributária. Nas condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária pode de facto decifrar-se a existência de uma dívida fiscal – precisamente a prestação tributária que se pretende dissimular – devidamente localizada no tempo, sendo pois possível, nesses casos, dirimir quer o facto constitutivo da dívida quer o seu prazo de pagamento, para efeitos de aplicação do artigo 24.º. Mas quando a conduta respeita à obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, não há, em bom rigor, um prazo legal de pagamento da dívida ou entrega de valores a correr para o sujeito passivo. Como conciliaríamos, então, o artigo 24.º da LGT e o artigo 103.º do RGIT nestes casos?

§ 28 Todo este intrincado e complexo regime é desde logo ultrapassado por via da aplicação do artigo 6.º do RGIT. Somente a extensão de punibilidade do preceito em causa oferece solução adequada a esta problemática, legitimando o tratamento dos titulares dos órgãos sociais, de direito ou de facto, como autênticos sujeitos passivos, para efeitos de realização de delitos tributários, independentemente de sobre eles recair ou não a responsabilidade subsidiária de pagamento

¹⁶⁸ Todavia, e ainda assim, sempre ficaria aberta a possibilidade de punição por burla tributária (artigo 87.º do RGIT), ou mesmo por burla comum (artigo 217.º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256.º do Código Penal).

do tributo no caso concreto. O que verdadeiramente importa, em termos político-criminais, é a conexão da conduta de cada um dos executantes face à lesão produzida ao bem jurídico, ou o risco não permitido criado pelos agentes. Considerações atinentes à responsabilidade subsidiária por dívidas dificilmente se coadunam com o propósito de salvaguarda de bens jurídicos essenciais à coletividade, desiderato que constitui a função cimeira do direito penal contemporâneo.

§ 29 Se, por hipótese, o administrador, sem a ajuda de outrem, cria faturas falsas, não correspondentes a qualquer serviço prestado ou bem transacionado pela empresa, e deste modo deduz um valor de IVA igual ou superior a 15.000€, pratica o crime de fraude fiscal sob a forma de autoria imediata (artigos 103.º e 6.º do RGIT e artigo 26.º, 1ª alternativa, do CP).

§ 30 Cumpre notar que a matéria que respeita à punição de uma pessoa coletiva difere e apresenta autonomia face à questão da realização do delito no âmbito empresarial por pessoas físicas, como sucede nomeadamente na prática do crime no âmbito de um órgão colegial, ou ainda nos casos de perpetração do delito por influência decisiva de superiores hierárquicos, tratados estes normalmente na esfera da instigação ou autoria mediata. Em todo e qualquer caso, e independentemente de uma eventual punição da pessoa coletiva, a responsabilidade penal em estudo nestes casos é a responsabilidade da pessoa física, ainda que no contexto espacio-temporal da atividade da empresa.

II. Co-Autoria na Fraude Fiscal – O Domínio Funcional do Facto

1. Co-Autoria em Geral

§ 31 Na sua estrutura e essência, a co-autoria difere desde logo da autoria imediata que acabamos de analisar, por este primacial elemento: na co-autoria, os participantes executam a conduta típica por meio de uma divisão de tarefas.

Assim, a função de cada co-autor na execução do evento típico é de tal ordem que por sua mera vontade a realização do ilícito corre o risco de fracassar. Tal é o papel essencial que assume cada co-autor, entre eles repartindo-se o co-domínio do processo delitivo, o designado domínio coletivo do facto¹⁶⁹. Cada co-autor detém por sua vez o chamado domínio funcional do facto¹⁷⁰, correspondente à divisão de tarefas própria do *iter criminis* em condomínio.

§ 32 Ao fenómeno da co-autoria reporta-se o Código Penal Português na 3ª locução inscrita no artigo 26.º: “*tomar parte directa na sua execução, por acordo ou juntamente com outro ou outros*”.

§ 33 Qualquer dos co-autores responde pela totalidade da realização típica, ainda que o seu papel no processo de execução do delito não consubstancie a prática de nenhum ato típico. Mas para que seja possível defender a execução conjunta da co-autoria três são os elementos que devem estar presentes¹⁷¹:

- decisão conjunta;
- execução conjunta, entre o início da tentativa e a consumação do crime;
- contribuição essencial.

α) Decisão Conjunta

§ 34 A decisão conjunta não se cinge ao plano ideal ou metafísico; deve observa-se por ações exteriores expressas ou no mínimo concludentes¹⁷². E se bem que o acordo de vontades se verifique por regra antes do início da execução típica, nada impede que os propósitos se firmem durante a realização do delito e até à consumação do facto¹⁷³. Trata-se da chamada co-autoria sucessiva. De todo o modo, a responsabilidade penal do novo co-autor restringe-se ao facto cometido após a sua adesão ao acordo¹⁷⁴, não sendo pois admissível o dolo subsequente.

¹⁶⁹ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, I, p. 791.

¹⁷⁰ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 146.

¹⁷¹ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 147 e sgs.

¹⁷² Assim, FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal I, p. 792.

¹⁷³ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 160 e 161.

¹⁷⁴ Ibidem.

§ 35 Se qualquer dos co-autores atuar para além do plano traçado, deste excesso face à decisão conjunta só poderão ser responsabilizados os demais co-autores na medida em que seja possível imputar-lhes tal atuação a título de dolo eventual, sem prejuízo da responsabilidade por negligência nos termos gerais¹⁷⁵.

β) Execução Conjunta

§ 36 Na co-autoria evidencia-se uma repartição de tarefas, de tal modo que cada co-autor oferece o seu contributo para o ilícito sem que seja necessário que todos executem ações típicas. A realização típica do delito resulta antes do esforço comum e conexo de todos os co-autores. Ainda que perfeitamente díspares da locução normativa típica, as condutas dos co-autores merecem relevância jurídico-criminal porque se inserem no plano delitivo comum, o qual ele vem ulteriormente a ser executado sob a égide da divisão de tarefas, de molde a alcançar a consumação do crime almejado.

§ 37 Assim, não é suficiente para fundamentar a qualificação de co-autor uma contribuição votada em exclusivo à fase preparatória do delito. Segundo é nossa convicção, a execução em co-autoria exige a momentaneidade face à realização típica, isto é, o contributo do participante inscreve-se na co-autoria somente quando se figure simultâneo ao *iter ciminis*, e se situe, portanto, entre o início da tentativa e a consumação do facto¹⁷⁶.

§ 38 Deste modo, aquele que planeia a execução típica, o vulgarmente chamado cabeça do crime, será qualificado como co-autor se a sua influência de direção se mantiver durante a fase de realização do facto, mesmo que exercida à distância. Se, inversamente, o planeador arquiteta e constroi todo o plano ilícito, por mais complexo que este seja, não será co-autor se da execução típica de todo se aparta. Constituirá a sua conduta instigação ou cumplicidade.¹⁷⁷

¹⁷⁵ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal I, p. 793.

¹⁷⁶ No sentido exposto, ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 154 e sgs.

¹⁷⁷ Assim, ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 156, e FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, I, p. 795.

γ) Contribuição Essencial

§ 39 Como já tivemos ocasião de explanar, a função de cada co-autor na execução do evento típico é de tal ordem que por sua mera vontade a realização do ilícito corre o risco de fracassar. Tal é o papel essencial que assume cada co-autor, entre eles repartindo-se o co-domínio do processo delitivo, o designado domínio coletivo do facto. Cada co-autor detém por sua vez o chamado domínio funcional do facto, correspondente à divisão de tarefas própria do *iter criminis* em co-domínio.

§ 40 Assim, e de acordo com o critério da figura central da teoria do domínio do facto, aquele que presta um contributo objetivo do qual dependa o se e o como da realização típica¹⁷⁸. Esta essencialidade do contributo do co-autor não é mais do que inscrevê-los na esfera da figura central do acontecer típico, utilizando uma terminologia cara à teoria do domínio do facto. O juízo sobre a importância, peso e relevo do contributo deve operar-se numa consideração *ex ante* e não *ex post*.

§ 41 A circunstância do tipo de crime ser imputado a todos os co-autores não significa, evidentemente, que todos sejam punidos em igual medida, variando a pena não só consoante a gradação da importância da sua intervenção no ilícito comum, mas também e sobretudo de acordo com a culpa concreta e individual de cada agente, atenta a intransmissibilidade da culpa como elemento do facto punível (artigo 29.º do CP).

2. União Conjugal; Declaração Conjunta

§ 42 A obrigação de declaração conjunta que ocorre na união conjugal é suscetível de trazer à reflexão argumentos específicos. Cabe desde logo questionar quem é o sujeito passivo no caso em concreto, de modo a determinar sob quem recaem os deveres específicos da relação tributária. Dispõe o artigo 18.º n.º 3 da LGT: *O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a*

¹⁷⁸ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., p. 277 e ss.

organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

§ 43 À partida, portanto, e como regra geral, é sujeito passivo aquele que se encontra adstrito ao cumprimento da prestação tributária. Não obstante, alguns dos principais impostos detêm um regime específico nesta matéria. No imposto sobre o rendimento singular, onde esta questão é mais frequente, dada a abrangência e importância do tributo em causa, o CIRS determina: “*existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção*” (artigo 13.º, n.º 2). Face à declaração conjunta de IRS é necessário assim averiguar a quem incumbe a direção do agregado familiar. Se na composição do agregado familiar encontram-se ambos os cônjuges, então ambos estão adstritos à sua direção - cfr. Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, 01/19/2011, processo 04385/10. Neste caso, são sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento singular ambos os cônjuges, solução que não difere, afinal, da que resulta do artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, visto que a obrigação de pagamento do tributo recai também sobre ambos, enquanto sujeitos passivos do imposto (artigo 13.º, n.º 2, 1ª parte)¹⁷⁹.

§ 44 Mas não é pelo facto de serem ambos sujeitos passivos e participarem ativamente no *iter criminis* que são automaticamente co-autores. Uma vez mais, necessário é verificar se ambos atuam conjuntamente, no sentido já apontado de plano conjunto, execução conjunta e contribuição essencial na fase executiva. Apurando-se ambos os cônjuges como sujeitos passivos, importa avançar com a determinação da forma de participação de cada qual no respetivo *iter criminis*. É que não basta afirmar, como defende TORRES GELLA¹⁸⁰, que autor será o titular da renda, critério este que é insuficiente para a determinação da forma participativa, visto ser de todo alheio ao modo de execução do delito.

¹⁷⁹ Em bom rigor, a redação do preceito não é muito feliz, quando determina, no âmbito da delimitação da incidência pessoal do IRS (Secção II, do capítulo I), que o imposto é devido “*pelo conjunto dos rendimentos*”. Ora, não são os rendimentos que devem imposto, mas sim as pessoas, singulares ou colectivas, é que são responsáveis pelo pagamento de tributos.

¹⁸⁰ TORRES GELLA, F. J., *Autoría y Otras formas de Participación en El Delito Fiscal*, CISS, 2009, p. 135.

Abstraindo-se da análise da conduta concreta de cada um dos participantes, tal critério poderia inclusivamente derivar numa autêntica responsabilidade penal objetiva. Importa ao invés analisar a conduta de cada cônjuge, tendo presente a qualidade de sujeito passivo que os dois possuem, e daí analisar os variados feixes de atuação que convergem na produção da lesão do bem jurídico, ou na sua colocação em perigo. Lembramos que tratamos sempre, aqui, de crime de ação.

§ 45 Se o cônjuge praticou qualquer ato típico, divisando-se uma autêntica cooperação simultânea entre ambos, temos co-autoria, visto que as demais circunstâncias estão verificadas (artigo 26.º, 3ª alternativa). E ainda que não tenha atuado tipicamente, o cônjuge que oferece um contributo essencial para a realização do facto, possibilitando o domínio conjunto do acontecimento, não é senão co-autor. Quando, por hipótese, oferece a senha de acesso ao espaço “*on line*”, que só ele detém, com o fim da realização da fraude e assiste à execução típica do seu parceiro, ou quando instrui o executante no cometimento do delito, a par e passo com ele, em todo e qualquer caso, entre os sujeitos passivos do imposto há cooperação necessária, há domínio conjunto, e nessa medida decifra-se a realização ilícita por co-autoria. Atuando deste modo o cônjuge, mais do que instigar o ilícito, participa ativamente no processo delitivo, intervém de modo essencial durante a execução do crime, sendo o seu papel absolutamente fundamental no plano traçado. Sem ele, o intento criminal quedaria gorado.

