Universidades Lusíada

Ferreira, Amílcar Fernando Duro

# Fraude fiscal

http://hdl.handle.net/11067/4590

## Metadados

**Data de Publicação** 2019

**Resumo** Resumo: Hodiernamente, cada vez mais se ouve falar de fraude fiscal e que urge ser combatida. Este problema ao emergir na nossa sociedade deu origem a consequências nefastas para a economia do nosso país e com implicações a nível social. Houve a diminuição das receitas fiscais que vertiam a favor do Estado, originando o agravamento tributário dos contribuintes cumpridores de modo a se poder satisfazer o aumento das necessidades sociais. Estes crimes vêm a despertar interesse, a nível nacional...

Abstract: Nowadays, is common to ear about tax fraud and that it’s urgent to be fought. This problem, in emerging in our society, resulted in damaging consequences in our country economy and with social implications. There were decreases in taxes revenue that ploughed back to Government, leading to taxes increase for taxpayers who meet their obligations, in way to meet society demands. Those crimes have been attract national and international interest, to the extent that our social media have ...

**Palavras Chave** Direito, Crime fiscal, Fraude fiscal, Direito penal

**Tipo** masterThesis

**Revisão de Pares** Não

**Coleções** [ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-10-12T07:18:02Z com informação proveniente do Repositório

http://repositorio.ulusiada.pt

# UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

# FRAUDE FISCAL

**Amílcar Fernando Duro Ferreira**

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Professor Doutor Fernando José dos Santos Pinto Torrão

Porto, 2018

**Agradecimentos**

Quero agradecer especialmente ao meu orientador, Professor Doutor Fernando José dos Santos Pinto Torrão, pelos seus sábios conselhos na orientação desta minha tese, bem como, pela sua disponibilidade e amabilidade.

Estendo estes agradecimentos a todo o corpo docente da Universidade Lusíada do Porto.

Um especial agradecimento aos meus pais por toda a ajuda e dedicação ao longo do meu percurso académico, como também ao Vitor, Cláudia, João e Viriato.

**Índice**

Agradecimentos ..... 2

Resumo ..... 5

Abstract ..... 6

Palavras-chave ..... 7

Lista de abreviaturas e siglas ..... 8

Introdução ..... 12

1. Imposto ..... 13

2. O sistema fiscal português ao longo dos tempos ..... 16

3. O desenrolar da história das infracções fiscais no direito português ..... 17

4. Planeamento fiscal ..... 23

4.1. Conceito de planeamento fiscal ..... 24

4.2. Limites legais ao planeamento fiscal ..... 25

4.3. Planeamento fiscal abusivo ou agressivo ..... 27

4.4. Planeamento fiscal internacional ..... 28

5. Alguns meios de planeamento fiscal no sistema fiscal português ..... 29

5.1. SGPS ..... 29

5.2. Zona Franca da Madeira ou Centro Internacional da Madeira ..... 30

6. Elisão fiscal ..... 31

6.1. Efeitos da elisão fiscal ..... 32

6.2. Natureza jurídica da elisão ..... 33

6.3. Negócio simulado ..... 33

6.4. Negócio praticado em abuso de direito ..... 35

6.5. Negócio indirecto ..... 35

6.6. Negócio em fraude à lei ..... 36

7. Evasão ..... 36
8. Ilícito fiscal ..... 37
9. Ilícito fiscal de natureza criminal ..... 38
10. Tipos de fraude fiscal ..... 39
11. Fraude fiscal ..... 40
11.1. Agente ..... 47
11.2. Dolo e negligência ..... 48
11.3. Objecto ..... 50
11.4. Os deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência ..... 53
12. Fraude fiscal qualificada ..... 54
1. Fraude carrossel no IVA ..... 55
13.1. Funcionamento da fraude carrossel no IVA ..... 59
13.2. Exemplo prático de fraude carrossel no IVA ..... 61
14. Investigação de crimes fiscais ..... 65
15. Meios de prova ..... 66
16. Medidas de combate à evasão e fraude fiscal ..... 68
16.1. Medidas de combate da fraude carrossel no IVA ..... 74
17. Conclusão ..... 80
18. Bibliografia ..... 82

**Resumo**

Hodiernamente, cada vez mais se ouve falar de fraude fiscal e que urge ser combatida.

Este problema ao emergir na nossa sociedade deu origem a consequências nefastas para a economia do nosso país e com implicações a nível social. Houve a diminuição das receitas fiscais que vertiam a favor do Estado, originando o agravamento tributário dos contribuintes cumpridores de modo a se poder satisfazer o aumento das necessidades sociais.

Estes crimes vêm a despertar interesse, a nível nacional e internacional, sendo que a nossa comunicação social lhes tem vindo a dar mais ênfase.

O crime de fraude fiscal desperta nos sujeitos cumpridores um sentimento de impunidade e desigualdade face aos incumpridores, fazendo com que estes tenham mais vantagens económicas do que os primeiros.

Deste modo o Estado e a AT têm vindo a desenvolver medidas de combate ao crime de fraude fiscal sendo elas punitivas, não punitivas e preventivas, deste modo consciencializando o sujeito passivo do seu múnus tributário.

A AT para poder corresponder a este problema, teve que se desenvolver quer a nível humano e material, permitindo-lhe tornar-se mais fiscalizadora e interventiva, demovendo os incumpridores das suas actuações ilícitas.

Escolhi o tema de fraude fiscal, porque trata-se de um tema actual, em que as suas implicações versam não só na economia estadual, mas na vida social.

**Abstract**

Nowadays, is common to ear about tax fraud and that it's urgent to be fought. This problem, in emerging in our society, resulted in damaging consequences in our country economy and with social implications. There were decreases in taxes revenue that ploughed back to Government, leading to taxes increase for taxpayers who meet their obligations, in way to meet society demands.

Those crimes have been attract national and international interest, to the extent that our social media have been lends emphasis.

Tax fraud crime trigger on the taxpayers who meet their obligations, impunity and inequality sense in relation to the defaulting taxpayers, making that defaulting taxpayers have more economic advantages than the firsts.

This way, government and tax authority, have been developing measures to combat tax fraud crime, which they are punitive, non-punitive and preventive, thus awareness taxable person about their tributary munus.

Tax authority, in way to respond to this problem, had to develop their human and material resources, allowing to be more supervisory and interventional, discouraging illegal activities form defaulting taxpayers.

I chose tax fraud, because it is a current issue, in whitch it have effects not only in government economy, but also in social life.

**Palavras-chave**

Impostos;
Evasão Fiscal;
Fraude Fiscal;
Relação Jurídica-Tributária;
Contra-ordenação;
Crime;
Autoridade Tributária;
Estado Fiscal;
Estado Social;
Lei Geral Tributária;
Constituição da República Portuguesa;
Regime Geral das Infracções Tributárias;
Código Penal;
Reforma Fiscal;
Contribuinte.

**Lista de abreviaturas e siglas**

ACT – Autoridade para as Condições do Trabalho
AIB – Aquisição intracomunitária de bens
Al. – alínea
Art.º - artigo
ASAE – Autoridade de Segurança Alimentar e Económica
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CC - Código Civil (aprovado pelo DL nº 47344/66, de 25 de Novembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 48/2018, de 14 de Agosto)
CEE – Comunidade Económica Europeia
CELE – Comércio Europeu de Licenças de Emissão
CGAA – Cláusula Geral Anti-abuso
CIEC – Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (aprovado pelo DL nº 73/2010, de 21 de Junho e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)
CINM – Centro Internacional da Madeira
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (aprovado pelo DL nº 442-B/88, de 30 de Novembro e tendo sido actualizado pelo DL nº 45/2018, de 19 de Junho)
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (aprovado pelo DL nº 442-A/88, 30 de Novembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)
CIS – Código de Imposto de Selo (aprovado pela Lei nº 150/99, de 11 de Setembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (aprovado pelo DL nº 394-B/84, 26 de Dezembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 8/2018, de 2 de Março)
CP – Código Penal (aprovado pelo DL nº 48/95, de 15 de Março e actualizado pela Lei nº 44/2018, de 9 de Agosto)
CPFA – Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo (aprovado pelo DL nº 29/2008, de 25 de Fevereiro)
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário (aprovado pelo DL nº 433/99, de 26 de Outubro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)
CPTM – Certificados do Tesouro Poupança Mais

CRP – Constituição da República Portuguesa

DCIAP – Departamento Central de Investigação e Acção Penal

DL – Decreto-Lei

Drº. – Doutor

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais (aprovado pelo DL nº 215/89, de 1 de Julho e tendo sido actualizado pelo DL nº 45/2018, de 19 de Junho)

ECORFI – Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal

EM – Estados-membros

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (aprovado pela Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro e tendo sido actualizado pelo DL nº 214-G/2015, de 2 de Outubro)

FMI – Fundo Monetário Internacional

GNR – Guarda Nacional Republicana

GNV – Gás Natural Veicular

GPL – Gás de Petróleo Liquefeito

IABA – Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

IEC – Imposto Especial de Consumo (aprovado pelo DL nº 73/2010, de 21 de Junho e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

IGAC – Inspecção-Geral das Actividades Culturais

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (aprovado pelo DL nº 287/2003, 12 de Novembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

IMT – Instituto de Mobilidade e dos Transportes, I.P.