§ 46 Mais complexo é o caso de um dos sujeitos passivos, cônjuge A, possibilitar o contacto do executante, cônjuge B, também sujeito passivo, com a pessoa que o instrui no modo de execução da fraude, caso este que não preencherá à partida os requisitos da co-autoria. De facto, a nosso ver, ainda que se evidencie uma contribuição essencial para a realização do crime, esta não ocorrerá, em princípio, durante a fase executiva, visto que a mera introdução de uma pessoa não é um ato que, só por si, faça esperar a realização da conduta típica (artigo 22.º, n.º 2, do CP). Nesse caso, a punição do sujeito passivo A tão só poderia registar-se a título de cumplicidade (artigo 27.º do CP). Não obstante, este caso é deveras dependente das circunstâncias concretas a dirimir por via probatória. Provando-se

que aquele contacto ocorreu em tais circunstâncias factuais que seria de esperar que se seguissem a realização de atos típicos ou de condutas idóneas à realização do resultado típico, então a conduta é abrangida pela alínea c) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Penal, e nessa medida insere-se no processo de execução do delito, fundamentando assim a respetiva punição por co-autoria. Recorde-se que a referida alínea inscreve como ato de execução aquele que, segundo a experiência comum e salvo circunstâncias imprevisíveis, for de natureza a fazer esperar que se lhes sigam atos das espécies indicadas nas alíneas a) ou b).

§ 47 Suponha-se, desta feita, que o cônjuge “A” não detém o domínio do facto, não pratica ativamente qualquer ato típico, nem oferece um auxílio ativo essencial à realização do ilícito. Todavia, tem conhecimento da realização da fraude pelo seu cônjuge (“B”) e nada faz para a impedir, conforme acordo entre ambos.

Como sujeito passivo na relação tributária com a Administração Fiscal, o cônjuge tem o dever de atuar no sentido de impedir o cometimento da fraude. Dado o seu posicionamento específico na relação tributária, o *intransiens* é garante do cumprimento dos deveres de lealdade e verdade para com a Administração. Nessa medida, a omissão de qualquer comportamento tendente a evitar o delito consubstancia a causa suficiente à incriminação. Importa porém determinar se o mesmo deve ser punido como autor ou como cúmplice.

§ 48 Para tanto, cumpre apurar, antes de mais, se o cônjuge declarante pratica o crime por ação ou omissão.

§ 49 No caso da prática do delito por ação (isto é, negócio simulado ou alteração de factos ou valores), poderá desde logo defender-se que ao infringir o dever que sobre ele recai constitui-se como autor no delito de dever (artigo 26.º), mas, a nosso ver, o cônjuge é, no caso concreto, cúmplice no delito perpetrado pelo seu parceiro (artigo 27.º). De facto, a conduta exterior do cônjuge “A” difere de sobremaneira do executante, de tal modo que, com o devido respeito por posição diversa, não temos por adequada a punição de ambos como autores. A conduta positiva, exterior, do cônjuge executante, preenche por inteiro o tipo de crime – é

ele, e somente ele, que simula o negócio ou que altera os factos ou valores, constituindo pois o ilícito obra sua, é ele a figura central, que planeia a simulação e a executa materialmente, ou que congemina, inventa ou imagina alterações a factos ou valores e os declara. Por outra sorte, a participação no delito do *intraneus* omitente está longe de ser essencial, ou mesmo importante, configurando-se, inversamente, como verdadeiramente acessória, conexas ao facto do autor conforme o plano prévio traçado. Defendemos a aplicação da doutrina do domínio do facto nos delitos de infração de dever de ação e os seus postulados conduzem à punição por cumplicidade. Temos, assim, cumplicidade por omissão, mas sobre esta figura, muito controversa, trataremos aquando do estudo da cumplicidade. Será pois o cônjuge “A” punido como cúmplice, enquanto o executor do delito – cônjuge “B” – é punido como autor imediato. Além da atenuação da cumplicidade, pode ainda haver lugar a atenuação por omissão (artigo 10.º, n.º 3, do CP).

Se o cônjuge omitente agiu no sentido de evitar a fraude por ação, sem sucesso porém, fica desde logo afastada a única possibilidade de punição politico-criminalmente razoável – a cumplicidade, uma vez que não pode dirimir-se qualquer auxílio, sendo pelo contrário defensável que o cônjuge dificultou, visto ter tentado impedir, o cometimento do ilícito.

§ 50 Solução diversa propomos no caso de estarmos perante a comissão da fraude por omissão – ocultação de factos ou valores. Aqui, bem analisadas as condutas de ambos, inexistente qualquer diferença penalmente relevante entre o cônjuge que preenche a declaração e omite os factos ou valores e aquele que não preenche a declaração. Se ambos têm conhecimento da omissão de factos ou valores a apresentar à Administração Fiscal, e nenhum adota o comportamento adequado ao cumprimento do dever de lealdade e verdade declarativa, temos para nós que um e outro são autores, por omissão, do crime de fraude fiscal (artigo 26.º do Código Penal). Relevante, neste caso, para o direito penal, não é o que um ou outro fez, mas o que deixou de fazer, a conduta que qualquer deles deveria ter adotado no sentido de evitar a realização do ilícito, *maxime*, a declaração dos factos ou valores ocultados.

§ 51 Na hipótese de não se provar qualquer conhecimento do cônjuge, havendo o ilícito sido perpetrado “nas suas costas”, não lhe poderá ser assacada qualquer responsabilidade criminal, visto sequer poder ser assegurada a consciência da realização do ilícito, bem como qualquer conexão ou causalidade da sua conduta com a execução do crime. Não podemos esquecer que a fraude é um delito doloso. Qualquer solução que conduza à punição por mero efeito da qualidade de sujeito passivo, ou de cônjuge do autor, caminha rumo à responsabilidade penal objetiva, fundada numa responsabilidade penal por transmissão. Além de inconstitucional (artigo 30.º, n.º 3, da C.R.P.), situar-se-ia nos antípodas do direito penal hodierno. Para o cônjuge, neste enquadramento, o crime não é senão obra alheia.

3. Administradores ou Gerentes

§ 52 Cumpre-nos agora compreender a co-autoria no âmbito de um comum caso nos crimes de fraude fiscal: o envolvimento de gestores ou administradores.

Os argumentos *supra* invocados na ponderação dos problemas que surgem no âmbito da sociedade conjugal servem igualmente à reflexão sobre a atuação conjunta de gestores ou administradores, visto estarmos perante a comparticipação entre sujeitos passivos do imposto, tal como tivemos ocasião de delinear a propósito da autoria imediata, e portanto, enquanto titulares do dever a questão passa a centrar-se nas respetivas posições de domínio.

Também aqui e como sempre sucede em matéria de co-autoria, necessário é verificar se ambos atuam conjuntamente, no sentido já apontado de plano conjunto, execução conjunta na fase executiva e contribuição essencial.

4. Fornecedores

§ 53 Tenhamos agora presente o fornecedor de bens do sujeito passivo, que lhe fornece, por exemplo, papel, tinteiros ou material de escritório. Caso o fornecedor tenha conhecimento da prática de fraudes pelo seu cliente, com utilização dos materiais fornecidos, deve ser punido como co-autor? A resposta é

em princípio negativa. Não há desde logo plano conjunto. Assim, a ação do fornecedor não é de fazer esperar, de acordo com a experiência comum, que se sigam atos de execução, ainda que conheça a intenção fraudulenta do cliente. Tão só poderá delinear-se uma eventual cumplicidade, sob certos pressupostos, como a seu tempo daremos conta, aquando do estudo desta forma participativa.

§ 54 Merece no entanto uma reflexão mais detida, não só pela complexidade que encerra o tema, como sobretudo pelo destacado enfoque prático que tem revelado, a hipótese de o fornecedor não se limitar a agir apenas no âmbito da sua atividade, transpondo o campo do regular comércio de bens ou prestação de serviços, para o fornecimento de material ilícito, irregular ou simplesmente alterado, com o desiderato de possibilitar ao cliente a prática do crime tributário. Esta constelação de casos ocorre de sobremaneira em relações negociais estabelecidas entre pessoas coletivas mas relativamente a condutas praticadas, sempre e em qualquer caso, por pessoas físicas, o que em nada faz variar os argumentos ou soluções que apresentamos. Somente no campo das penas aplicáveis a questão exigiria diferenciação.

§ 55 Se, por hipótese, um informático fornece um *software* ao seu cliente que, após a certificação aposta pela Autoridade Tributária, sofreu uma modificação por ele operada ou conhecida, idónea à execução da fraude, e esta veio efetivamente a ser executada pelo *intrañeus*, tudo aponta para a punição do fornecedor pelo crime de fraude fiscal por co-autoria. Ao plano conjunto que compôs o negócio, segue-se a prática de um ato de execução, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 22.º do CP; sendo tal programa informático uma peça preponderante à realização do delito, essencial é, consequentemente, a conduta do fornecedor.

§ 56 É importante não esquecer que a fase executiva, na qual o co-autor participa, estende-se desde o princípio da tentativa até à consumação do crime. Em termos temporais, este lapso de tempo pode significar um hiato significativo, no qual podem inserir-se, de modo sucessivo, diversas ações executivas de diferentes co-autores. É precisamente esse o caso descrito. Quando a empresa, em

cumprimento do plano acordado, fornece o programa alterado ao seu cliente, estamos perante uma ação que, segundo a experiência comum e salvo circunstâncias imprevisíveis, é de natureza a fazer esperar que se lhes sigam condutas típicas. Destarte, com o fornecimento do *software* alterado inicia-se precisamente a execução do crime (artigo 22.º, n.º 2, alínea c)).

§ 57 Cumpre notar igualmente que o facto de o fornecimento ter por objeto uma peça alterada pelo vendedor para efeitos de fuga ao imposto tem a sua relevância. Diferentes são, como referimos supra, os casos de venda de objetos ou equipamentos comuns, triviais, sem adulterações, que muitas vezes constituem o objeto negocial reiterado de vendas efetuadas. Estes casos serão tratados no âmbito do estudo da cumplicidade.

§ 58 Façamos agora a inversão da problemática, saltando do início da execução típica para a desistência relevante, anterior à consumação do crime¹⁸¹.

Caso a fraude não chegue a ser consumada, porque o cliente desiste de levar a efeito as motivações que o conduziram à conclusão do negócio, eis-nos perante um problema sensível. Sabemos que a punição do *extraneus*, no caso, o fornecedor do programa, ocorre por via da participação no delito executado pelo detentor da qualidade especial – o *intraneus* – tal como o consagra o artigo 28.º, n.º 1, do CP. Se este desiste do seu intento, não chegando a consumir a fraude, sendo tal desistência relevante (artigo 24.º do CP), não é punido, pelo que cabe questionar se deve manter-se, nesta configuração factual, a punibilidade do *extraneus*. A nosso ver, nada parece obstar à responsabilidade criminal do *extraneus*, posto que a desistência, excludente da punibilidade, tenha sido obra isolada do *intraneus*. Por outras palavras, o *extraneus* será punido ou não, consoante tenha contribuído para a desistência do delito, beneficiando, em caso afirmativo, e nas mesmas circunstâncias que o detentor do dever ou qualidade especial, do regime da desistência relevante em direito penal (artigo 24.º do CP). Na hipótese do *extraneus* não ter participado na desistência, é co-autor do crime de fraude fiscal sob a forma

¹⁸¹ O exemplo sobre o qual trabalhamos refere-se à desistência relevante, prevista na 1ª parte do artigo 25.º do CP, mas bem podem os argumentos servir ao tratamento de questões relativas ao arrependimento eficaz, consagrado na 2ª parte do preceito.

tentada. Não deve estranhar-se a punição em co-autoria de um único co-autor. Na verdade, tal solução deriva da natureza do regime da desistência em direito penal, compreendida esta categoria conceptual não como uma cláusula de exclusão de tipicidade, mas sim uma verdadeira causa pessoal de exclusão de punibilidade. Efetivamente, a sustação voluntária do processo de execução do delito não permite tornar atípico o que até então detinha inequívoca conotação típica. É que a comparticipação opera no âmbito do tipo de ilícito, nomeadamente no domínio das formas de execução típicas, e não já na esfera da culpa ou da punibilidade. Neste caso, temos a punição do *extraneus* com a absolvição do *intraneus*.

5. Fraude Carrossel

§ 59 Outro caso em que a co-autoria será uma comum forma de execução típica do crime de fraude é na chamada fraude carrossel. Em termos gerais, a “fraude carrossel” consiste na existência de vários sujeitos passivos que, supostamente, realizam transações entre si, onde uma delas, porque pratica transmissões intracomunitárias de bens, não liquida IVA, nos termos do RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias). No entanto, deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina assim, ilegitimamente, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado.

§ 60 Temos assim que o elemento fundamental da "fraude carrossel" é o aproveitamento da associação de operações em que o IVA é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro de um Estado-Membro) e de operações sem cobrança do IVA entre os contratantes (geralmente no âmbito de operações intracomunitárias). Esta associação, que é inerente ao regime atual, possibilita a certo sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do IVA e a faturação ulterior do IVA ao abrigo de uma entrega interna dos bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece e não procede ao devido pagamento do imposto à administração fiscal, enquanto o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução. Isto é, não só não há pagamento do imposto como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos.

Este esquema fraudulento faz emergir uma execução típica em co-autoria, dado o complexo planeamento conjunto, a execução típica coordenada e a essencialidade de cada sujeito passivo para o sucesso do evento típico.

III. Autoria Mediata na Fraude Fiscal – O Domínio da Vontade

1. Autoria Mediata em Geral

§ 61 A realização do delito pode operar-se através da instrumentalização de uma outra pessoa, um executor que atue como um meio para o agente alcançar o propósito ilícito. O agente do crime é o “homem de trás”; ele domina, de forma mediata, indireta ou remota, a ação do homem da frente, normalmente por induzi-lo em erro ou porque sobre ele exerce coação, de modo a manobrar a sua vontade ao encontro da realização do facto típico. Casos como estes compõem a categoria da autoria mediata, onde o autor mediato, o homem de trás, pratica o facto por intermédio de outrem (artigo 26.º, 2.ª alternativa), precisamente o homem da frente (ou executor), por ele instrumentalizado ao cometimento do crime. Porque a vontade ilícita permanece no autor mediato, dominante face à vontade do executor, fala-se a este respeito em domínio da vontade.

§ 62 No sentido de traçar as fronteiras entre a autoria mediata e a instigação rege o princípio da auto-responsabilidade, o qual estabelece que o campo de aplicação da autoria mediata termina quando entre a ação do homem de trás e o ilícito típico intercede a conduta de um homem da frente plenamente responsável, isto é, quando atue a título de culpa dolosa. Ora, o executor do crime, se perfeitamente ciente e livre, não pode ter-se por instrumentalizado, nem a sua vontade aparece verdadeiramente dominada pelo homem de trás, que surgirá nestes casos como efetivo instigador do homem da frente, porquanto faz nascer na vontade deste a decisão de praticar o delito; decisão esta, não obstante e ainda assim, tomada de forma consciente, pessoal e responsável. Na autoria mediata, pelo contrário, a vontade do executor encontra-se subordinada ao homem de trás. Sendo um mero

instrumento, um meio para a produção do resultado típico ou criação do risco não permitido, o homem da frente é assim utilizado pelo autor mediato como sua *longa manus*, qual mero fantoche nas mãos do agente do crime, sem consciência do ilícito que executa (domínio por erro) ou sem possibilidade ou capacidade de resistir ao processo delitivo posto em curso pelo autor (domínio por coação).

§ 63 Transpor estes fenómenos para a dogmática própria dos crimes específicos, *maxime* a fraude fiscal, significa desvelar todo um difícil conjunto de questões, das quais esperamos dar devida conta.

No estudo da autoria mediata inscrevem-se por regra três constelações prototípicas: domínio da vontade em virtude de coação, domínio da vontade em virtude de erro e domínio da vontade em virtude de aparelhos organizados de poder. Sobre estas categorias seguiremos com a análise. Em qualquer dos casos, a nossa reflexão sobre a matéria mantém o ponto focal no crime de fraude fiscal.

2. Domínio da Vontade Através de Coação

§ 64 O domínio da vontade pode dar-se por meio do emprego da força, quando o autor mediato exerce coação sobre o executante. Nestes casos, temos efetivamente uma vontade subordinada à vontade do autor; é o homem de trás que domina a vontade do homem da frente e com isso conquista o domínio sob o decurso do evento típico.

§ 65 Com o auxílio do artigo 154.º do Código Penal podemos definir a coação como o exercício de violência ou de ameaça com mal importante sobre outra pessoa. Efetivamente, a coação é um crime em si mesmo, previsto e punido pelo referido artigo 154.º do Código Penal. De todo o modo, se a coação serve como fundamento para a punição do autor mediato, o crime de coação do artigo 154.º é em princípio consumido, como crime meio, necessário para a realização, como autor mediato, do delito verdadeiramente pretendido (relação de consunção). Por imperativo do princípio “*ne bis in idem*”, “*lex consumens derogat legi consumtae*”.

§ 66 Um ponto complexo está em saber quão forte ou intensa deve ser a pressão a exercer sobre o executor de modo a fundamentar a autoria mediata. Com efeito, não é uma qualquer pressão sobre o autor que insere a sua conduta na categoria que nos ocupa. Afinal, também o instigador exerce uma influência motivadora sobre o executante, pelo que cumpre delimitar, com precisão conceptual, uma e outra esfera participativa. A doutrina dominante pronuncia-se com base no chamado “princípio da responsabilidade”, desenvolvido por ROXIN¹⁸², segundo o qual a pressão exercida sobre o executante fundamenta o domínio da vontade apenas e só quando cumpre os requisitos do artigo 35.º; quando faz ingressar a conduta típica no âmbito do estado de necessidade desculpante, e desta forma exime o homem da frente de qualquer responsabilidade penal. A demarcação categorial enraiza-se, portanto, num fenómeno empírico – a força da pressão psíquica. Como o próprio ROXIN confessa¹⁸³, tal realidade escapa necessariamente à medição exata, mas deve dizer-se, como já tivemos ocasião de referir aquando do estudo da teoria subjetiva, que o sistema criminal não pode aspirar à captação da imagética neural do agente no acontecer momentâneo da conduta ilícita. Outrossim, a observação da conduta exterior, qual instrumento catalisador, fornece os dados empíricos idóneos à demonstração, não só da efetiva importância, emanação e efeitos da pressão exercida, como constitui indício e signo da correspondente postura mental.

§ 67 Se “A”, sujeito passivo, ameaça o seu contabilista, “B”, de morte, ou com outro mal importante, caso não participe na realização da fraude, ou não a execute ele mesmo, com os conhecimentos técnicos que exclusivamente dispõe, temos que “A” será autor mediato do crime de fraude e “B”, executante, não será punido, por intervenção da cláusula de exclusão da culpa prevista no artigo 35.º, n.º 1, do Código Penal, pois ainda que detenha o domínio do facto, atua sob estado de necessidade desculpante. A culpa, elemento pessoal incommunicável (art. 29.º do CP), e intransponível enquanto categoria punitiva (artigo 1.º do CP), reside

¹⁸² ROXIN, Claus, Derecho Penal, II, op. cit., p. 85.

¹⁸³ Derecho Penal, Tomo II, op. cit., pág. 86.

inteiramente na atuação do homem de trás; a conduta do homem da frente, exercida sob coação, não pode ser objeto de censura (é desculpável), pelo que excluía a culpabilidade, excluía está a responsabilidade penal: *nullum crimen sine culpa* - não há crime sem culpa.

§ 68 Neste exemplo, o dever específico recai sobre o homem de trás; é o sujeito passivo da relação tributária que surge como autor mediato, independentemente de sobre o homem da frente recair esse dever ou não. Quando atua sob coação, pouco importa se o executor é ou não sujeito passivo, se sobre ele recai ou não o dever específico; está em todo o caso vedada a sua punição, por imperativo contitucional e juridico-criminal, como tivemos ocasião de expor.

§ 69 Maiores problemas se levantam, porém, quando o domínio do facto não converge com o detentor do dever específico. Pensamos agora, mais exatamente, nos casos inversos ao exemplo supra. Com efeito, pode suceder que seja o *extraneus* que coage o sujeito passivo (*intraneus*) a executar a fraude fiscal. Nestas constelações de casos, a punição por fraude do *extraneus* mantém-se entre nós, por aplicação do artigo 28.º, n.º 1, do Código Penal. Recorde-se que a aplicação deste normativo não pressupõe a atuação culposa do *intraneus*, mas apenas a sua atuação típica e ilícita. Assim, porque o sujeito passivo, mesmo quando coagido, atua típica e ilicitamente, a punição do *extraneus* pelo crime de fraude, previsto e punido no artigo 103.º do RGIT, persiste incólume.

3. Domínio da Vontade Através de Erro

§ 70 Em virtude de erro, o domínio da vontade é configurável mediante o estudo de quatro patamares de casos escalonados, representativos de igual número de estágios de afetação do erro na conduta do executor do crime¹⁸⁴:

¹⁸⁴ Sobre esta matéria, cfr., por todos, ROXIN, Claus, *Täterschaft und Tatherrschaft*. 6. Aufl., Berlin: Walter de Gruyter, 1994, p. 91 e sgs.

α) No primeiro patamar, o executante que enferma em erro excludente da culpa dolosa (art. 16.º do CP), age como autêntico instrumento do homem de trás, por ele manobrado e conduzido ao ilícito, constituindo-se assim, inequívoca e pacificamente, a categoria da aitoria mediata;

β) Num segundo nível de hipóteses, é deveras controvertida a possibilidade de aitoria mediata nos casos em que o homem da frente possui dolo típico mas encontra-se em erro sobre a ilicitude, estado de engano que o homem de trás provoca ou pelo menos aproveita. Face a tais constelações típicas deve defender-se a aitoria mediata apenas e só na medida em que o erro do executante exclua o dolo; isto é, quando a falta de consciência da ilicitude não lhe for censurável (artigo 17.º, n.º 1, do CP). Se o erro do executor lhe for censurável, a sua conduta assume os contornos da culpa dolosa, sendo pois punível (artigo 17.º, n.º 2, do CP), e increvendo-se na categoria da instigação (artigo 26.º)¹⁸⁵. Tudo conforme os princípios da aitoria mediata que, recorde-se, supõe o sujeito instrumentalizado em ação típica não dolosa.

γ) Um terceiro patamar é reservado aos complexos fácticos em que o executor erra sobre os requisitos do estado de necessidade desculpante (artigo 35.º do CP). De igual modo devem ser punidos, como autores mediatos, aqueles que manobram o homem da frente, induzindo-o em erro sobre a existência dos pressupostos do estado de necessidade desculpante, visto manter-se entre aqueles e este o elo psíquico condutor do domínio da conduta ilícita, sem que o executante chegue a possuir consciência plena da sua responsabilidade criminal¹⁸⁶.

δ) Finalmente, no quarto e último escalão, cumpre negar a aitoria mediata nos casos em que o homem da frente, muito embora determinado ou motivado por outrem, atua de forma plenamente responsável, isto é, constitui-se como autor de uma conduta típica, antijurídica e culposa. Neste domínio, onde um eventual erro não é suficiente para excluir a ilicitude ou a culpa e consequentemente suportar a

¹⁸⁵ A este desenlace chega também, em linhas gerais, ROXIN, Derecho Penal, II, op. cit. Pág. 99.

¹⁸⁶ Assim, Herzberg, Jura 1990, 25, e também KÜHL, AT, 3ª ed.

autoria mediata, a intervenção do homem de trás apenas poderá consubstanciar a modalidade da instigação ou da cumplicidade (psíquica)¹⁸⁷.

§ 71 No âmbito próprio da fraude, poderá eventualmente inscrever-se numa destas categorias os casos vulgarmente designados como de “testas de ferro”, mas apenas nos termos expostos *supra*, sob a tutela normativa dos artigos 26.º e 27.º do CP; isto é, a solução jurídico-criminal dependerá sempre das circunstâncias concretas analisáveis à luz de cada caso singular. Com efeito, deve atentar-se que estas hipóteses, conglomeradas sob a denominação pouco rigorosa de “testas de ferro”, não encontram paralelo na linguagem jurídica. Envolvem por regra um executante, ou homem da frente, plenamente responsável, ciente do seu posicionamento no esquema ilícito. Na linguagem comum, denomina-se “testa de ferro” o agente que surge como autêntico interveniente negocial, como proprietário legítimo, ou parte qualificada, quando na verdade apenas empresta o seu nome, documentos ou conta bancária com o intuito de ocultar a identidade do verdadeiro contraente ou proprietário. Nestes moldes, entrariamos na esfera particular da co-autoria ou da instigação, consoante as circunstâncias a dirimir no caso concreto.