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (aprovado pelo DL nº 442-B/88, de 30 de Novembro e tendo sido actualizado pelo DL nº 45/2018, de 19 de Junho)

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (aprovado pelo DL nº 442-A/88, 30 de Novembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

IS – Imposto de Selo (aprovado pela Lei nº 150/99, de 11 de Setembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (aprovado pelo DL nº 73/2010 e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

ISS – Inspecção dos Centros Regionais da Segurança Social

ISV – Imposto sobre Veículos (aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

IT – Imposto sobre o Tabaco

ITA – Inspecção Tributária Aduaneira

IUC – Imposto Único de Circulação (aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado (aprovado pelo DL nº 394-B/84, 26 de Dezembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 8/2018, de 2 de Março)

LGT – Lei Geral Tributária (aprovado pelo DL nº 398/98, de 17 de Dezembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 39/2018, de 8 de Agosto)

M - Milhões

MP – Ministério Público

NIF – Número de Identificação Fiscal

Nº - número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

PJ – Polícia Judiciária

Prof. – Professor

PSP – Polícia de Segurança Pública

RAM – Região Autónoma da Madeira

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária (aprovado pelo DL nº 413/98, de 31 de Dezembro e tendo sido actualizado pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro)

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (aprovado pelo DL nº 290/92, de 28 de Dezembro e tendo sido actualizado pelo DL nº 41/2016, de 1 de Agosto)

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (aprovado pelo DL nº 376-A/89, de 25 de Outubro)

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (aprovado pelo DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro)

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

SS – Segurança Social

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

SVAT – Selo de Validação AT

TCA – Tribunal Central Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TIB - Transmissão intracomunitária de bens

TJE – Tribunal de Justiça Europeu

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

UE – União Europeia

VIES – *Vat Information Exchange System*

ZFM – Zona Franca da Madeira

## Introdução

Os crimes de fraude fiscal têm tido uma crescente notoriedade devido aos problemas socioeconómicos que daí advêm.

Estes crimes são praticados nas mais diversas áreas, como, por exemplo: na política, no desporto, empresas, instituições bancárias.

O principal fim do Estado é o arrecadar de receitas dos tributos de modo a poder satisfazer as necessidades colectivas. Os cidadãos que não cumprem com as suas obrigações tributárias passam a ter uma vantagem patrimonial líquida superior, face ao cidadão incumpridor. Isto origina que o cidadão cumpridor passe a deter um sentimento de desigualdade e de impunidade perante os incumpridores, visto que ele cumpre com os seus deveres tributários a favor do Estado, ao invés dos incumpridores que mesmo ao não cumprirem com as suas obrigações fiscais, vão ter os mesmos benefícios como se tivessem cumprido com elas.

Esta situação é espectável originando a que o cidadão cumpridor avalie o seu próprio benefício (ou não) do incumprimento tributário.

Neste trabalho também analiso os meios de obtenção de prova, os motivos que levam os sujeitos passivos a não cumprirem com as suas obrigações tributárias, bem como os meios de combate utilizados contra a evasão e fraude fiscal.

Hodiernamente, através dos meios de comunicação social temos conhecimento de que os crimes económico-financeiros estão a proliferar. Perante isto, urge combatê-los pois os infractores recorrem a meios cada vez mais rebuscados de modo a ludibriá-la. Em resposta, a isto, a AT tem-se vindo a desenvolver e modernizar-se quanto a meios humanos e materiais, estando por isso mais atenta para evitar a evasão e a fraude fiscal.

## 1. Imposto

Antes de fazer este estudo não poderia postergar o meu dever de definir o conceito de imposto.

Ao longo da história, o desenvolvimento da sociedade foi acompanhado pela evolução de uma realidade tributária em que o Estado recorre aos impostos (é uma das espécies de tributos[1]) de modo a obter receitas para satisfazer as necessidades societárias.

O Estado tinha como pressuposto ser um Estado Social, mas com o surgimento da crise económico-financeira, aproximou-se mais de um Estado Fiscal, em que *(...) as necessidades financeiras, são essencialmente cobertas pelos impostos, facilmente se compreende que este tipo de Estado tem sido (e é) a regra do Estado moderno*. (Nabais, 2012, p. 192)

Assim sendo, verifica-se que o Estado *alimenta-se* das receitas granjeadas pelos impostos aplicados aos contribuintes, no entanto, tem que se limitar nas suas despesas de modo a que seja sustentável, enquanto entidade.

Os impostos são a principal fonte de financiamento do Estado, sendo necessário que estejam constitucionalmente definidos na lei, assentes em princípios intangíveis e não podem ser infligidos arbitrariamente.

Constitucionalmente, há princípios que regulam a disciplina dos impostos, não podendo ser devassados mesmo pelo órgão que os estabeleceu. Sendo assim, estão sujeitos a uma fiscalidade e regulação que vai fazer com que os impostos e as suas taxas não sejam determinados indiscriminadamente.

Na CRP, estão consagrados os princípios da *legalidade*[2] *e da igualdade*[3] *dos impostos pondo fim à arbitrariedade e à discriminação fiscal típicos do Antigo Regime.* (Moreira & Canotilho, 2007, p. 1088)

O Estado Fiscal considera que há uma igualdade perante a lei, em que casos iguais serão tratados de forma igual e casos diferentes serão tratados de forma diferente. Em conformidade com o princípio da igualdade, os sujeitos passivos que obtêm elevados

---

[1] Art.º 3º LGT – Classificação de tributos.

[2] Segundo Casalta Nabais *o princípio da legalidade fiscal tem na base a ideia de autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes (...).* (Nabais, 2016, p. 138)

[3] Todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos conforme a sua capacidade contributiva. Isto implica igual imposto para os que têm igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto para quem tem diferente capacidade contributiva, na proporção dessa diferença (igualdade vertical).

rendimentos serão sujeitos a uma tributação muitíssimo superior em relação aos que têm rendimentos inferiores. Deste modo, tenta-se diminuir as desigualdades na distribuição social dos rendimentos (princípio da progressividade) originando uma repartição justa dos mesmos e da riqueza[4]. A igualdade tributária vai permitir que haja uma *(...)uniformidade de tributação, conceito que tem evoluído com o tempo e que actualmente é entendido como igualdade de sacrifícios.* (Fortes, 2014, p. 7)

Os contribuintes têm obrigação de pagar os impostos correspondentes aos seus rendimentos, segundo o princípio da tipicidade fiscal e da progressividade, não lhes podendo ser exigidos impostos que não estejam previstos na lei, bem como impostos que tenham sido criados posteriormente, pois não podem ter efeitos retroactivos, em consonância com o princípio da não retroactividade do imposto[5].

Está previsto no art.º 103º, nº 2 da CRP, o princípio da legalidade fiscal, bem como os elementos essenciais dos impostos[6]. O imposto para ser exigível tem que estar tipificado na lei – princípio da tipicidade legal[7] – pois só assim o contribuinte tem uma garantia de estabilidade e segurança, não produzindo efeitos *ex-tunc*[8].

Os impostos tanto podem ser criados pelo Estado, bem como pelas Autarquias Locais[9] e pelas Regiões Autónomas[10] devido à descentralização territorial.

O conceito de imposto, segundo Casalta Nabais é definido segundo elementos objectivos, subjectivos e teleológicos.

Para ele, *objectivamente o imposto é uma prestação*[11]*pecuniária*[12]*, unilateral*[13]*, definitiva*[14] *e coactiva*[15] (Nabais, 2016, p. 34).

Subjectivamente, considera o imposto uma prestação que contém as características objectivas anteriormente assinaladas, sendo exigida ou devida a detentores individuais ou colectivos, com capacidade contributiva e a favor de entidades que tenham funções ou

---

[4] Art.º 4º e 5º LGT.
[5] Art.º 103º, nº 3 CRP e art.º 12º LGT.
[6] A lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
[7] *Exige que a lei (lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada,(...)* (Nabais, 2016, p. 140)
[8] Não produz efeitos retroactivos.
[9] Art.º 238º, nº 3 e 4 CRP.
[10] Art.º 227º, nº 1, al. i) e j) CRP.
[11] Que tem carácter obrigacional e não real.
[12] É aquela que é satisfeita em dinheiro – dare pecunia.
[13] Não há uma contraprestação especifica a favor do contribuinte.
[14] É aquela prestação praticada que não tem reembolso, restituição ou indemnização.
[15] É uma prestação criada pela lei – ex legis – é a que se impõe ao sujeito passivo independentemente da sua vontade.

tarefas públicas. Assim sendo, é exigido a quem tem capacidade contributiva[16], tendo em conta o critério da igualdade material e de justiça fiscal que norteiam o Estado Fiscal de direito. Não são só as pessoas colectivas públicas, como também as privadas desde que tenham funções ou tarefas públicas, dizendo respeito a todos os contribuintes e não a determinadas categorias deles.

Teleologicamente, o imposto pode ser exigido por entidades que tenham funções públicas para a realização dessas funções (finalidade do imposto), tais como a financeira ou fiscal, desde que não possuam carácter sancionatório.

No nosso sistema fiscal existem quatro principais espécies de impostos constitucionalmente definidos no art.º 104º da CRP. Nesse preceito legal o nº 1 define o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares; o nº 2 define o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; o nº 3 determina o imposto sobre o património e o nº 4 define o imposto sobre o consumo. Além destes impostos existem outros, que são criados não só pelo Estado, mas por outras entidades com poder tributário (já supracitadas).

O IRS é um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que só tributará os contribuintes na medida dos seus rendimentos, corrigindo as desigualdades, de modo a definir o modelo de distribuição tido social e politicamente mais aceitável.

A totalidade dos rendimentos dos contribuintes devem ser englobados neste único imposto, facilitando a aplicação do princípio da progressividade, pois se tal não se verificasse o contribuinte só iria declarar uma parte dos seus rendimentos como tributáveis (evasão fiscal) de modo a que a taxa do seu imposto fosse mais baixa.