§ 72 Pode porém dár-se a hipótese de os testas de ferro estarem a ser manobrados, em virtude de um ardiloso engano provocado pelos homens de trás, nomeadamente no âmbito dos denominados esquemas de faturação falsa, assim chamados quando os serviços declarados não são prestados ou os produtos discriminados não são entregues aos destinatários, com o desiderato único de constituir o correspondente crédito face à Autoridade Tributária. Para emissão destas notas fictícias, são amiúde constituídas empresas “fantasmas” cujos sócios ou responsáveis normalmente são “testas de ferro”, conscientes ou não do seu posicionamento. Se de facto os homens da frente não se encontram conscientes do esquema fraudulento, em virtude de erro provocado pelos homens de trás, constitui-se deste modo a categoria da autoria mediata, no primeiro nível exposto, ou eventualmente no segundo nível, no caso de os testas de ferro possuírem dolo típico e todavia errarem sobre o carácter ilícito de suas condutas.

¹⁸⁷ Neste sentido, ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., pág. 105.

4. Domínio da Vontade Através de Aparelhos Organizados de Poder

§ 73 Construída e desenvolvida por ROXIN¹⁸⁸, o domínio da vontade por meio de aparelhos organizados de poder é uma doutrina que suscita, há mais de uma década, controvérsia em toda a parte, sobretudo porque acarreta a aplicação das regras da autoria mediata a formas de execução do facto em que o homem da frente surge como plenamente responsável. Justifica-se tal derivação, segundo o seu autor, quando o homem de trás tem ao seu dispor um aparelho organizado de poder que lhe assegure a execução das suas ordens, sem necessidade de coação ou erro, visto a organização, vocacionada à prática ilícita, poder prescindir de qualquer executante em concreto, pois detém capacidade para substituí-lo por qualquer outro que a integre.

§ 74 É possível, assim, detetar uma tríplice exigência:

1) O domínio da organização por parte do homem de trás.

A influência e domínio do homem de trás perante a organização, o chamado autor de escritório, deve ser de tal ordem de intensidade que lhe permita assegurar a execução dos seus comandos com toda a segurança – a vontade do homem de trás será seguramente alcançada;

2) A fungibilidade do executor.

De modo a alcançar o propósito ilícito do homem de trás, a organização deve estar em condições de usar qualquer dos seus integrantes como um instrumento, uma peça na engrenagem, tal jogo de rodas em carril dentado, onde a peça é fundamental para o sucesso do evento típico concreto, mas pode ser substituída com facilidade a qualquer momento; o executante, individualmente considerado, é prescindível, fungível, portanto, em última análise. Se, pelo contrário, a realização do delito supõe conhecimentos técnicos precisos que apenas certo executante oferece, não se dá a fungibilidade, negando-se assim, desde logo, a autoria mediata

¹⁸⁸ Sobre o tema, Roxin, Claus, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., 2014, p. 111 e ss.

e inscrevendo-se a conduta no âmbito da instigação¹⁸⁹. O homem da frente, esse, porque plenamente responsável, é em todo o caso autor imediato do tipo de crime que perpetra.

3) A desvinculação do direito por parte da organização.

A presente modalidade de autoria mediata foi prefigurada por ROXIN como aplicável no âmbito de organizações cuja atividade central seja a prática de crimes, observando-se portanto uma desvinculação da entidade face à ordem jurídica em vigor. Existe desvinculação de direito nos crimes de Estado, nos delitos terroristas e na esfera da criminalidade organizada, sendo que, nesta última constelação de casos, a fraude fiscal constitui com frequência o âmbito funcional de tais entidades.

§ 75 De rejeitar, desde logo, é a aplicação extensiva da teoria do domínio da organização a sociedades ou empresas mercantis, porquanto a prossecução da sua atividade realiza-se sob o resguardo do ordenamento jurídico vigente¹⁹⁰. Nesta senda, o executante, ainda que ordenado por um superior hierárquico, sempre pode negar a prática do ilícito, visto que “o dever de obediência hierárquica cessa quando conduzir à prática de um crime” (artigo 36.º, n.º 2, do Código Penal). Segundo Roxin¹⁹¹, existem assim expectativas legítimas de que os funcionários não obedecerão a ordens ilícitas, o que leva igualmente a concluir pela não fungibilidade de autores imediatos no âmbito de organizações que atuem licitamente. Estar-se-á, em tais casos, perante situações confiadas à categoria da instigação.

§ 76 Esboçados os grandes traços que desenham e identificam a doutrina do domínio da vontade em virtude de aparelhos organizados de poder, cumpre tecer sobre ela algumas considerações críticas.

A doutrina de Roxin dividiu a comunidade jurídica. Renderam-lhe homenagem, por exemplo, Eser, Ingelfinger, Kühl, Maurach/Gossel, Schmidhäuser,

¹⁸⁹ Assim, ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., pág. 116 e 117; Schroeder, JR 1995; Freund, AT, § 10, nm. 92.

¹⁹⁰ ROXIN, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., pág. 121.

¹⁹¹ Idem.

Stratenwerth e Wessels/Beuke¹⁹². Em dissonância, manifestaram-se, entre outros, Herzberg¹⁹³, Jakobs¹⁹⁴, Jescheck/Weigend¹⁹⁵, Schroeder, Otto, Figueiredo Dias, Almeida Costa, Conceição Valdágua¹⁹⁶ e Paulo Pinto de Albuquerque¹⁹⁷.

§ 77 A primeira observação que fazemos gravita em torno do sugestivo requisito da fungibilidade do executor. De facto, a fungibilidade do executor pode repercutir-se, a nosso ver em exclusivo, no grau ou prontidão da subordinação da vontade do homem da frente, instando-o à execução típica com acrescida força¹⁹⁸. Na sua conceção psíquica, a imediata e empírica constatação de que a organizaçãotem ao seu dispor um manancial de recursos humanos pronto ao cumprimento de ordens, é mais um elemento que o auxilia a vencer as contra-motivações ínsitas à decisão delitiva. De todo o modo, esta ponderação em nada diverge da conceção familiar à instigação e portanto não fundamenta, decerto, a inclusão da *fattispecie* em apreço nos domínios da autoria mediata. Se, por hipótese, alguém se socorre de um profissional da contabilidade ou do direito fiscal, para a prática do crime de fraude, há inequivocamente fungibilidade do executor e nem por isso se põe em causa o enquadramento de tal hipótese na instigação.

§ 78 Nesta matéria, perfilhamos a doutrina segundo a qual o fundamento juridicamente decisivo nestes casos não é o domínio da vontade por aparelhos organizados de poder mas sim a subordinação voluntária do executor à decisão do homem de trás¹⁹⁹. Simplesmente, colocada a questão nestes moldes, observa-se um

¹⁹² Para as indicações bibliográficas respetivamente individualizadas vide Roxin, Derecho Penal, Tomo II, op. cit., II, pág. 112, nota 134.

¹⁹³ HERZBERG, Mittelbare Täterschaft und Anstiftung in formalen Organisationen, in: Amelung (Hrsg.) 2000, p. 39.

¹⁹⁴ Vide supra a sua conceção própria.

¹⁹⁵ JESCHECK, op. cit., p. 611.

¹⁹⁶ CONCEIÇÃO VÁLDÁGUA, Autoria mediata em virtude do domínio da organização ou autoria mediata em virtude da subordinação voluntária do executor à decisão do agente imediato? Liber Discipulorum Figueiredo Dias, 2003, p. 65.

¹⁹⁷ PINTO DE ALBUQUERQUE, Paulo, Comentário do Código Penal, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2008, p. 123.

¹⁹⁸ Não acompanhamos, neste ponto, Almeida Costa, para quem a fungibilidade do executor é fenómeno exterior ao desenrolar do processo delituoso – Cfr., Almeida Costa, in Ilícito Pessoal, Imputação Objectiva e Comparticipação em Direito Penal, 2015, Almedina, p. 441. É exterior, sim, em termos materiais, mas não é absolutamente indiferente à conformação psíquica do executor.

¹⁹⁹ VALDÁGUA, Conceição, op. cit., 2003, pp. 651 e sgs.

decisivo viés rumo à categoria da instigação. Essencial é saber, como ensina o Professor Figueiredo Dias²⁰⁰, se a autoria mediata deve abarcar a dependência psicológica do executor quando se verifica a responsabilidade plena do dependente. E a resposta é, a nosso ver, negativa. Com linear mestria fundamenta resumidamente o insigne Professor de Coimbra esta posição: ou a dependência psicológica é tamanha que faz com que o homem da frente não surja como verdadeiramente responsável, v. g. por intervenção de uma causa de justificação ou de exclusão da culpa, verificando-se, assim, a autoria mediata, ou apesar daquela dependência, o homem de trás revela responsabilidade plena, pelo que apresenta-se como instigador, por observância do princípio da auto-responsabilidade²⁰¹.

§ 79 Com efeito, assevera Pinto de Albuquerque que a autoria mediata dá-se quando o homem-da-frente, inserido em tais aparelhos de poder, cumpre as ordens que lhe são atribuídas movido por medo, face às sérias ameaças ou ao mal importante criados pelo homem-de-trás, caso o instrumento recuse atuar em conformidade com as injunções emanadas. Assim sendo, a responsabilidade do autor mediato não se funda no aparelho organizado de poder mas antes na concreta situação de exclusão de culpa, que por si só fundamenta a autoria mediata²⁰².

Evidenciada a culpa dolosa do executor, o delito sempre traduzirá a dimanação de uma decisão livre²⁰³.

§ 80 Não se deve temer, por outro lado, uma eventual desresponsabilização penal, ou mesmo uma responsabilidade criminal favoravelmente diminuída, em relação ao agente do crime, quando se verificarem as circunstâncias que Roxin avança para os casos que insere no domínio da vontade por aparelhos organizados de poder. Tais circunstâncias não deixarão de ser juridicamente valoradas pelo facto de inserirmos tais constelações de hipóteses na categoria da instigação.

²⁰⁰ Figueiredo Dias, Jorge de, *Direito Penal - Parte Geral - Tomo I ...*, 2ª ed., pág. 790.

²⁰¹ *Op. cit.*, pág. 790.

²⁰² PINTO DE ALBUQUERQUE, *op. cit.*, p. 123.

²⁰³ Neste sentido, ALMEIDA COSTA, in *Ilícito Pessoal, Imputação Objectiva e Participação em Direito Penal*, 2015, Almedina, p. 438.

§ 81 Primeiramente, porque provado o carácter ilícito do aparelho de poder, votado à prática reiterada de crimes, configura-se a punição por um tipo de crime autónomo, o crime de associação criminosa, previsto e punido no artigo 299.º do Código Penal.

§ 82 E ainda porque os demais requisitos expostos, isto é, a fungibilidade do executor e, sobretudo, o domínio da organização, são circunstâncias que podem fazer agravar a pena aplicável ao agente, por efeito de agravamento da culpa verificável em concreto e assim dirimível no âmbito da determinação concreta da medida da pena (artigo 71.º do Código Penal). Quanto maior poder e influência detiver o responsável pelas ordens, mais central será o seu papel na orografia do ilícito, maior o peso da sua conduta e a sua influência na determinação alheia. Consequentemente, à luz do direito, é convocada uma responsabilidade acrescida, com efeitos na pena concreta a aplicar ao agente do delito.

5. A Culpa Diminuída do Homem da Frente

§ 83 Via de regra, como vimos, o princípio da auto-responsabilidade é critério adequado e suficiente para delimitar com precisão as figuras da autoria mediata e da instigação. Pondere-se o caso, não obstante, em que o homem da frente, executor do delito, conquanto não se evidencie como plenamente responsável, não se apresenta, de igual modo, como inimputável. Falamos da imputabilidade diminuída, assim definida pelo Prof. Eduardo Correia: “ (...) *entre a anomalia mental e a saúde mental existe uma gama de estados intermediários que, embora sem o anular, enfraquecem todavia mais ou menos o poder de inibição dos homens, ou a sua capacidade para compreender o carácter ilícito da própria conduta.*”²⁰⁴. Classicamente confinados a esta realidade estão as pessoas que sofrem de depressão, os piromaníacos, os alcoólicos, os toxicodependentes, os cleptomaníacos, entre outros.

²⁰⁴ EDUARDO CORREIA, Direito Criminal, com a colaboração de Figueiredo Dias, Volume I, Almedina, 2000, p. 357.

§ 84 Tais factos inscrevem-se nas situações, mais latas, de culpa diminuída, onde se encontram igualmente a falta censurável de consciência do ilícito (artigo 17.º, n.º 2, do CP) e o estado de necessidade que atenua a culpa (artigo 35.º, n.º 2, do CP).

§ 85 Em aproveitamento desta diminuída representação, por ele bem conhecida, “A” exerce sobre a vontade de “B” a influência decisiva para que este execute por si só o crime de fraude fiscal, procedendo, por exemplo, à falsificação da documentação necessária e à sua respetiva entrega, conforme instruções do homem de trás. Deve “A” ser punido como autor mediato ou como instigador?

§ 86 Porque não é completamente imputável, o homem da frente vê-se inibido do pleno exercício da sua vontade. Sem o discernimento necessário ao conhecimento das repercussões da sua conduta, o executor não representa o pleno sentido e alcance dos seus atos, desse facto se aproveitando o homem de trás. Deste modo, poderia negar-se a aplicação do princípio da auto-responsabilidade, por força da imputabilidade diminuída do executor, verificando-se um aproveitamento consciente dessa situação pelo homem de trás. Todavia, julgamos não ser a solução adequada. Tais constelações de casos tão só atenuam a culpa do agente, mas não excluem a sua responsabilidade criminal, pelo que sendo o agente imediato responsável penalmente, atuando pois o executor com culpa, ainda que diminuída ou atenuada, não se figura como um mero instrumento sem volição autónoma, ou sem qualquer representação do ilícito, razão pela qual devem inserir-se estas hipóteses típicas na autoria sob a forma de instigação (art. 26.º, 4ª alternativa)²⁰⁵.

²⁰⁵ Neste sentido, Figueiredo Dias, Direito Penal, I, ..., p. 804 e 805.

IV. Instigação na Fraude Fiscal – O Domínio da Decisão

1. A Instigação Enquanto Autoria e a Indução Enquanto Cumplicidade

§ 87 Dispõe o artigo 26.º, n.º 1, *in fine*, que aquele que, “dolosamente, determinar outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução”, é punido como autor. Denomina-se a presente categoria por instigação, a qual o nosso sistema penal insere expressamente no âmbito das formas de autoria.

§ 88 Não assim no direito alemão. A doutrina germânica, por influência e peso dos § 25 e § 26 do respetivo Código Penal, inscreve a instigação na esfera da participação criminosa, conferindo-lhe autonomia dogmática face aos demais núcleos participativos, um *tertium genus*, situado entre a autoria e a cumplicidade. Consideram os penalistas alemães que na instigação, ou indução, locuções que consideram sinónimas, o instigador não detém o domínio do facto, pertença em exclusivo do instigado²⁰⁶. A arquitetura tripartida da lei penal alemã, ao dedicar o § 25 às formas de autoria, o § 26 à instigação e o § 27 à cumplicidade não foi transposta para o Código Penal português, onde vamos encontrar a figura da instigação regulada parelhas com a autoria imediata, a autoria mediata e a co-autoria. O legislador pátrio tomou este posicionamento sistémico de viva consciência. Com efeito, o artigo 32.º da revisão do ProjPG, levada a efeito por Antunes Varela, então Ministro da Justiça, destrinçava a indução (essencial) como forma de autoria, e a contribuição não essencial para a decisão do autor como forma de cumplicidade²⁰⁷. Este entendimento não logrou de plena aceitação. Nas palavras do eminente Professor Figueiredo Dias, “a redação encontrada para os atuais arts. 26.º e 27.º do CP representou, de alguma forma, o produto de uma transação entre a conceção causalista de Eduardo Correia e a teoria do domínio do facto”²⁰⁸. Não obstante, a decisão derivou da convicção de que encontravam-se deste modo as melhores soluções para os casos concretos.

²⁰⁶ Vide, por todos, com extensas indicações bibliográficas ROXIN, Claus, Derecho Penal, II, op. cit., 226 e ss.

²⁰⁷ Cf. Projecto de Código Penal, Parte Geral, 1ª Revisão Ministerial, 1966.

²⁰⁸ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal ..., I, op. cit., p. 773.

§ 89 Um argumento literal pode ainda somar-se aos já expostos, apontado pelo Prof. Figueiredo Dias²⁰⁹ e que aqui damos conta. No § 26 do Código Penal alemão pode ler-se que o instigador determina dolosamente outrem “ao facto ilícito deste”, enquanto o artigo 26.º do Código Penal português prefere a locução “determinar outrem à prática do facto”, sem estipular a quem o facto pertence, isto é, ao contrário da norma germânica, não qualifica o delito como obra única do agente instigado, senhor do tipo de ilícito perpetrado. De todo o modo, para além das considerações históricas, semânticas ou literais, devemos pronunciar-nos essencialmente sobre os argumentos materiais e teleológicos que levam à qualificação da instigação como uma forma de autoria ou de cumplicidade, ou como uma terceira via.

§ 90 Entre nós, a instigação insere-se nos arquétipos da autoria criminal fruto de uma configuração conceptual restrita e incisiva, que almeja delimitar com precisão os espaços de atuação próprios das categorias da instigação, como autoria, e da indução como cumplicidade. Nesta senda, o indutor é cúmplice na medida em que a sua ação contém-se nas fronteiras do mero incentivo ou aconselhamento; surge como uma atuação sugestiva ou motivadora, auxiliando o propósito ilícito, que é em última análise do autor, a chegar à via executiva. A indução consiste pois no auxílio à decisão ou motivação do executor na direção da realização típica²¹⁰.

§ 91 No que concerne ao direito criminal português, para efeitos do artigo 26.º do Código Penal, é instigador apenas aquele que surge como verdadeiro criador do propósito ilícito, o necessário arquiteto do crime. Na pele de instigador, o agente faz emergir no instigado a ideia do ilícito, revelando-lhe a sua possibilidade, as suas vantagens, ou o seu interesse, atuação que constitui peça central na decisão de perpetrar o delito, assumindo assim o domínio da decisão do instigado.

§ 92 O instigador pode conferir ao instigado vantagens económicas necessárias (crime contratado) para vencer as suas contra-motivações éticas ou

²⁰⁹ Op. cit., p. 798, nota 63.

²¹⁰ Assim, vide, por todos, FIGUEIREDO DIAS, op. cit., pág. 799, § 45.

psicológicas, ou proporcionar-lhe a segurança ou meios imprescindíveis à tomada da decisão votada ao ilícito, não enquanto mero auxílio ou incitação a uma decisão própria do instigado (cumplicidade por indução), mas como forma de subjugação da vontade alheia à vontade do homem da retaguarda. Constitui-se assim o nexo psicológico e a influência psíquica suficientes para a aquisição do domínio da decisão, por parte do homem de trás, o instigador, emergindo deste modo como figura central no plano traçado e no decurso do evento típico. Pode pois afirmar-se com propriedade: não fosse o instigador jamais o crime teria sido cometido.

§ 93 O domínio da decisão evidencia-se porventura com mais clareza nos casos em que após criar no instigado a decisão de cometer o crime, este permanece sempre contactável, a ponto de o instigador a todo o momento poder travar o decurso do evento ilícito, ou pelo contrário continuar a exercer sobre ele a sua força decisiva, par e passo com o processo executivo, como aprimorando os contornos da execução típica pretendida, corrigindo eventuais erros de informação prestados ou colmatando possíveis lacunas.

§ 94 Aqui é revelada, com maior transparência, a forma como o domínio da decisão repercute a sua influência determinante no facto ilícito, constituindo-se, muito além de uma "mera" causa essencial, como um verdadeiro e efetivo domínio do acontecimento. Não consiste a instigação apenas num ponto fulcral no decurso do evento típico (causalidade essencial), assumindo-se antes, entre nós, como uma linha fundamental de atuação, traçada e dominada pelo homem de trás que, sob sua vontade, a pode interromper a seu simples comando. De facto, como sucede tipicamente nas formas de domínio, uma qualquer intermediação de dúvida na vontade do instigador e, no limite, a sua desistência, faz perigar seriamente o sucesso do evento típico, face ao elo psicológico decisivo que exerce sob o executor do delito.

§ 95 Pelo crime de fraude fiscal podem ser punidos tanto o instigador como o instigado, bastando que um deles possua a qualidade típica exigida, isto é, seja sujeito passivo do imposto, visto que sempre funcionará a cláusula contida no artigo

28.º, n.º 1, do Código Penal, de modo a estender a autoria ao participante *extraneus*.

2. Alteração da Determinação Existente e Excesso do Autor

§ 96 Confere acrescida complexidade a esta temática o problema da alteração ou alargamento da determinação. Integram-se neste enquadramento as hipóteses em que o executor encontra-se já decidido à prática de certo facto quando é instigado a uma forma mais grave ou mais ampla de conduta; por exemplo, e no que a este estudo diz mais respeito, quando o agente está decidido à realização da fraude simples mas é determinado por outrem à prática da fraude qualificada.

§ 97 Preconizamos a chamada conceção sintética, segundo a qual deve em princípio afirmar-se a instigação relativamente ao delito “modificado” ou “alargado” por obra da determinação do homem de trás. Posto que se verifique uma efetiva determinação, e não um mero auxílio moral, à conduta mais gravosa, o homem da retaguarda aparecerá então como verdadeiro criador do propósito do ilícito realizado *in casu*, sendo a sua influência decisiva para despoletar a execução típica oferecida pelo homem da frente. Quando o instigador determina-o à fraude qualificada, faz nascer no agente imediato uma nova ideia do delito a realizar, porventura revelando-lhe singulares vantagens ou interesses até então não ponderados. Trata-se, em suma, da determinação a um facto diferente e autónomo, um novo delito que surge com a sua específica e própria unidade de sentido social²¹¹.

§ 98 Problema autónomo é protagonizado pelo chamado excesso do autor. Se o instigado for específica e concretamente determinado à prática de factos que integram a fraude simples mas, sem o conhecimento do “instigador” e contra, ou para além daquela determinação, realiza antes uma fraude qualificada, teremos que admitir que não houve determinação à realização do concreto crime perpetrado.

²¹¹ Neste sentido, FIGUEIREDO DIAS, op. cit., p. 801 e 802, § 50 e 51, e ROXIN, II, § 26, p. 237 e ss.

Dentro deste recorte factual preciso, deve concluir-se pela impunidade do homem de trás. Em casos tais, fica inclusivamente posta em causa a efetiva relação de causalidade entre a atuação do homem de trás e o tipo de ilícito realizado, mormente se atentarmos nas exigências típicas específicas da fraude qualificada, tal como consagradas no artigo 104.º do RGIT ²¹².

Será apenas instigador, e punido como tal, se previu como possível a prática do crime mais grave pelo agente imediato, fundando-se deste modo o dolo eventual (artigo 14.º, n.º 3, do Código Penal).

§ 99 Inversamente, se o agente imediato ficou aquém do dolo do instigador, e não logrou cometer o crime almejado, mas outro, menos grave, tudo está em saber se o dolo do instigador abrange ou não a conduta efetivamente praticada, os atos típicos levados a efeito, caso em que tal circunstância em nada interfere com a responsabilidade penal do instigador pelo delito executado. Assim, se a instigação respeitava à fraude qualificada e consuma-se a fraude simples, o homem de trás será punido como instigador do crime de fraude simples. No caso do crime perpetrado ser de diversa natureza, e o dolo do instigador não abarcar a ação típica efetivamente praticada, quebra-se o elo de ligação entre a vontade de ambos, e o delito surge, no fundo, como obra autónoma e própria do agente imediato. É o caso do agente imediato ter sido instigado à fraude mas vem afinal a executar o crime de burla tributária (artigo 87.º do RGIT). Analisada a atuação concreta do homem de trás e uma eventual importância da sua conduta, ainda assim, para o sucesso da ação típica, fica aberto o caminho para a punição do homem de trás por cumplicidade.

3. Instigação em Cadeia

§ 100 É viável, e sucede na prática, a realização do tipo de crime não pelo instigado em primeira linha, mas por um novo interveniente, por sua vez objeto de nova instigação. “A” instiga “B” para contratar um terceiro, “C”, no sentido de que

²¹² No exato sentido do texto, pese embora os diferentes crimes exemplificados, ROXIN, II, § 26, p. 244 e ss.

seja este outro a perpetrar o delito. Casos como o presente inscrevem-se na chamada instigação em cadeia.

§ 101 A questão, essa, está em saber se o homem de trás, o verdadeiro responsável pelo despoletamento do risco proibido, aquele que inicia a situação de afetação de tranquilidade do bem jurídico objeto de tutela penal, deve ou não ser responsabilizado no caso de mediar entre a sua instigação e o executor, a atuação livre de outra pessoa. E a resposta não pode senão ser positiva. Efetivamente, negar a punição de “A” significaria possibilitar a prática de todo e qualquer crime por este instigador remoto, bastando que o agente avisado, de molde a evitar a punição, instruisse B a reservar a execução típica a um terceiro, C, agente imediato do delito. Do ponto de vista político-criminal esta solução seria inoportável.