Portugal é um país que não está preparado para aplicar uma taxa uniforme, pois não tem um sistema fiscal estável.

O IRC é o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, e apenas tributa os lucros reais de uma empresa, baseando-se nos resultados da mesma.

No imposto sobre o património (IMI, IMT e IS), não se verifica a progressividade. Por exemplo, a taxa sobre uma habitação cujo valor de mercado é baixo, é a mesma que se aplica a uma habitação cujo valor de mercado é mais elevado, sendo essa taxa definida pelo legislador.

[16] Art.º 4º, nº 1 LGT.

O imposto sobre o consumo (IVA) é um imposto indirecto[17] e de natureza real[18]. Este imposto leva a que se crie diferenças entre os sujeitos tributários já que só adquirem determinados bens quem quer ou tem necessidade deles, por isso o Estado altera a taxa desse imposto mediante as necessidades do sujeito que deles recorre. Não são bens de primeira necessidade, pelo que a taxa do imposto é mais elevada em relação aos outros bens.

## 2. O sistema fiscal português ao longo dos tempos

Ao longo dos tempos tem havido um desenvolvimento do sistema fiscal português.

Para Casalta Nabais há *uma certa linha de evolução histórica-cultural da ideia de imposto e da ideia de imposto-justo, a qual como se facilmente compreenderá, é tão antiga como o próprio mundo* (Nabais, 2016, p. 430).

Já no Antigo Testamento e no Novo Testamento se faz referência a um imposto proporcional à matéria colectável e a um imposto proporcional que corresponderia a10% do valor do rendimento de cada família – a dízima.

A dízima foi o resultado de uma evolução histórica e geográfica e representou o primeiro imposto merecedor de um Estado hodierno, como o caso da décima militar em que em princípio abrangia só o povo, mas por influência de Padre António Vieira[19] ela viria também a ser aplicada ao clero e à nobreza, sendo que os mesmos pagariam separadamente *para que se soubesse o que cada um dos três estados dispendia e não viesse a cair no povo, como menos poderoso, o maior peso.*

A décima militar foi criada para fazer face à guerra, era um imposto de carácter extraordinário, mas quando foi aprovado nas Cortes 1653-1654 passou a ser de carácter ordinário permanecendo como fonte de receitas para as diversas necessidades do país. A

[17] Os impostos indirectos incidem sobre o consumo ou a despesa e sobre a generalidade dos bens que consumimos diariamente (IVA, IUC, IMT, ISP, IS, etc.). Não incidem sobre o património possuído ou rendimento obtido, mas sobre o património ou o rendimento utilizado, deixando a matéria colectável intacta nas mãos dos contribuintes, lançando o imposto sobre o preço dos bens em cuja a compra eles vão utilizar o seu rendimento ou património.

[18] O imposto de natureza real é aquele que tem uma incidência real, atinge a matéria colectável objectivamente determinada, abstraindo-se da concreta situação económica e social do contribuinte.

[19] No célebre sermão de Santo António, pregado a 14 de Setembro de 1642, ante o rei e as cortes, ele expressa o princípio da igualdade na aplicação dos impostos, sendo esse princípio consolidado posteriormente com as revoluções liberais. Outra ideia decorrente do sermão de Santo António é a da anestesia fiscal, mas que só no séc. XIX é que iria ser aprofundada.

décima militar viria a ser substituída em 1860 e com o passar do tempo essa décima a mesma foi sofrendo alterações que viriam a servir de base para as diversas categorias dos rendimentos estipulados no CIRS.

## 3. O desenrolar da história das infracções fiscais no direito português

A Lei nº 12, de 13 de Dezembro de 1844, permitiu fixar categoricamente as sanções fiscais, dando-lhes uma posição preferencial face à norma abstracta que regula a mesma matéria (princípio da especialidade). Este diploma legal veio determinar, nos art.º 18º a 20º, a cominação dos comportamentos que visavam afectar o património da Fazenda Pública do Estado em situações de transmissão de propriedade. Sendo assim, aplicavam-se multas aos comportamentos dolosos e de má-fé. No caso de se verificarem contratos simulados com esse intuito, os mesmos não viriam a produzir efeito algum, aplicando-lhes uma multa pesada e retirando-lhes metade dos bens transaccionados nesses contratos, sendo que os mesmos reverteriam a favor da Fazenda Pública.

Deste modo, o legislador aplicava penas específicas em vez de penas corporais nos casos de simulação, evitando também uma dupla penalização pelo mesmo facto.

Este diploma legal levou ao surgimento de outros que substituiram as penas corporais por penas de multa e de confisco, nas situações em que se simulavam contratos ou valores de modo a se obterem benefícios e prejudicarem as receitas da Fazenda Pública.

Antigamente, tanto se poderiam aplicar a um ilícito fiscal uma sanção criminal ou administrativa ou um sistema misto de sanções.

Após o séc. XIX, é que as ilegalidades fiscais passaram a ser punidas com sanções de natureza administrativa e criminal. A opinião de Nuno de Sá Gomes é que as ilegalidades punidas criminalmente seriam *com pena de prisão e degredo aplicadas até pelos tribunais, segundo um processo penal, e as primeiras, com penas patrimoniais aplicadas pelas autoridades administrativas*. (Gomes, 2000, p. 83)

Só com o Código Penal de 1886, é que passamos a prever as infracções fiscais aduaneiras (art.º 279º e 280º - penalizando o contrabando e o descaminho, respectivamente). Sendo que o art.º 281º levava a remeter estes crimes para a legislação especial aduaneira.

O Decreto nº 2, de 27 de Setembro de 1894, veio ratificar O Contencioso Aduaneiro. Nas situações de contrabando, a mercadoria era perdida face ao contrabandista e o mesmo teria de pagar uma multa (segundo o art.º 6º do mesmo diploma legal). No caso de descaminho, era aplicado uma multa equivalente a cinco vezes o valor do imposto a pagar sobre os objectos em causa, sendo que a pena de prisão até um ano seria aplicada a situações mais gravosas.

O regime das infracções aduaneiras veio a sofrer importantes alterações passado algumas décadas, que foram impostas pelo DL nº 31664, de 22 de Novembro de 1941, dando origem a um novo Contencioso Aduaneiro.

Este novo Contencioso Aduaneiro visava a *nítida separação entre responsabilidades fiscais de natureza criminal e civil: "procura-se determiná-las com clareza, de forma a resolver as dificuldades graves e numerosas de matéria tam complexa"*. (Sousa S. A., 2010, p. 43)

O legislador no preâmbulo deste diploma legal começa por definir o que é uma infracção fiscal e quais as normas que regulam as situações fiscais de natureza criminal.
Quanto às infracções fiscais em especial, estão tipificadas: o contrabando, o descaminho, a fraude às garantias fiscais e a oposição a verificações ou a exames e também o castigo que se impõe à transgressão em que esta é, *toda a acção ou omissão que, não constituindo delito, seja contrária às leis ou regulamentos fiscais* (art.º 50º). Este DL representou um desenvolvimento em relação à punição legal das normas tributárias.

Em relação às infracções não aduaneiras o DL nº 27153, de 31 de Outubro de 1936, previa a aplicação de uma pena de multa[20] aos administradores, directores, gerentes e membros do conselho fiscal caso os mesmos alterassem de forma viciosa a escrita, sendo que esta situação consubstanciava para efeitos criminais um crime de burla punível com pena privativa de liberdade.

Mais tarde, esta situação foi também prevista no DL nº 28221, de 24 de Novembro de 1937, sendo que o mesmo diploma legal permitiu tomar novas medidas de modo a tentar evitar outras fugas face aos impostos. Assim, este novo diploma fixou que os comerciantes teriam que conservar os arquivos das escritas e todos os documentos que justificassem as operações por eles efectuadas por um período de cinco anos e em caso de incumprimento seriam punidos com a pena prevista no art.º 10º do DL nº 27153.

[20] A pena de multa está prevista no art.º 10º desse mesmo diploma legal, e ela varia entre 5 a 100 contos.

Os ilícitos fiscais tanto poderiam ser considerados ilícitos criminais ou administrativos. No entanto, a alguns foi-lhes atribuída uma qualificação jurídica criminal quer no DL nº 27153, quer no DL nº 28221. Levantando-se um problema *se as transgressões fiscais afastavam ou revogavam a aplicação daquelas normas criminais. «A este propósito se desenharam duas orientações opostas, uma defendida pelos tribunais comuns, maxime, pelo STJ, defendendo a manutenção quer dos crimes fiscais de falsificação previstos na citada legislação fiscal especial dos anos trinta e dos crimes comuns referidos, previsto no Código Penal, com o consequente concurso real de infracções, quer criminais, quer fiscais, de natureza transgressional, e outra orientação defendida pela doutrina penalista encabeçada por Eduardo Correia e pela doutrina fiscalista, encabeçada pela presidente da referida Reforma Fiscal de 1958/64, José Joaquim Teixeira Ribeiro, a que aderiram praticamente todos os fiscalistas e a própria Administração Fiscal e os Tribunais Fiscais, incluindo o STA, no sentido que esses crimes foram revogados pela Reforma.* (Sousa S. A., 2010, p. 47).

A Reforma Fiscal de 1958-1964, veio fixar como principal cominação a pena de multa não convertível em prisão, sendo a mesma aplicada pelos tribunais fiscais nas situações de transgressão. Enquanto que a viciação, violação ou inutilização de forma culposa com o intuito de ludibriar o método de avaliação elaborada pela AT levaria a que se aplicasse uma pena criminal. Isto originou um problema, já que certas transgressões estavam tipificadas criminalmente no DL nº 27153 e no DL nº 28221, ficando a dúvida se a violação das normas fiscais levaria ou não à aplicação de normas criminais.

Este dilema demonstrou a dúvida que incidia sobre qual era a natureza jurídica da norma aplicada no caso de incumprimento fiscal. Alguns autores têm a mesma opinião do legislador, colocando de parte a aplicação de pena de prisão por incumprimentos tributários, originando que esta reforma tivesse o intuito de rever o sistema das penas a aplicar aos incumprimentos fiscais. Deste modo, o legislador afastou a criminalização de alguns incumprimentos fiscais, apesar de admitir a criminalização nalgumas situações, como por exemplo, na alteração da escrita[21].

A nova reforma levou ao afastamento das normas criminais quando os comportamentos ilícitos apenas afectavam a Fazenda. Esta situação ocorreu por respeito ao princípio de *do ne bis in idem*[22] e do princípio da *lex special derrogat lex generali*[23] sendo

[21] Art.º 10º do DL nº 27153, de 31 de Outubro de 1936.
[22] Ninguém pode ser condenado mais do que uma vez pelo mesmo delito. (Torres, 2011, p. 77)
[23] Princípio da especialidade.

que a doutrina e a jurisprudência consideraram esses comportamentos como crimes fiscais verídicos.

Já o Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais comuns entendiam que esta Reforma Fiscal não pretendia afastar a penalização criminal nas situações de falsificação de escrita, simulação, falsificação de documentos, uso de documentos falsos e abuso de confiança, especialmente quando afectava os interesses públicos. Isto levaria a cumular as sanções criminais com as fiscais.

Nos anos 60, após a Reforma Fiscal, procurou-se interpretar nos casos de incumprimento, se afastava a natureza criminal quando eram violados os interesses da Fazenda.

Este regime imposto pela Reforma era muito confuso, pois certas partes originavam a que os incumprimentos fixados se aproximassem de uma qualificação criminal e que os ilícitos fiscais fossem punidos como crimes fiscais por oposição às contravenções fiscais que eram punidas por negligência, afastando a criminalização.

Algumas infracções tributárias passaram a ser punidas com pena privativa de liberdade, de acordo com o DL nº 619/76, de 27 de Julho.

O legislador achou necessário a aplicação de penas criminais nas violações tributárias mais graves, de modo a tentar conseguir combater a fraude e a evasão fiscal.

No art.º 1º do mesmo diploma legal, o legislador determinou quais os comportamentos que originavam situações de infracção[24].

No entanto, este diploma legal teve uma duração curta, pois o mesmo foi emanado pelo Governo quando deveria ter sido emanado pela Assembleia da República, visto que se tratava de matéria de exclusiva competência da mesma. Nesta situação, levantaram-se dúvidas quanto à sua constitucionalidade orgânica/formal. Outro ponto que levou a que a duração deste diploma legal fosse curta foi a dificuldade de aplicação e interpretação das suas normas.

Nos anos 60, as normas legais que tratavam a matéria tributária estavam dispersas, enquanto que as infracções fiscais (não aduaneiras) estavam tipificadas nos códigos e no DL nº 619/76, de 27 de Julho. Isto levou à necessidade de actualizar o Contencioso Aduaneiro

[24] *Art.º 1º al. a) a viciação, falsificação, ocultação, destruição e inutilização de escrita ou documentos com ela relacionados; al. b) a destruição ou ocultação dos arquivos de escrita e dos documentos com ela relacionados; al. c) a recusa de exibição da escrita ou de arquivo e dos documentos com ela relacionados; al. d) a não passagem de recibos quando legalmente obrigatória e a não conservação dos respectivos talões em boa ordem durante o prazo legal; al. e) a simulação de contrato ou de transacção; al. f) a não entrega total ou parcial dos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de auto-líquidação ou retenção na fonte.*

pois o mesmo encontrava-se obsoleto, estando em vigor desde 1941 (DL nº 31664). Sendo essa a finalidade do DL nº 187/83, de 13 de Maio, e do DL nº 424/86, de 27 de Dezembro.

Os tribunais judiciais tinham legitimidade para tratar dos delitos aduaneiros, ao invés dos tribunais aduaneiros[25][26]. Isto originou problemas que o DL nº 187/83 tentou resolver, onde o mesmo *privilegiou ainda a aplicação do ilícito de mera ordenação social, não só ao prever no Capítulo II das contra-ordenações em matéria aduaneira, mas também ao consagrar a aplicação subsidiária do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro.* (Sousa S. A., 2010, p. 51)

O DL nº 424/86 foi publicado pois o DL nº 187/83 foi imperfeitamente elaborado, e não correspondia correctamente aos princípios e institutos aduaneiros tendo muitas incoerências.

Neste novo diploma legal acabou-se por aplicar algumas das soluções do velho Contencioso, pois as mesmas ainda eram válidas aos dias de hoje. Uma das finalidades deste diploma seria uma produção normativa que estivesse de acordo com os princípios do direito fiscal aduaneiro.

No final da década de 80, revelou-se a necessidade da existência uma nova reforma legislativa correctamente escrutinada de modo a tentar acabar com o caos legislativo que incidia sobre as infracções fiscais.

O RJIFA e o RJIFNA surgiram após a AR, através de uma lei de autorização[27], investir o Governo de competências para legislar sobre as referidas matérias.

O DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, veio afastar a transgressão, estruturando-se apenas em ilícitos de mera ordenação social e de ilícitos criminais, sendo que o ilícito criminal fiscal se aproximava do ilícito comum de direito penal.

Com estas alterações passou a ser criminalizada a fraude fiscal[28], o abuso de confiança fiscal[29], a frustração de créditos[30] e a violação do segredo fiscal[31], sendo que teria como cominação a pena de multa e em caso de incumprimento seria aplicada a pena privativa de liberdade.

Ao não ter em conta os elevados danos causados pelo incumprimento fiscal, a pena de multa não teria uma força intimidatória tão grande quanto a pena de prisão, o que para

[25] DL nº 173-A/78, de 8 de Julho.
[26] Art.º 213º, nº 3 CRP de 1976.
[27] Lei nº 89/89, de 11 de Setembro.
[28] Art.º 23º DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro.
[29] Art.º 24º DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro.
[30] Art.º 25º DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro.
[31] Art.º 27º DL nº 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Silva Dias trata-se de uma situação negativa do RJIFNA pois *o regime sancionatório adoptado que, colocando no primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos "delitos de cavalheiros", dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem*. (Dias A. S., 1990, p. 17) Mas com o DL nº 394/93, de 24 de Novembro, passou a aplicar-se uma pena de prisão até 5 anos e com carácter principal, podendo o juiz aplicar pena de multa quando achasse necessário e suficiente de modo a conseguir recuperar o delinquente e prevenir futuras violações.

Com o DL nº 140/95, de 14 de Junho, o RJIFNA passou a abranger as infracções quanto à Segurança Social praticadas pelos contribuintes, fixando e punindo os crimes praticados contra a mesma.

No entanto, o RJIFNA teve uma rápida desactualização pois o mesmo tinha como base um diploma existente antes da Adesão, que deixava de lado algumas situações que se passaram a verificar com a mesma. Tanto o RJIFA como o RJIFNA tinham como objectivo fazerem uma reforma ao regime jurídico das infracções tributárias, no entanto a sua vigência foi de curta duração.

Na deliberação do Conselho de Ministros[32] nº 119/97, de 14 de Julho, o objectivo da Reforma Fiscal era o combate à fraude e evasão fiscal, bem como conciliar as sanções do RJIFNA, do RJIFA e dos diplomas complementares.

Deste modo, a LGT[33] veio a ser criada pelo Governo (através de uma lei[34] de autorização da Assembleia da República). Neste diploma legal veio a haver a conciliação entre as infracções fiscais (aduaneiras e não aduaneiras), a sua determinação, as suas cominações e os princípios fundamentais das mesmas.

No entanto, surgiu uma outra lei de autorização[35] que veio demonstrar que não havia uma harmonia entre os vários textos legislativos em relação às infracções tributárias.

Segundo o disposto no art.º 52º desta Lei, que aprovou o Orçamento de Estado de 1999 *fica o Governo autorizado a rever os regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras*[36].Também permitiu que os crimes fiscais estrangeiros pudessem ser integrados no nosso Código Penal.

---

[32] Publicada no Diário da República, I série-B, nº 160, de 14/07/1997, p. 3458-3472.
[33] Aprovada pelo DL nº 398/98, de 17 de Dezembro.
[34] Lei n º 41/98, de 4 de Agosto.
[35] Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro
[36] Art. 52º, nº 1 al. a) Proceder à sua uniformização e unificação; b) Resolver os casos de concursos de normas entre a legislação penal comum e a legislação penal fiscal aduaneira através da integração dos principais tipos de crimes fiscais na primeira, com a descrição típica dos elementos diferenciadores ou especificadores; al. c) Reforçar a proteccção do bem jurídico que baseia o dever fundamental de cumprir as obrigações ficais e aduaneiras através da diferenciação da tutela penal dos impostos em função do seu âmbito subjectivo de

O RGIT veio revogar o RJIFNA e o RJIFA. Este diploma é constituído por três partes[37]. As contra-ordenações contra a Segurança Social especificadas em legislação especial, fez com que se levantassem críticas pois originariam uma desorganização que a própria lei não queria.