§ 102 O artigo 26.º, no seu quarto segmento, não exige que a determinação à prática do facto seja direta. Os instigadores responsáveis pela cadeia devem ser considerados co-instigadores, devendo assim ser admitida, à semelhança da co-autoria, a existência de situações de co-instigação contemporânea ou sucessiva²¹³. Em boa verdade, por regra, “*também os elos mais recuados determinaram o autor à prática do facto principal*”²¹⁴.

§ 103 O que pode estar em causa é se “A”, com a mediação de outros intervenientes, nomeadamente face à autonomia das respetivas contribuições, mantém ou não o domínio do facto típico, o se e o como da execução do crime, e caso a resposta seja negativa, a sua punição não deixaria ainda assim de ocorrer, por via da cumplicidade, como auxílio material ao facto punível, no domínio do plano delitivo, responsável pelo impulso inicial, preparação, vontade e intenção.

²¹³ Neste sentido, PINTO DE ALBUQUERQUE, Paulo, Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2008, p. 124.

²¹⁴ Cfr. RAPOSO, João António, A punibilidade nas situações de "Instigação em Cadeia", Revista O Direito 133, 2001, n.º IV, p. 924.

Por igual ordem de razões, devem ser considerados cúmplices os elementos da cadeia que assumem o papel de meros transmissores e intermediários²¹⁵.

V. Cumplicidade na Fraude Fiscal

1. Cumplicidade em Geral

§ 104 Denomina-se cumplicidade, ou participação²¹⁶ (*Teilnahme*), a prestação dolosa de auxílio à prática do facto típico e antijurídico do autor.

Marca premente de toda a construção dogmática da cumplicidade é o carácter acessório ou dependente que a conduta do cúmplice reveste ante o delito dominado pelo autor. À figura da comparticipação corresponde uma colaboração ancilar, própria da ausência de domínio do cúmplice na realização do facto global. O cúmplice não detém o domínio do facto, não reveste qualquer papel central no *iter criminis*, não assume ou partilha o comando do evento típico e não dispõe nas suas mãos ou vontade a possibilidade de travar o decurso do acontecimento; não é, em suma, autor.

§ 105 O delito, esse, é óbria própria do autor e o cúmplice apenas presta o seu auxílio ou colaboração acessória em crime alheio. A cumplicidade pressupõe, assim, a existência de um facto principal, no qual ancora a sua realização empírica, ligação esta da qual se extrai, por sua vez, a fundamentação normativa da sua punibilidade. É deste fenómeno de união congénita e necessária que está em causa quando se afirma a acessoriedade da participação.

Fundamento da punição da cumplicidade, o auxílio em crime alheio verifica-se através da análise da interligação do facto do cúmplice com o facto do autor e da sua posição, papel e peso face ao facto global. Trata-se sempre da observação da

²¹⁵ FIGUEIREDO DIAS, op. cit., p. 814 - 816.

²¹⁶ Entre nós, para efeitos do sistema jurídico criminal português vigente, os conceitos de cumplicidade e participação devem considerar-se sinónimos. Efetivamente, a inserção sistemática da instigação como forma de autoria, na conformação própria que lhe é atribuída pela lei e doutrina nacional, e a conseqüente rejeição da sua compreensão como um *tertium genus* ou como uma segunda forma agir secundário ou participativo, faz convergir o conceito de participação com o de cumplicidade.

conduta exterior, nas várias manifestações de atuação que contribuem para o delito. Não comporta, deste modo, qualquer comunicação de culpa entre participantes, legalmente afastada pelo art. 29.º do CP. A cumplicidade é um apoio ao facto principal. A culpa é individual e incomunicável, e assim permanece em matéria de participação criminosa (artigo 29.º do Código Penal).

“*O que a atuação do cúmplice direta e imediatamente viola não é a proibição do comportamento do autor*”²¹⁷, mas sim, na esteira do artigo 27.º do Código Penal, a proibição de prestar auxílio doloso, material ou moral, ao facto ilícito daquele.

§ 106 De harmonia com a doutrina tradicional, o nexó de dependência da conduta do cúmplice face à ação dolosa do autor pode ser perspetivado sob um duplo enfoque, consoante se trate de considerar quais os elementos mínimos, constitutivos do facto do autor na teoria do crime, para que subsista a punição da cumplicidade – acessoriedade qualitativa ou interna – ou se considere qual o estágio mínimo de realização do facto do autor no iter criminis – acessoriedade quantitativa ou externa.

2. Acessoriedade Qualitativa ou Interna

§ 107 No estudo da acessoriedade qualitativa ou interna vamos encontrar as conceções que passamos a expor.

A) Acessoriedade mínima, para a qual seria suficiente à punição da cumplicidade que o facto do autor fosse formalmente típico. Conforme realça o Prof. Figueiredo Dias, “*um facto formalmente típico mas justificado, p. ex., não recebe da ordem jurídico-penal qualquer sentido negativo de valor, pelo que constituiria supedâneo inidóneo da punição de uma participação em tal facto*”²¹⁸.

B) Acessoriedade extrema ou hiper-acessoriedade, segundo a qual além de típico, ilícito e culposo, o facto do autor deveria ser concretamente punível, de

²¹⁷ Figueiredo Dias, Direito Penal I, op. cit., p. 826.

²¹⁸ Ibidem, p. 829.

modo a tornar punível o correspondente auxílio. Todavia, o argumento só na aparência procede. É hoje pacífico que a punição do cúmplice é questão que se mantém independente da punibilidade concreta da conduta do autor, uma vez que ao facto do autor pode faltar uma condição subjetiva de punibilidade, uma causa pessoal de exclusão da pena ou mesmo uma causa de exclusão da prossecução penal. O fundamento politico-criminal da punição da cumplicidade assenta no auxílio ao facto ilícito do autor e não numa participação da pena que concretamente se aplique, ou não, à pessoa do autor.

C) Acessoriedade rigorosa, cujos defensores, em consonância com a tese da participação do cúmplice na culpa do autor, defende que além de típico e ilícito, o facto do autor deve ainda ser culposo. Pela razão já exposta, a presente doutrina não procede, visto a culpa constituir uma categoria pessoal, não transmissível e portanto incomunicável em sede comparticipativa, disso mesmo dando expressão positiva o artigo 29.º do Código Penal.

D) Acessoriedade limitada, na qual se inscreve a doutrina dominante, onde a cumplicidade é configurável como a participação no facto típico e ilícito do autor. À relevância politico-criminal do auxílio oferecido pelo cúmplice, dispensa, portanto, a exigência da verificação concreta da culpa do autor e muito menos a punição concreta da sua conduta. Essencial, sim, é a verificação do dolo do tipo, isto é, a cumplicidade apenas é pensável enquanto categoria comparticipativa face a ações dolosas do autor (artigo 27.º do CP) e não já em relação a condutas negligentes.

§ 108 Subscrevemos a tese da acessoriedade limitada, mas não sem antes advertir, na esteira do Prof. Figueiredo Dias, para a necessidade de um aditamento, com o qual passamos a denominar esta posição de acessoriedade limitada modificada²¹⁹. Trata-se de excluir a necessidade politico-criminal de punição da cumplicidade no caso de se verificar a ausência de uma condição objetiva de punibilidade exigida por lei, ou ainda uma causa material de exclusão da pena.

²¹⁹ Figueiredo Dias, Direito Penal I, p. 830 e 831.

§ 109 Na fraude, certo setor da doutrina defende que a limitação do crime a vantagens patrimoniais iguais ou superiores a 15.000€, estabelecida pelo n.º 2 do artigo 103.º do RGIT constitui precisamente uma condição objetiva de punibilidade. Exemplo de causa material de exclusão da pena no crime de fraude fiscal encontra-se no Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro, no seu artigo 4.º, n.º 1, al. b), segundo o qual a responsabilidade pela infração é excluída logo que regularizada a situação tributária por parte do autor.

§ 110 Isto posto, conclui-se que as condições objetivas de punibilidade e a inexistência de causas materiais de exclusões da pena aplicáveis em concreto são ainda elementos constitutivos do facto do autor, inscrevendo-se assim como pressupostos de punição da cumplicidade. Em bom rigor, as duas circunstâncias integram-se no fenómeno da dignidade penal e da carência de tutela penal do facto global, comum a qualquer interveniente, pelo que repercutem seus efeitos a todos os participantes sem exceção, incluindo portanto o cúmplice.

3. Acessoriedade Quantitativa ou Externa

§ 111 Sob o título de acessoriedade quantitativa ou externa vamos abordar a questão de saber a partir de qual estágio de realização do facto do autor no *iter criminis* se inicia a punição da cumplicidade e, inversamente, até quando a punição da cumplicidade subsiste em face do facto do autor.

§ 112 Em relação à primeira dúvida lançada, defendemos que a possibilidade de punição da cumplicidade dá-se assim que haja execução ou começo de execução da parte do autor, à semelhança da solução legalmente estabelecida para a instigação (artigo 26.º, 4ª alternativa). Embora a lei não ofereça solução expressa julgamos ser esta a melhor solução tendo em conta a acessoriedade congénita que a ação do cúmplice denota perante a conduta do autor. Enquanto o facto do autor não

se inicia, não faz sentido falar do auxílio a esse facto, *rectior*, de cumplicidade²²⁰. Cumpre notar, porém, como lembra o Prof. Figueiredo Dias²²¹, que na instigação exige-se o começo da execução por imperativo politico-criminal de segurança e certeza jurídica na definição da punição, enquanto na cumplicidade a solução funda-se na exposta ideia de acessoriedade congénita.

§ 113 Quanto à segunda dúvida *supra* convocada a punição da cumplicidade subsiste até à consumação típica, ou formal, do facto do autor²²².

É inteiramente certa a ideia de que a cumplicidade tem o seu momento de eleição na fase preparatória do delito, nada obstando, porém, que ocorra em momento ulterior. Poderá pois o cúmplice prestar auxílio punível até ao momento em que o facto típico se encontrar completamente realizado, no sentido de preenchimento completo dos elementos do tipo de crime. De rejeitar inteiramente, portanto, a cumplicidade *ex post facto*. Para Stratenwerth / Kuhlen²²³, seguido de perto por Figueiredo Dias²²⁴, decisivo é o momento em que foi tomada a decisão de auxílio, se antes ou depois da consumação típica. Temos porém para nós, com o respeito devido, que o momento da tomada da decisão por parte do cúmplice, como elemento subjetivo e intrapsíquico, dificulta de sobremaneira a sua observação, trazendo insegurança. Somos assim da opinião que decisivo é o momento em que o auxílio se inicia exteriormente, e se liga desta forma ao facto do autor. Mesmo o auxílio moral tem sempre e em qualquer caso, para efeitos da sua relevância criminal, uma manifestação exterior, e somente a partir deste ponto se dá a efetiva ligação com o facto principal, no fundo e em última análise, a sua acessoriedade.

§ 114 Nos crimes de resultado cortado, como é efetivamente o caso da fraude fiscal, estas considerações revestem especial importância. Assim, na fraude, o auxílio é punível até ao momento em que se conclui a realização típica formal do

²²⁰ No sentido exposto, FERREIRA, CAVALEIRO DE, Lições de Direito Penal, Parte Geral, 1992, p. 491; e FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 831.

²²¹ FIGUEIREDO DIAS, *ibidem*.

²²² Neste sentido, FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 833, e ainda Roxin, Derecho Penal, Tomo II, op. cit. p. 305.

²²³ STRATENWERTH / KUHLEN, op. cit., § 12, n.º 135, citado em FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 833.

²²⁴ FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 833.

delito, o completo preenchimento dos elementos típicos do crime, pelo que qualquer cooperação ulterior apenas poderá configurar o crime autónomo de favorecimento, pessoal (artigo 367.º e segs. do CP) ou real (artigo 231.º a 233.º do CP), mesmo que se realize antes da verificação do dano ou da obtenção da vantagem ilegítima.

4. O Dolo na Cumplicidade

§ 115 Auxiliar outrem à prática de um facto ilícito pressupõe naturalmente uma intenção votada a essa colaboração. Deste modo, o artigo 27.º, n.º 1, do CP, faz depender a punição do cúmplice de um auxílio doloso à realização de um facto doloso do autor. A dupla dimensão do dolo refere-se, assim, à prestação de auxílio bem como à ação dolosa do autor.