No art.º 1º do RGIT regulam-se as infracções tributárias, quer criminais ou contra-ordenacionais.

## 4. Planeamento fiscal

Na época do Estado Liberal, o Estado teria que ter uma actuação mínima no cumprimento das suas funções de soberania[38], defendendo apenas os direitos e liberdades individuais.

Com o início do séc. XX, o Estado passou a ter responsabilidades sociais o que originou o nascimento de um Estado Social, pois além da actuação mínima os cidadãos passaram a esperar outras actuações[39] por parte do mesmo, vislumbrando-se a necessidade dele ter que obter novas receitas de modo a conseguir suprir as novas necessidades económicas e sociais.

O sistema fiscal passa a ser um meio utilizado pelo sistema social com o intuito de se verificar uma repartição dos rendimentos e das riquezas pelos contribuintes, conforme está plasmado no art.º 103º e 104º da CRP.

Hodiernamente, os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos são suportados pelos impostos. A ligação Estado-cidadão traduz-se na obrigação/dever destes cumprirem os seus deveres tributários de modo a administrarem as obrigações fiscais.

---

incidência; al. d) Actualizar os regimes vigentes, adequando-os à lei geral tributária, às revisões do Código Processo Penal, ao Estatuto do Ministério Público e ao Código Aduaneiro Comunitário.

[37] A primeira parte é de natureza geral, a segunda parte contém disposições de natureza adjectiva e a terceira os ilícitos criminais e os de mera ordenação social.

[38] Defesa, justiça e administração interna.

[39] Saúde, segurança social e educação.

### 4.1. Conceito de planeamento fiscal

O planeamento fiscal, não é nada mais nada menos do que a possibilidade que o sujeito passivo tem de diminuir a sua carga fiscal. Para isso deverá conhecer a lei, pois assim abstinha-se de praticar determinados comportamentos que originariam um aumento da carga tributária ou então pode optar por uma acção propositada ou omitida pelo legislador fiscal, concedendo-lhe menos obrigações contributivas.

O planeamento fiscal é inerente ao sistema tributário, pois, segundo Saldanha Sanches, *num sistema fiscal onde cabe ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias (...) o planeamento fiscal tem um papel indispensável*. (Sanches J. S., 2009, p. 39)

A questão do planeamento fiscal não leva ao incumprimento das regras tributárias, mas sim a uma boa gestão de modo a que os custos tributários sejam os mais baixos possíveis. A própria lei tributária determina situações de isenção total/parcial ou de benefícios fiscais e de zonas francas. Deste modo, o legislador permite ao contribuinte ter opções balizadas, mas de modo a que respeite o princípio da justa distribuição dos encargos fiscais[40]. Também tem o dever/obrigação para com o cumprimento dos mesmos, contribuindo assim para o desenvolvimento económico e social. Conforme declaram Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, *não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem impostos.* (Marques & Carneiro, 2015, p. 52)

A globalização e o mercado único, permitiram uma maior mobilidade de pessoas e bens o que levou a alterações ao planeamento fiscal devido ao contacto dos variados ordenamentos jurídicos.

O sujeito passivo pode diminuir a sua carga fiscal por via *intra legem*[41], *extra legem*[42] e *contra legem*[43].

A actuação *extra legem,* por parte do contribuinte permite evitar o pagamento total ou parcial dos impostos. Trata-se de uma actuação reprovável, mas lícita de modo a que não se verifica uma violação das normas fiscais, mas sim a celebração de negócios lícitos que

[40] Art.º 103º, nº 1, in fine CRP.
[41] Actua de acordo com a lei – planeamento fiscal legitimo.
[42] Actua para fora da lei, mas nunca contra ela – planeamento fiscal abusivo ou elisivo.
[43] Actua contra a lei – planeamento fiscal ilícito ou fraude.

permitem evitar a incidência das normas tributárias, sendo-lhes favoráveis (pessoas colectivas).

O planeamento fiscal tem o mesmo fim e o mesmo resultado, ou seja, uma diminuição do pagamento de impostos, sendo que o planeamento surge de um modo mais atempado e nunca no surgimento da obrigação. A obrigação tributária forma-se ou não e por uma razão de isenção não se efectiva.

No entanto, *um Plano Fiscal pode ser considerado ilegal por muitos advém do facto de muitas pessoas associarem o conceito de Planeamento Fiscal aos esquemas de fraude e evasão fiscal em alguns casos com o apoio de auditores, contabilistas e ou advogados. Esta é uma ideia errada, já que a elaboração de um plano fiscal está ao alcance de qualquer micro empresário. Os limites e as penalizações estão definidos na lei, ultrapassar estas fronteiras é o que nos coloca já no campo da evasão e fraude fiscal.* (Fortes, 2014, p. 5)

Planeamento fiscal abusivo, pode ser por falta de regulação legal ou originado por lei. Quando regulado pela lei, o próprio legislador consegue situações que permitam uma diminuição do pagamento de impostos por parte de pessoas colectivas (benefícios fiscais). Enquanto que as falhas legislativas devem ser proibidas de ser utilizadas, pois estes subterfúgios levam à violação do princípio constitucional sobre a capacidade tributária do contribuinte e da igualdade tributária, não se estando perante um comportamento que se enquadra nos trâmites legais.

Numa actuação *contra legem* do contribuinte, o mesmo tem o intuito de não pagar os seus impostos, violando as disposições legais afectando assim a receita do Estado.

As situações que se consideram de fraude fiscal, que mais tarde irei abordar, estão estipuladas no art.º 103º RGIT com a sua correspondente cominação.

## 4.2. Limites legais ao planeamento fiscal

Como já sabemos, o planeamento fiscal visa a diminuição do pagamento de impostos originando um certo impacto nas receitas estaduais, levando a que se viesse a colocar limites ao planeamento fiscal abusivo, muito devido à influência comunitária.

O legislador criou medidas[44] anti-abuso e de combate à fraude e evasão fiscal, de modo a não permitir utilizar livremente regimes fiscais privilegiados por parte das pessoas colectivas. Deste modo, permitiu dotar a AT de competências para afastar o resultado de determinadas situações que o sujeito passivo pretendia obter.

Estas normas anti-abuso eram específicas e previam determinadas situações, mas elas tinham o mesmo sentido de uma faca com dois gumes, ou seja, elas apenas previam determinadas situações o que fazia com que o contribuinte praticasse outros comportamentos de modo a não se verificarem nos já previstos na lei. Só mais tarde, e após se verificar novos comportamentos, é que o legislador podia suprir essas falhas.

Neste caso, segundo Casalta Nabais esta norma *(…) deve ter sobretudo uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais do que remedeie.* (Nabais, 2016, p. 213). O legislador não deve ser específico quanto aos comportamentos que quer evitar, pois assim originava novos comportamentos abusivos. Então, a melhor solução seria a aplicação de normas o mais gerais possíveis podendo assim albergar o maior número de situações tentando dificultar a fuga do múnus contributivo, angariando uma maior receita para o Estado e de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

No entanto, para combater o planeamento fiscal abusivo existem um conjunto de normas especiais. A cláusula geral anti-abuso do modo que está prevista, coloca em causa a segurança jurídica pois a mesma é ilimitada na aplicação de cada caso em concreto, sendo por isso que a sua constitucionalidade veio a ser tratada diversas vezes na nossa doutrina.

O TCAS[45], em 2011, veio aplicar a cláusula geral anti-abuso originando a que os violadores viessem a ser mais controlados nas suas actuações.

Apesar da norma ser mais abrangente, a sua actuação tem de estar de acordo com a Constituição, caso contrário incorre em inconstitucionalidade.

De acordo com o DL nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, a AT passaria a ser informada e podia pedir esclarecimentos sobre a actuação dos contribuintes. Deste modo o legislador pode corrigir as lacunas da lei e tornar mais intenso o combate à fraude e evasão fiscal. Ainda neste DL o legislador elucida outros conceitos de modo a que o planeamento fiscal tenha uma única versão.

Deste modo, a *evolução a que a lei foi sujeita aclara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que praticado sem o abuso das formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos, mas limitando-se a escolher a*

[44] DL nº 37/95, 14 de Fevereiro.
[45] Processo nº 04255/10, 15 de Fevereiro de 2011.

*via que se encontra aberta e que lhe permite realizar a economia fiscal.* (Marques & Carneiro, 2015, p. 56).

Há uma articulação entre o princípio da legalidade, o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva de modo a que a elisão fiscal passou a ser abrangida pela CGAA. No entanto, a CGAA só será activada nas situações em que a elisão fiscal está a ser utilizada de forma abusiva prejudicando a receita do Estado com essa poupança fiscal.

A relação entre o combate à evasão fiscal e à segurança jurídica, vai permitir que se afiance como certo os valores indispensáveis.

Como supracitado, a CGAA é abrangente, mas não pode ser em demasia pois iria colocar em causa a segurança jurídica e a legalidade, bem como extinguir o princípio de liberdade de gestão fiscal.

A CGAA também não pode eliminar a certeza jurídica, nem ter a finalidade de extinguir a possibilidade do contribuinte efectuar o seu planeamento fiscal.

Como já referimos diversas vezes, a CGAA só deverá ser aplicável de modo a restringir a actuação dos sujeitos passivos que visam obter poupanças fiscais excessivas e que coloquem em causa o princípio da igualdade e da capacidade contributiva dos cidadãos.

O planeamento fiscal tem como finalidade satisfazer as necessidades financeiras do Estado, a protecção jurídica dos sujeitos passivos e a sua liberdade de actuação, já que esse planeamento fiscal vai permitir que os contribuintes consigam reduzir ou eliminar a carga tributária, evitando a evasão e a fraude fiscal.