§ 116 Mas não é exigível que o cúmplice disponha de um conhecimento detalhado ou profundo sobre os elementos do *iter criminis*. As circunstâncias de tempo, lugar e modo de realização do facto do autor não dizem respeito ao auxílio próprio da cumplicidade. Suficiente é que o cúmplice conheça a dimensão essencial do tipo de ilícito a praticar pelo autor, aqueles elementos concretos, variáveis conforme o caso, que lhe permitem estar ciente de que colabora numa conduta ilícita. Assim, o cúmplice de um crime de fraude fiscal não tem que ter conhecimentos jurídicos ou contabilísticos especializados, ainda que o facto do autor evidencie claramente tal ciência. Se determinada pessoa sabe que o seu amigo está a praticar fraude fiscal através de declarações entregues via transmissão de dados, é cúmplice do delito em causa se lhe fornece a sua casa e respetiva ligação em rede para realizar a operação ilícita, mesmo que desconheça em absoluto a forma de realização típica do crime e ainda que não disponha dos conhecimentos técnicos especializados para praticar por ele próprio tal facto ou mesmo para compreender o seu modo de execução.

§ 117 Já a questão do excesso do autor, contrariamente ao que ocorre na instigação, não deverá em princípio afetar a punição da cumplicidade, embora o

grau de conhecimento do nível concreto de gravidade da conduta do autor deva ter reflexos no domínio da determinação concreta da pena, nomeadamente no apuramento da culpa concreta do participante. Mas a punição mantém-se por regra, visto o seu fundamento não repousar no delito dominado pelo autor, mas antes no auxílio próprio prestado pelo cúmplice. Exige-se, ainda assim, que as alterações ao facto do autor se comportem na dimensão essencial do tipo de ilícito representado pelo cúmplice²²⁵.

5. Modalidades de Cumplicidade

§ 118 Conforme a desenha o artigo 27.º do CP, na esteira da tradição secular desta categoria dogmática, a cumplicidade consiste num auxílio material ou moral.

§ 119 Discutida neste âmbito é a questão de saber se a punição deve subsistir quando o auxílio material prestado não vem afinal a ser utilizado pelo autor. A nosso ver, no seguimento do pensamento de Roxin sobre esta matéria²²⁶, o auxílio será jurídico-penalmente relevante caso aumente as hipóteses de realização típica por parte do autor, verificando-se assim uma concreta potenciação do risco de lesão do bem jurídico²²⁷.

§ 120 O auxílio moral é um fortalecimento ou favorecimento psíquico prestado ao autor na sua decisão de realizar o delito. Incluem-se na cumplicidade moral os casos de indução, aconselhamento ou instigação que não constituam autoria moral, ou seja, que não determinem outrem à prática do facto. Pergunta-se qual a medida mínima de favorecimento. Com relevância jurídico-criminal apontam-se os aconselhamentos técnicos, a transmissão de informações sobre o modo de execução do crime ou o acesso a instrumentos aptos à sua realização.

²²⁵ A este respeito, detalhadamente, ROXIN, II, pag. 311 e ss.

²²⁶ ROXIN, II, pág. 287 e ss.

²²⁷ Também assim, FIGUEIREDO DIAS, op. cit., I, p. 836.

§ 121 Bem mais controvertidos são os comportamentos quotidianos, comuns ao dia-a-dia, por regra sem quaisquer repercussões criminais, mas que podem apresentar-se como facilitadores da execução ilícita, sejam materiais ou morais. A presente *vexata quaestio* faz correr tinta em diversos ordenamentos juspenais. A sua densa complexidade a isso obriga.

§ 122 Por nós, aderimos nesta matéria, pelo menos parcialmente, à tese de Roxin, visto a consideramos como um ponto de partida bem ponderado²²⁸. Deve-se desde logo efetuar uma cisão entre as situações em que o cúmplice apenas conta com a possibilidade de que o autor venha a cometer o ilícito e aquelas em que tem conhecimento da decisão delituosa do autor.

§ 123 Na primeira constelação de hipóteses, o que está verdadeiramente em causa é saber se a conduta do participante que integra o dolo eventual, isto é, quando conhece a possibilidade de execução típica e com ela se conforma, deve ou não excluir a figura da cumplicidade. E a resposta é positiva, em homenagem ao princípio da confiança, segundo o qual deve afirmar-se que, sendo legitimamente expectável que o autor perpetre o crime, expectável é igualmente que atue em conformidade com a norma, de acordo com as valorações jurídicas estabelecidas legalmente e por isso a mera possibilidade da prática do ilícito pelo autor faz soçobrar, a nosso ver, a punição da conduta quotidiana do cúmplice, cuja natureza é de esperar, legitimamente, uma possibilidade séria da não consecução do delito.

§ 124 Outras são as hipóteses em que o cúmplice conhece a decisão delituosa do autor. Aqui, há ainda que obtemperar eventuais considerações sobre o dolo do cúmplice com a singular característica de estarmos perante ações integradas no banal quotidiano, que se mantêm na esfera de uma atuação comum e trivial. Concordamos também aqui com a solução de Roxin, nomeadamente com a hermenêutica jurídica apta a advir da figura da "relação de sentido" mas damos-lhe um conteúdo material e uma fundamentação diversa da explanada pelo insigne Professor de Munique. Para nós, tudo está em saber se o cúmplice, ao prestar o

²²⁸ ROXIN, II, p. 291 e ss.

auxílio e tendo conhecimento da decisão do autor de vir a cometer o crime, está ou não ciente de que a sua contribuição é votada exclusivamente à prática delitiva do autor, ou se a acessoriedade esvanece-se na utilização do referido auxílio para todo um conjunto de atividades lícitas, das quais apenas se destacará o delito. Ali, porque o cúmplice é capaz de individualizar a conduta do autor em face à correspondente acessoriedade do seu contributo, verifica-se a referida relação de sentido e deve defender-se a punição. Mas aqui, quando é sabido que o ilícito é tão só uma utilização entre inúmeras utilizações lícitas do auxílio, a relação de sentido queda inviável e decai a respetiva cumplicidade.

§ 125 Tomemos o exemplo do fornecedor de material informático de uma empresa que executa um crime de fraude fiscal. Caso o referido fornecedor saiba que o único propósito do fornecimento do material é a prática do delito, é cúmplice do crime de fraude. Se, pelo contrário, sabe que esse crime é uma ação a executar de permeio a outras atuações, de caráter lícito, a relação de sentido da acessoriedade própria da cumplicidade perde-se e o auxílio sai impune. Convém ainda aclarar que, segundo é o nosso entendimento, é suficiente que o cúmplice tenha conhecimento de uma outra atividade lícita, única que seja, a beneficiar com o seu auxílio, para que se quebre em definitivo a acessoriedade entre a cooperação ancilar da cumplicidade e o facto principal do autor do delito. Em bom rigor, o auxílio só é acessório ao crime se disser respeito específica e individualizadamente à conduta proibida do autor.

§ 126 Importa igualmente salientar que as hipóteses em análise apenas são incluídas na esfera dos comportamentos quotidianos se o serviço ou objeto em causa não for especificamente modificado ou adulterado para aquele negócio ou aquele cliente, com o singular desiderato de possibilitar a prática do delito. Se assim for, não estamos perante os chamados comportamentos quotidianos, pois estes consistem numa ação reiterada, por regra lícita, e não num comportamento que surge especificamente votado à realização do delito, e portanto logo à partida munido de *animus delicti*. Estes casos foram aliás já por nós analisados na esfera da co-autoria.

6. Cumplicidade e omissão

§ 127 Regra geral, a cumplicidade não pode dar-se por omissão. É possível, porém, a nosso ver, uma cumplicidade por omissão em crime específico de ação, desde que: 1) o omitente tenha o dever de garante (10.º, n.º 2, CP) 2) a sua inércia resulte de plano prévio com o autor, fortalecedor da resolução deste, 3) possa defender o bem jurídico mas não seja a figura central do evento ilícito, realizado por ação. Na fraude, tal ocorre quando o agente detém a qualidade típica exigida por lei, no caso a qualidade de sujeito passivo, e sabendo que o autor realiza o crime de fraude fiscal, nada faz para impedir essa ação de execução, visto de acordo prévio com este omitir qualquer defesa, apesar de ter a possibilidade de agir em defesa do bem jurídico e encontrando-se obrigado a defendê-lo. Trata-se neste caso de um auxílio moral, psíquico, no sentido de possibilitar a prática do crime pelo autor, ao escolher não atuar conforme está adstrito por lei mas de acordo com o plano previamente estabelecido entre ambos, fortalecendo deste modo a resolução e segurança do executante. Sabendo o titular do dever que sobre ele recai a obrigação de defesa do bem jurídico, opta conscientemente por não garantir a defesa devida em ordem a possibilitar a prática da ação ilícita pelo autor, agente responsável por si só do se e do como do evento típico. Em bom rigor, é a aplicação da doutrina do domínio do facto aos crimes específicos que nos demanda esta solução.

§ 128 Muito embora o omitente seja sujeito passivo, não deverá, em casos tais, ser qualificado como autor, porque o facto global é um crime de ação e o agente em causa não atua, ligando a sua omissão de forma subordinada e secundária à conduta do autor conforme plano prévio, não dispondo assim do domínio do se e do como da execução; não assume a posição de figura central. Em contraste, a atuação exterior do verdadeiro senhor do ilícito, detentor do domínio da execução típica, cuja obra pode inclusivamente revelar uma densa e complexa ação criativa ou técnica, condutas inalcançáveis à sagesa do omitente, jamais capaz de realizar por si a concreta ação ilícita perpetrada. Qualificar o omitente como autor não colhe porque a afetação da tranquilidade do bem jurídico dá-se através de uma ação positiva conforme o plano prévio traçado por ambos; é a ação do autor o único

ataque (planeado) ao bem jurídico. Numa palavra, estamos perante um delito de ação. O requisito do plano prévio liga o cúmplice ao delito do autor como contributo acessório que fortalece a resolução e segurança do executante. A falta de domínio sobre a ação ilícita positiva afasta-o da autoria no crime de ação. Nem vale dizer que são dois crimes. O acordo prévio liga as condutas a um ataque ao bem jurídico unívoco e concertado²²⁹. A ilicitude na comparticipação enquanto instituto unitário pelo qual todos respondem convoca a ponderação individualizada de toda e qualquer posição de domínio, da importância e peso relativos de cada contribuição individual para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico. Configurar o omitente como autor paralelo em ilícito autónomo, quando a lesão do bem jurídico é realizada, conforme um plano comum, diretamente pela ação de um só executante é negar a ilicitude enquanto instituto unitário global pelo qual todas as contribuições concertadas respondem. Um dos *intraneus* emerge assim, no facto global, como figura central na colocação em perigo do bem jurídico e o outro surge como manifestamente acessório, secundário ou ancilar. Aquele é autor, este cúmplice.

§ 129 Bem diverso, todavia, é o caso de uma eventual cumplicidade por omissão em crime omissivo. Esta modalidade não é concebível. A cumplicidade em crime omissivo pode dar-se apenas por ação, como, por exemplo, quando o agente fornece elementos técnicos precisos ao autor da fraude por omissão, de modo a que a sua falta declarativa seja mais difícil de detetar ou revele-se mais lucrativa. Neste caso, temos um auxílio material à realização de um delito omissivo. Mas, nos crimes omissivos, uma eventual cumplicidade por omissão não é, segundo o nosso entendimento, uma forma possível de comparticipação. Se o agente detém o dever de garantir a defesa do bem jurídico e nada faz perante uma omissão lesiva de outro *intraneus*, então não há em rigor qualquer diferença, para efeitos de qualificação da modalidade participativa, entre a conduta omissiva de ambos, constituindo-se uma e outra como omissões que afetam a tranquilidade do bem jurídico carecido de amparo. A qualquer deles vincula o dever de garantia e na falta de ação de defesa de

²²⁹ Se faltar o acordo prévio, não se verifica a acessoriedade entre a conduta do omitente e a conduta do executante. Assim, o *intraneus* que sabe do cometimento da fraude assume por si só os efeitos da sua omissão, que sozinho pretendeu e decidiu levar a cabo. Será autor por omissão do crime de fraude fiscal, podendo a sua pena ser atenuada (art. 10.º, n.º 3).

um e outro verifica-se o evento lesivo, sendo que qualquer deles por si só detinha a possibilidade de dominar o acontecimento. Ambos são autores.