O planeamento fiscal não é para ser combatido, mas sim a evasão e fraude fiscal.

### 4.3. Planeamento fiscal abusivo ou agressivo

O planeamento fiscal agressivo foi aprovado pelo DL nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, sendo que as orientações interpretativas foram previstas no Despacho do SEAF nº 14592/2008, de 27 de Maio, e nº 11873/2009, de 18 de Maio, tendo como finalidade o combate à fraude e evasão fiscal. Para tal o sujeito passivo tem a obrigação de comunicar, informar e esclarecer a AT dos esquemas ou das actuações de planeamento fiscal abusivo[46], contribuindo assim para que o sistema fiscal seja mais justo, equitativo e transparente.

[46] Art.º 1º CPFA

A Declaração de Seul de Setembro de 2006, expressou-se quanto à proliferação das práticas do planeamento fiscal agressivo, sendo que essas actuações são promovidas e praticadas por intermediários fiscais, tais como consultores fiscais e entidades financeiras que conduziam a uma diminuição das receitas tributárias em favor do Estado. Assim sendo, fomenta o desencorajamento do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos adimplentes e por consequência origina o aumento dos custos administrativos face ao aumento da fiscalização por parte da AT.

As condições que se enquadram nos esquemas ou actuações abusivas são aquelas em que:

i. *A participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, ie, a entidade cujo território de residência conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou quando a entidade aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC, ou o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto devido se a entidade residisse em Portugal;*
ii. *A participação de entidade total ou parcialmente isenta;*
iii. *Operações financeiras ou sobre seguros suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário;*
iv. *A utilização de prejuízos fiscais; e,*
v. *Propostas com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respetivo promotor.* (Catarino & Guimarães, 2015, p. 151)

A regulação normativa sobre o planeamento fiscal abusivo, como medida anti-abuso tem que estar em uniformidade com as disposições normativas do TFUE.

### 4.4. Planeamento fiscal internacional

O surgimento da UE permitiu a livre circulação de pessoas, bens e serviços facilitando as transacções económicas transfronteiriças, originando que os contribuintes nas transacções comerciais passassem a analisar os ordenamentos tributários desses Estados com o intuito de determinar quais deles teriam uma carga fiscal mais reduzida. Isto tem consequências nefastas para os Estados de onde o capital sai em favor dos Estados que são fiscalmente mais atractivos, em que algum destes são tidos como paraísos fiscais.

As características de um paraíso fiscal são:

I. *Ausência de impostos ou tributação apenas nominal, o que leva a que essa jurisdição se apresente como um local que poderá ser utlizado por contribuintes não residentes para escapar à tributação devida no seu país;*

II. *Falta de troca de informação efetiva, possibilitada por leis ou práticas administrativas;*

III. *Falta de transparência;*

*IV.* *Prática de atividades não substanciais, verificando-se reduzida (ou nenhuma) actividade efetiva.* (Fortes, 2014, p. 85)

## 5. Alguns meios de planeamento fiscal no sistema fiscal português

### 5.1. SGPS

*Holding* é uma empresa que detém a maioria das participações sociais de outras empresas, as quais vão administrar.

Os contribuintes enviam os seus activos para uma holding para fugirem à elevada carga fiscal do seu país.

Uma *holding* é pura quando o objectivo social dela está relacionado com a participação do capital de outras sociedades. Quando além dessa participação tem a exploração de actividades empresariais considera-se uma holding mista.

As sociedades *holding* originam *(...) a existência de uma dupla tributação económica dos lucros distribuídos por outras sociedades. Estes lucros, muito embora auferidos por entidade com personalidade jurídica distinta daquela que os distribui, têm a sua origem nestes mesmo lucros, pelo que, do ponto de vista económico, não constituem manifestação autónoma de capacidade contributiva.* (Catarino & Guimarães, 2015, p. 162)

Para a legislação portuguesa, as SGPS são consideradas *holding* puras[47]. As SGPS visam gerir participações sociais donde obtêm dividendos, bem como, a aquisição ou a alienação de partes sociais vindo a originar mais ou menos valias.

### 5.2. Zona Franca da Madeira ou Centro Internacional da Madeira

O regime fiscal da ZFM foi constituído em 1980[48] surgindo com a finalidade do desenvolvimento económico e social da região. Mas, no entanto, ao longo dos anos o regime fiscal das zonas francas tem sofrido alterações e actualmente o que está em vigor é o regime especial aplicado às entidades licenciadas na zona franca da Madeira a partir de 1 de Janeiro de 2007, produzindo efeitos até 31 de Dezembro de 2020.

As zonas francas não são consideradas um característico paraíso fiscal, mas sim um regime preferencial. Estas caracterizam-se por uma baixa tributação, transparência e não têm nenhuma particularidade diferente em relação ao território nacional, excepto em relação aos benefícios fiscais em sede de IRC. É uma zona que não tem características para ser considerada um paraíso fiscal nem faz parte de nenhuma lista oficial de zonas consideradas paraísos fiscais.

São três os regimes fiscais que caracterizam o CINM. Quanto ao regime I está estipulado no art.º 33º do EBF, onde estão determinadas as situações de isenção de IRC, IRS e IS, bem como as que não são isentas.

O regime II estava estabelecido no art.º 35º do EBF, tendo sido revogado pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o OE para 2012, em que *(…) introduziam-se requisitos de admissão das entidades em função do número de postos de trabalho criados e do contributo para a diversificação e modernização da Região e limitaram-se os benefícios de IRC a plafonds.* (Catarino & Guimarães, 2015, p. 158) O licenciamento das entidades que se encontravam abarcadas pelo regime II durante o período de 2003-2006, continuaram a beneficiar dos auxílios até 31 de Dezembro de 2011.

As entidades que foram licenciadas na ZFM a partir de 1 de Janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2013 estão abarcadas por um regime especial – regime III ou novo regime –

[47] Art.º 1º DL nº 495/88, de 30 de Dezembro.
[48] DL nº 500/80, de 20 de Outubro.

sendo que os benefícios se prolongarão até 31 de Dezembro de 2020. Essas entidades foram tributadas em sede de IRC, a 3% entre 2007-2009, a 4% entre 2010-2012 e são tributadas a 5% entre 2013-2020[49], mas se for numa zona franca industrial têm ainda uma dedução à colecta de 50%, desde que venha a verificar-se duas das situações previstas no nº 5 do art.º 36º do EBF. O nº 3 do art.º 36º do EBF, fixa a aplicação dos *plafonds* máximos à matéria colectável em função do número de postos de trabalho[50].

As SGPS estão reguladas pelo mesmo regime. As entidades que estão abrangidas pelos art.º 33º e 35º do EBF podem a partir de 1 de Janeiro de 2012, ficar sujeitas ao novo regime.

No regime I não se verificam situações de concorrência fiscal prejudicial. Segundo o INE, o CINM tem o peso de um quinto da economia da Região Autónoma da Madeira, sendo que a maioria das actividades estão ligadas ao sector não financeiro.

Os regimes II e III estão longe de atingirem os objectivos que permitiriam que o CINM contribuísse para o desenvolvimento regional.

Apesar do novo regime[51] estar condicionado pela existência de *plafonds* que limitam os benefícios fiscais e as novas entidades terem que criar postos de trabalho, não conseguiram atingir os objectivos previstos. Há países[52] cujas economias lucraram com esta situação, já que têm baixos níveis de tributação, sendo as mesmas mais desenvolvidas e não estão adstritas às limitações impostas à RAM.

## 6. Elisão fiscal

O Estado recorre aos impostos para satisfazer as suas necessidades financeiras e da sociedade. No entanto, nem todos os sujeitos passivos são cumpridores das suas obrigações tributárias, já que muitos evitam o cumprimento do múnus tributário conseguindo assim o aumento do seu rendimento. Isto muitas vezes acontece devido às elevadas cargas fiscais. Sendo que estes comportamentos violam princípios fundamentais, tais como, da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da solidariedade social e da

[49] Art.º 36º, n º 1 EBF.
[50] Art.º 36º, nº 4 EBF.
[51] Regime III.
[52] Luxemburgo, Holanda, Malta, Chipre ou das Ilhas Anglo-Normandas e o Canal da Mancha.

solidariedade fiscal. Também contribuem para o fortalecimento da economia não registada colocando em causa os mercados, o Estado Social de Direito e não contribuem para a diminuição do défice e da dívida pública.

A elisão fiscal é um meio através do qual o agente actua de forma lícita, em situações de lacunas normativas, para levar à diminuição do valor do seu tributo ou ao não pagamento do mesmo. Se determinada situação não está contemplada a nível normativo o sujeito passivo não irá ser tributado, pois só o irá ser, quando essa situação estiver estipulada na lei formal. Segundo o estipulado no art.º 11º, nº 4 da LGT[53] proíbe-se a analogia das normas fiscais.

Na relação existente entre o Estado e o contribuinte, em situações de elisão e de evasão fiscal, não se verifica uma obrigação tributária face à verdadeira capacidade contributiva. A elisão fiscal só se verifica no momento anterior e não *à posteriori* do acontecimento que dá origem ao imposto.

Quanto à elisão fiscal internacional, os actos são praticados de modo lícito em diferentes ordenamentos jurídicos, com diferentes regimes fiscais. Deste modo, permite que a acção possa ser praticada em ordenamento jurídicos mais favoráveis e que se for num ordenamento jurídico menos favorável essa acção pode ser restringida.

### 6.1. Efeitos da elisão fiscal

Como foi supracitado, o Estado recorre aos impostos como um meio de obter receitas para satisfazer as suas necessidades, bem como das entidades públicas. Os impostos são obrigatórios para todos os sujeitos passivos, mas de acordo com a sua capacidade contributiva. Os incumpridores das suas obrigações tributárias não estão a contribuir para um dos fins do Estado, que é o bem-estar social, pondo em causa as situações de justiça social, o princípio da igualdade tributária, o princípio da justa repartição de riqueza e de rendimentos.

Do ponto de vista social, os tributos retirados aos contribuintes passam a ser injectados no sector público de forma a favorecer a sociedade. O sujeito passivo tem como

[53] Art.º 11º, nº 4 LGT – *As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.*

objectivo aumentar o seu rendimento disponível, para tal diminui as suas despesas através da elisão e da evasão fiscais.

A elisão e a sonegação têm consequências negativas para a fazenda pública, pois diminuem o valor das receitas que deveriam receber colocando em causa o bem-estar social, económico e psicológico. Como refere Pires *a perda de receita para o Estado, a distorção das condições de concorrência, o facto de os cumpridores terem de suportar o maior imposto, com a consequente modificação da repartição dos impostos, o gasto de trabalho intelectual em actividade não aceitável e a sensação de iniquidade criada naqueles que não querem ou não podem evadir-se, com a consequente perda da moralidade fiscal, com o efeito da propagação.* (Pires & Pires, 2010, p. 175)

O sujeito passivo tem o direito de praticar qualquer acto que seja lícito e como tal pode recorrer à elisão como meio para a diminuição dos seus impostos. Há uma oposição entre os interesses económicos dos sujeitos passivos e do Estado, em que os contribuintes querem pagar menos impostos e o Estado quer arrecadar maior número de receitas para fazer face à pressão que a sociedade exerce.

### 6.2. Natureza jurídica da elisão

A elisão fiscal permite que os negócios jurídicos não sejam tributados (ou sejam menos tributados), como no caso do negócio simulado, do negócio praticado em abuso de direito, do negócio em fraude à lei e do negócio indirecto.

### 6.3. Negócio simulado

A simulação[54] é a diferença entre a vontade real e a declaração celebrada num acordo entre o declarante e o declaratário, com a finalidade de enganar terceiros. Ela *ocorre com relativa frequência na vida prática, sendo determinada por razões múltiplas: as partes*

[54] Art.º 240º CC.

*fingem praticar negócios que efectivamente não querem, visando por esse meio alcançar os mais diversos fins* (Fernandes, 2010, p. 311). Sendo que a simulação fiscal é idêntica, pois retrata a diferença intencional entre a vontade real e a vontade declarada no negócio jurídico com o intuito de pagar menos ou nenhum imposto. Este negócio servirá para ocultar a situação real pois o sujeito passivo não virá a ser tão tributado ou até mesmo não o seja.

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Ela é relativa quando se pratica o acto simulatório com o intuito de camuflar o verdadeiro negócio jurídico.

Na área fiscal, quando há uma simulação a tributação recai sobre o negócio dissimulado[55] (negócio real) e não sobre o negócio simulado sendo o mesmo considerado nulo[56], desde que se verifiquem as condições de validade do negócio dissimulado, que são: a diferença propositada entre a vontade e a declaração; o acordo[57] entre o declarante e o declaratário do negócio jurídico com vista a realizar essa diferença de vontade em relação à declaração; e enganar o terceiro.

Denomina-se simulação absoluta quando as partes ao celebrarem o negócio jurídico não o pretendiam realizar, pois o objectivo era a obtenção de vantagens fiscais.

A simulação abre o caminho para a evasão fiscal[58], já que o objectivo é de enganar o fisco através da diferença entre a vontade real e a vontade declarada. A simulação não é o mesmo que a elisão, visto que actua de forma lícita em situações normativas não regulamentadas com vista a obter benefícios fiscais, enquanto que a evasão é uma actuação fraudulenta. Não há simulação quando o intuito é mesmo de celebrar esse negócio, não havendo divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

A simulação pode levar a uma infracção fiscal desde que ela sofra as consequências fiscais (punida), mas não é uma elisão fiscal, porque a simulação não é uma situação de lacunas.

A simulação só se verifica quando na existência do negócio jurídico, existe um diferendo entre a vontade real e a vontade declarada, enquanto que na evasão fiscal, *que se efectiva em situações de facto ou em situações jurídicas não determinadas por negócios jurídicos* (Aguiar, 2014, p. 42), na simulação não existe uma bilateralidade perfeita.

---

[55] Art.º 39º LGT
[56] Art.º 240º, nº 2 CC
[57] Pactum simulationis
[58] Art.º 103º e ss RGIT

### 6.4. Negócio praticado em abuso de direito

O negócio praticado em abuso de direito, para Antunes Varela é definido como *o exercício do direito em termos reprovados pela lei, ou seja, respeitando a estrutura formal do direito, mas violando a sua afectação substancial, funcional ou teleológica, é considerado como ilegítimo* (Varela, 2012, p. 544). O art.º 334º do CC refere que *é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes, ou pelo fim social ou económico desse direito*.

A liberdade contratual atribuída por lei[59] ao contribuinte permite-lhe que este venha a abusar da liberdade de poder eleger um negócio fiscalmente menos oneroso de modo a que consiga evitar, no todo ou em parte, a sua obrigação tributária.

### 6.5. Negócio indirecto

A tese do negócio indirecto é *defendida, por Manuel Pires, Alberto Xavier e Nuno Sá Gomes, qualifica o negócio fiscalmente menos oneroso como negócio jurídico indirecto. Na maior parte das vezes as situações de elisão fiscal vêm a ser desencadeadas por negócios indirectos.* (Aguiar, 2014, p. 45)

Para Alberto Xavier e Menezes Leitão, o negócio jurídico indirecto é constituído por *dois elementos essenciais: um elemento objectivo e um elemento subjectivo*. (Aguiar, 2014, p. 46) Quanto ao primeiro, consideram que existe uma diferenciação entre os fins do negócio e a finalidade que as partes verdadeiramente querem atingir. Em relação ao outro elemento, vai permitir que o sujeito passivo através de outros meios jurídicos diminua ou afaste os seus encargos fiscais.

[59] Art.º 405º CC.

### 6.6. Negócio em fraude à lei

O sujeito passivo para conseguir afastar no todo ou em parte as suas obrigações tributárias, pratica determinados actos jurídicos que vão contra uma determinada norma, utilizando outra norma com fim distinto. Considerando-se assim existirem duas normas: a norma fraudada e a norma de encobrimento. Por isso se considera que o negócio fiscalmente menos oneroso é aquele que é realizado em fraude à lei.

## 7. Evasão

A evasão verifica-se na actuação do contribuinte, quando este pratica actos com a finalidade do não pagamento total ou parcial dos seus tributos consubstanciando-se numa poupança fiscal ilícita, aumentando assim o seu rendimento líquido. Essa actuação praticada pelo contribuinte seria um comportamento contra legem, ou seja, viola as disposições normativas.

A evasão fiscal poderá ser o resultado de uma actuação lícita por parte do contribuinte, quando está em harmonia com o ordenamento jurídico. Assim, quando o contribuinte celebra negócios jurídicos em que os seus actos não estão sob a alçada das normas tributárias, bem como, de práticas contabilísticas (lícitas), obtém benefícios fiscais lícitos.

Segundo Paulo Marques, *(...) o fenómeno da evasão pode ser entendido, como um expediente muitas vezes utilizado pelo contribuinte para, que desta forma possa minorar a carga fiscal, recorrendo para tal a um acto jurídico real, o qual para além de ser lícito é ainda permitido pela letra da lei.* (Marques P. , 2007, p. 124)

O contribuinte ao actuar de modo ilícito poderá ter como cominação uma sanção penal ou administrativa, pois *(...) estamos perante comportamentos culposos que a lei tipifica como merecedores de um juízo de censura ética particularmente intenso, ou porque ferem valores basilares protegidos pelo direito penal ou porque violam deveres acessórios da obrigação fiscal, podendo tais comportamentos por em causa o funcionamento do próprio sistema tributário. Estes comportamentos que, por meios ilícitos, procuram escapar*

*à obrigação de imposto, causando dano ao valor jurídico "Fazenda Pública", integram a esfera da evasão fiscal em sentido amplo (por definição, ilícita). (...) os comportamentos fraudulentos (em sentido amplo), isto é, susceptíveis de qualificação como ilícito penal fiscal, são vistos como as formas mais graves de evasão fiscal.* (Santos A. C., 2009, p. 71)

Os crimes fiscais e os crimes aduaneiros estão tipificados no RGIT. Os ilícitos fiscais de natureza penal são: fraude fiscal[60], fraude fiscal qualificada[61], abuso de confiança[62], burla tributária[63], frustração de créditos[64], associação criminosa[65], desobediência qualificada[66] e violação de segredo[67].

Quanto aos crimes de natureza administrativa, são classificados como contra-ordenações, estando previstos nos arts.º 113º a 129º do RGIT.

## 8. Ilícito fiscal

Os contribuintes que não cumpram com as suas obrigações fiscais, incorrem num ilícito fiscal, podendo este ser processado de várias formas.

Se o sujeito passivo não cumprir com o pagamento do seu tributo no prazo legal, estará sujeito a uma execução fiscal, assim como ao pagamento de juros moratórios e ou compensatórios. O contribuinte ao reincidir na prática do ilícito fiscal ficará sujeito às normas criminais.