7. Cumplicidade e Tentativa

§ 130 Aplicável ao crime de fraude fiscal é uma pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, tratando-se de pessoa singular, e de multa até 720 dias, sendo o agente uma pessoa colectiva (artigo 103.º, n.º 1, do RGIT). E nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código Penal, a tentativa só é punível se ao crime consumado respetivo corresponder pena superior a 3 anos de prisão, salvo disposição expressa em contrário. Assim sendo, não deve colocar-se a questão da tentativa em relação à fraude simples, prevista no artigo 103.º do RGIT, visto que a tentativa de fraude simples não é punível. Ao contrário do que sucede, v.g., em matéria de burla tributária (art. 87.º, n.º 5, do RGIT), inexistente preceito que especificamente culmine a punição para a fraude fiscal simples.

§ 131 Punível é, sim, a tentativa de fraude qualificada, prevista no artigo 104.º do RGIT, em conjugação com o artigo 23.º do CP. No caso de se verificar a cumplicidade na tentativa de fraude qualificada, o cúmplice beneficiará de uma dupla atenuação especial, em função da cumplicidade (art. 27.º, n.º 2, do CP) e da tentativa (art. 23.º, n.º 2, do CP).

§ 132 Pode imaginar-se uma situação de tentativa de cumplicidade, *rectior*, de cumplicidade falhada ou sem êxito²³⁰. Mas logo porque soçobra a acessoriedade entre a participação e o facto principal, ou, inclusivé, porque este facto principal nunca chega sequer a tomar forma de início de execução, a cumplicidade tentada queda impune, como impune permanece, de igual sorte, qualquer conduta principal que não alcance o estádio primordial da tentativa.

²³⁰ Sobre o tema, FIGUEIREDO DIAS, I, op. cit., 839 e ss.

CONCLUSÕES

- I. O bem jurídico objeto da tutela penal no crime de fraude fiscal consiste no conjunto das receitas fiscais legalmente devidas.
- II. De sorte a proteger a receita fiscal do Estado o legislador edifica uma relação jurídico-tributária, núcleo dos deveres de verdade, transparência e lealdade exigíveis ao sujeito passivo do imposto e na violação destes deveres surge a configuração típica do crime de fraude fiscal. A consagração dos deveres típicos são portanto o meio, ou instrumento, de proceder à salvaguarda do bem jurídico-criminal.
- III. O crime de fraude fiscal é um crime específico próprio em que o sujeito ativo do delito é o sujeito passivo do imposto (*intraneus*).
- IV. No crime de fraude fiscal, as condutas típicas descritas dividem-se entre condutas comissivas (ações) e condutas omissivas (omissões).
- V. À fraude por omissão não são aplicáveis os critérios estabelecidos na doutrina do domínio do facto.
- VI. É autor imediato do crime de fraude por omissão o sujeito passivo que se encontra adstrito por lei à prática de uma ação ou realização de um facto e, tendo a possibilidade de praticar esse facto e dominar o seu curso, não executa (omite) a conduta devida, inação esta que vem a afetar a tranquilidade do bem jurídico objeto de tutela penal, no caso as receitas tributárias legalmente devidas.
- VII. Autoria mediata por omissão e instigação por omissão não são formas de participação possíveis, mas é possível a realização da fraude por omissão em co-autoria e em cumplicidade.
- VIII. Em caso de participação na fraude fiscal, basta que a qualidade de sujeito passivo se verifique em qualquer dos participantes e seja

conhecida dos demais para que os *extraneus* participantes possam ser punidos.

- IX. O n.º 2 do artigo 28.º do CP é aplicável aos crimes específicos impróprios, pelo que o *extraneus* na fraude fiscal, sendo este um crime específico próprio, sem correspondente comum, não beneficia do mesmo regime, não havendo razão de ordem empírica, valorativa, teleológica ou político-criminal que justifique tal distinção, de modo que deve a estatuição do artigo 28.º, n.º 2, do CP, consubstanciar a possibilidade de aplicação do regime de atenuação especial da pena, suscetível de ser aplicado aos crimes específicos próprios e impróprios.
- X. Autor imediato do crime de fraude fiscal é o sujeito passivo do imposto que por si mesmo, ou com a intervenção de outros, realiza o tipo global mediante a sua ação corporal (sem prejuízo das regras de extensão de punição, nomeadamente o artigo 12.º do CP e o artigo 6.º do RGIT).
- XI. Co-autores do crime de fraude fiscal são os sujeitos passivos, e aqueles que com eles dividem a execução típica, sendo a decisão e a execução do crime obra comum a todos e cada qual oferece uma contribuição essencial para a realização típica.
- XII. Autor mediato do crime de fraude fiscal é aquele sujeito passivo que domina a vontade de outrem, ou o *extraneus* que domina a vontade do sujeito passivo, através de coação ou erro, manobrando-o à realização do ilícito tributário.
- XIII. Instigador na fraude fiscal é o sujeito passivo que determina outrem à prática do facto, ou o *extraneus* que determina o sujeito passivo, desde que se verifique o início da execução.
- XIV. Cúmplice na fraude fiscal é o sujeito passivo que oferece um auxílio material ou moral à prática do delito pelo autor, ou o *extraneus* que oferece o auxílio material ou moral à prática do delito pelo sujeito passivo.

Bibliografia

ADAM SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776

ALMEIDA COSTA, António Manuel de, *Ilícito Pessoal, Imputação Objectiva e Participação em Direito Penal*, Almedina, 2015.

AIRES DE SOUSA, Susana, *A autoria nos crimes específicos: algumas considerações sobre o artigo 28.º do Código Penal* in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal (RPCC)* 15, n.º 3, 2005.

AIRES DE SOUSA, Susana, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Incriminador*, Coimbra Editora, 2006.

AIRES DE SOUSA, Susana, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra Editora, 2009.

AIRES DE SOUSA, Susana “*Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças*”, in: MANUEL DA COSTA ANDRADE, et al. (org.), *Direito Penal. Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Peter Hünerfeld*, Coimbra Editora, 2013.

ARISTÓTELES, “*Book 5, section 1013a*”, *Metaphysics*, trad. Hugh Tredennick Aristotle in 23 Volumes, Vols. 17, 18, Cambridge, MA, Harvard University Press.

BOLDOVA PASAMAR, Miguel A., *La Comunicabilidad De Las Circunstancias Y La Participación Delictiva*, Civitas, Madrid, 1995.

BURG, David F., *A World History of Tax Rebellions*, 2004.

CAVALEIRO DE FERREIRA, Manuel, *Lições de Direito Penal - Parte Geral, I*, Almedina, 2010.

CORREIA, Eduardo, *Actas da Comissão Revisora do Código Penal*, 1965.

CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal II*, Coimbra, Almedina, 1968.

DÁ MESQUITA, Paulo, *A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto*, in *Revista do Ministério Público*, Ano 23, 2002.

PAULO DÁ MESQUITA, *Sobre os crimes de burla e fraude fiscal*”, in *Direito e Justiça*, Volume XV, tomo 1, 2001.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *La autoría en Derecho Penal*, Barcelona, PPU, 1991.

FALCON, Andrea. *Aristotle on Causality*, in *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, 2008.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, *Direito Penal - Parte Geral - Tomo I - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2ª edição, 2012.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, e COSTA ANDRADE, Manuel da, *O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações)*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II*, Coimbra Editora, 1996.

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, *Autor y cómplice en Derecho Penal*, ed. Universidad de Madrid, 1966.

HEATON, Russel, *Criminal Law Textbook*, OUP Oxford, 2º Ed., 2006.

JAKOBS, Günther, *Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, trad. Cuello Contreras y Serrano González de Murillo, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Tomas, *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, 5a ed., tr. Olmedo Cardenete, ed. Comares, Granada, 2002.

JOÃO DE ALMEIDA COSTA, Miguel, *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, in *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, 2010.

KIRCHLER, Erich, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, 2007.

LEITE DE CAMPOS, Diogo, *Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um sistema Esgotado*, em *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006.

LOPES DE SOUSA, Jorge / SIMAS SANTOS, Manuel, *RGIT Anotado*, 4.^a ed., Lisboa: Áreas, 2010.

MARQUES DA SILVA, Germano, *Direito Penal Tributário - Sobre As Responsabilidades das Sociedades e Dos Seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009.

MARQUES DA SILVA, Isabel, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 2.^a edição.

MENDELSON, “*On Corvée Labor in Ancient Canaan and Israel*,” *BASOR* 167, 1962.

MIGUEZ GARCIA E CASTELA RIO, in *Código Penal, Parte Geral e Especial, com Notas e Comentários*, Almedina, 2014.

MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal, Parte General*, 6.a ed., Reppetor, Barcelona, 2002.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal - Parte Geral- Volume I*. São Paulo: Atlas, 2^a Ed. 1986.

MONIZ, Helena, *Facturas falsas – burla ou simulação fiscal? (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1993 - Anotação)*”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II*, 1999.

PINTO DE ALBUQUERQUE, Paulo, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2008.

PLATÃO, *O Banquete*, Edições 70, 2016

POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal – A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Almedina, 2007.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *Los Delitos De Sujeto Especial Y La Teoría De La Participación*, Cymys, Barcelona, 1974.

RAPOSO, João António, *A punibilidade nas situações de "Instigação em Cadeia"*, Revista O Direito 133, 2001

RICARDO, David, *Principles of Political Economy and Taxation*, 1817.

ROXIN, Claus, *Täterschaft und Tatherrschaft*. 6. Aufl., Berlin: Walter de Gruyter, 1994.

ROXIN, Claus, *Autoría Y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Madrid, 6ª ed., 1998.

ROXIN, Claus, *Derecho Penal – Parte General – Tomo II - Especiales Formas De Aparicion Del Delito*, Civitas/Thomson Reuters, Tradução para o espanhol de Diego-Manuel Luzón Peña, José Manuel Paredes Castañón, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal, 2014.

SÁ GOMES, Nuno, in *Ciência e Técnica Fiscal*, número 358, 1990.

SALINAS MONTEIRO, Henrique, *A Participação em Crimes Especiais no Código Penal*, 1999.

SILVA DIAS, Augusto, *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações dogmáticas e político-criminais*”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II*, Eduardo Correia [et al.], Coimbra Editora, 1998.

TAIPA DE CARVALHO, Américo/ DAMIÃO DA CUNHA, José M. “*Facturas Falsas: Crime de Fraude Fiscal ou de Burla?*”, in: MANUEL AFONSO VAZ,

JOSÉ AZEREDO LOPES (coord.), *Juris et de Jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, 1998.

TEIXEIRA, Glória, “*Estudo sobre as Infracções Tributárias*”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2013.

TEIXEIRA DOS SANTOS, André, *O Crime de Fraude Fiscal - Um Contributo para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir Do Bem Jurídico*, Coimbra Editora, 2009.

TOLDA PINTO /JORGE MANUEL BRAVO, *RGIT e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra Editora, 2002.

TORRES GELLA, F. J., *Autoría y Otras formas de Participación en El Delito Fiscal*, CISS, 2009.

VÁLDÁGUA, Conceição, *Autoria mediata em virtude do domínio da organização ou autoria mediata em virtude da subordinação voluntária do executor à decisão do agente imediato? Liber Discipulorum Figueiredo Dias*, 2003.

VON LISZT, Franz, *Tratado de Derecho Penal*, 2ª ed., trad. Jiménez de Asúa, t. III, ed. Hijos del REUS, Madrid, 1917.

VON SCHANZ, Georg, *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, 1890.

WELZEL, Hans. *Derecho Penal Alemán*, trad. Juan Bustos Ramirez e Sergio Yáñez Pérez, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1987.

WITTGENSTEIN, Ludwig, *Tratado Lógico-Filosófico*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

Jurisprudência

Acórdão n.º 37/1984 (DR-II, n.º 155, de 6-7-84; BMJ, n.º 345, p. 194);

Acórdão n.º 59/1984 (DR-II, No 264, de 14-11-84),

Acórdão n.º 60/1984 (DR-II, n.º 265, de 15-11-84; BMJ, n.º 350, p. 127);

Acórdão n.º 80/1984 (DR-II, n.º 24, de 29-1-85);

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça., de 25/09/97, Processo n.º 479/97;

Tribunal Central Administrativo Sul, 01/19/2011, processo 04385/10.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21-05-2003, proc. 03P132.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 18-09-2013, proc. 67/10.3IDPRT.P1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 02-10-2013, 105/11.2IDCBR.C1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 16-11-2011; proc. 954/02.2J-FLSB.C1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20-04-2004, proc. 14/2004-5.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3;

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1993;

Acórdão do Tribunal Constitucional 128/2010, de 8 de Junho, (Proc. n.º 441/09)