No caso da actuação do agente se consubstanciar num crime de evasão fiscal ilícita, pode originar a aplicação de sanções que podem ser cumulativas, tais como: preventivas[68], reconstitutivas[69], compulsórias[70], compensatórias[71] e punitivas[72].

---

[60] Art.º 103º RGIT.
[61] Art.º 104º RGIT.
[62] Art.º 105º RGIT.
[63] Art.º 87º RGIT.
[64] Art.º 88º RGIT.
[65] Art.º 89º RGIT.
[66] Art.º 90º RGIT.
[67] Art.º 91º RGIT.
[68] Se o agente incorre no incumprimento de uma prestação da sua divida fiscal, ser-lhe-á exigido o pagamento total e imediato de todas elas.
[69] É por execução fiscal (art.º 148º CPPT) ou pela anulação de actos ou negócios ilegais.
[70] São a aplicação de juros moratórios (art.º 44º LGT).
[71] São juros compensatórios.
[72] São coimas, multas e penas de prisão.

Os ilícitos fiscais tanto podem ser penais ou não penais. Os ilícitos fiscais penais abrangem as infracções fiscais administrativas e os crimes fiscais.

Os sujeitos passivos cumpridores das suas obrigações tributárias não se sentem afectados pela criminalização de condutas de outros agentes incluídos no direito penal.

A AT deve estar próxima dos contribuintes, de modo que a colaboração entre eles permita a diminuição da evasão e fraude fiscal, consciencializando para a finalidade dos impostos.

Assim sendo, para acautelar-se as receitas fiscais há que solidificar o orçamento do Estado, diminuindo e reestruturando a despesa pública, mas de modo a não pressionar os contribuintes.

## 9. Ilícito fiscal de natureza criminal

Os sujeitos passivos ao não cumprirem com as suas obrigações fiscais estão sujeitos a sanções com cominações contra-ordenacionais ou criminais, sendo que estas últimas aplicam coimas ou penas de prisão dependendo da gravidade do ilícito.

A AT vai analisar o comportamento do sujeito passivo no cumprimento das suas obrigações tributárias perante o sujeito activo, determinando se o contribuinte na sua actuação não pratica nenhuma infracção tributária. Ele fica isento da infracção fiscal se não estiver em condições para a prática das suas obrigações tributárias, estando, por exemplo, internado ou se foi afastado do cargo de gestão de uma empresa não lhe sendo facultado a admissão à mesma.

A infracção fiscal é definida *de acordo com o disposto do nº 1 do artº 2º da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho – Regime Geral das Infracções Tributárias -, é "todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior"* (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 264). E também, *segundo Costa Andrade no sentido em que negue ou viole os interesses ou valores especificamente contemplados na norma fiscal, pela forma de escrita no respectivo tipo legal de crime ou contra-ordenação, e também típico, segundo Figueiredo Dias porque tem obrigatoriamente que resultar de uma norma fiscal que impõe o dever de agir ou de se abster de certa conduta, cuja a violação será objecto de uma sanção tipo criminal ou contra-ordenacional* (Soares, 2012, p. 46).

Para que o agente seja punido é necessário que tenha agido com culpa. Se actua com dolo é considerado uma culpa grave, se for por negligência a culpa será mais leve. O agente para ser punido em função da sua culpa há que ter em consideração a sua idade, a sua condição psicológica e se praticou essa acção de forma voluntária.

No entanto, as causas de exclusão de culpa e de ilicitude não leva a que eles não liquidem e não paguem o imposto.

As sanções que se aplicam às infracções fiscais estão estipuladas no Direito Penal Fiscal.

Os crimes praticados de modo mais gravoso verificam-se quando estão envolvidas organizações criminosas em actividade ilegais com a finalidade de lucro monetário não declarado, compensando os riscos que correm mesmo ao serem sancionadas.

O facto de se penalizarem os infratores fiscais não os demove da prática desses ilícitos, pois é uma punição muito leve. Como tal, não coloca neles o temor para a prática do mesmo, levando apenas a consciencializá-los para cumprirem com as suas obrigações fiscais funcionando de modo preventivo.

## 10. Tipos de fraude fiscal

No RGIT, as infracções tributárias em especial, estão divididas em: crimes tributários e contra-ordenações tributárias.

Os crimes tributários dividem-se em: crimes tributários comuns, crimes aduaneiros, crimes fiscais e crimes contra a Segurança Social.

As contra-ordenações tributárias estão organizadas em contra-ordenações aduaneiras e contra-ordenações fiscais.

Os crimes tributários comuns[73][74] englobam a burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada e a violação de segredo.

Os crimes aduaneiros estão estipulados no art.º 92º a 102º do RGIT, que abarca o contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação

[73] Art.º 87º a 91º RGIT.

[74] *São tipos legais de crime que visam a tutela de bens jurídicos cuja a violação se pode registar através do não cumprimento de obrigações para com a Administração Tributária (fiscal e aduaneira) ou para com a Administração da Segurança Social.* (Martins, 2012, p. 29)

condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, qualificação, contrabando de mercadorias susceptíveis de infligir a pena de morte ou tortura, violação das garantias aduaneiras, quebra de marcas e selos, receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro, auxilio material e crimes de contrabando previsto em disposições especiais.

Quanto aos crimes fiscais[75][76] temos a fraude, fraude qualificada e o abuso de confiança.

Em relação aos crimes contra a Segurança Social os mesmos estão previstos nos art.º 106º e 107º do RGIT, tendo como epígrafe *Fraude contra a segurança social* e *Abuso de confiança contra a segurança social*, respectivamente.

As contra-ordenações aduaneiras estão previstas nos art.º 108º a 112º do RGIT e as contra-ordenações fiscais estão estipuladas no art.º 113º a 129º do RGIT.

## 11. Fraude fiscal

A evasão fiscal ilícita e contrária à lei, resultante de uma acção ou de uma omissão, conduz ao não pagamento do tributo, ou há diminuição do seu pagamento ou até mesmo ao adiamento do mesmo levando a situações de fraude fiscal tipificadas no art.º 103º do RGIT.

O TCAS[77] alude a que *a evasão fiscal caracteriza-se pela prática de actos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lha está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos. Também caracterizados como comportamentos extra-legem, em contraposição com a vida da fraude fiscal, caracterizada como contra-legem.* (Acórdão do TCAS, 2011)

Segundo o art.º 103º do RGIT:

*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 líquidação, entrega ou*

[75] Art.º 103º a 105º RGIT.

[76] *Têm subjacente factos conexos exclusivamente com as obrigações fiscais, pelo que os bens tutelados são os que estão directamente relacionados com o exercício das atribuições da Administração Fiscal.* (Martins, 2012, p. 31)

[77] Processo nº 04255/10, de 15-02-2011.

*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 ilegítima for inferior a €15000. (Redação dada pela Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

*3 - Para efeitos no disposto dos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devem constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*

Para que seja considerado um crime de fraude fiscal é necessário que haja uma actuação ilícita por parte do contribuinte que está tipificada no nº 1 do mesmo preceito legal.

A palavra *visem* tanto pode ser interpretada como a intenção que o agente tem ao praticar o acto para que obtenha uma vantagem patrimonial líquida superior ou basta a actuação comportamental do sujeito independentemente da sua intenção.

A diminuição das receitas tributárias[78] provocadas pelo recebimento indevido de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais vai causar alterações ao valor do tributo atribuído ao sujeito passivo. Segundo o que Nuno Pombo refere, *a utilização do verbo "causar" indica a necessidade de se estabelecer uma relação etiológica entre a conduta, dita ilegítima, e a diminuição das receitas tributárias.* (Pombo, 2007, p. 69)

Também o nº 1 do mesmo preceito legal faz referência à palavra *outras* com o sentido de englobar todas as receitas tributárias que não são abrangidas pela obtenção indevida de benefícios fiscais ou de reembolsos.

O tipo objectivo do ilícito está tipificado no art.º 103º do RGIT em que este *(...) preenche-se, pois, com a adoção de condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de*

[78] Art.º 11º, al. a) RGIT.

*causarem diminuição das receitas tributárias tendo o legislador concretizado esses comportamentos nas alíneas a), b) e c) do nº 1 do artigo 103 do RGIT*. (Acórdão do TRC, 2013)

Estes comportamentos adoptados pelo sujeito passivo tem como objectivo o aumento do seu rendimento líquido, tendo como consequência a diminuição das receitas com que o Estado deveria ter sido contemplado.

A al. a) do nº 1 do art.º 103º do RGIT descreve dois tipos de comportamentos que os contribuintes podem adoptar para os seus crimes serem considerados de fraude fiscal.

Um dos comportamentos, é a ocultação de factos ou valores que deveriam constar dos livros de contabilidade ou escrituração. Quando determinados sujeitos passivos têm uma actividade económica, os mesmos devem ter a obrigação de declarar o rendimento das suas empresas nos livros de contabilidade ou de escrituração. Ao esconderem esses factos ou valores significa que essa contabilidade não vai conter a verdadeira informação tributária do contribuinte. A palavra ocultar tem o sentido de sonegar, não revelar, esconder ou dissimular.

O outro comportamento, diz respeito à alteração de factos ou valores que deveriam constar nos livros de contabilidade ou escrituração e quando tal não acontece os mesmos não correspondem à realidade tributária dos contribuintes, induzindo assim em erro a AT, já que o significado da palavra alteração é de modificar ou falsificar.

Estes tipos de comportamentos assumidos pelos sujeitos passivos, quer sejam de ocultação ou de alteração de factos ou valores, estão tipificados na lei.

As declarações de rendimentos devem ser apresentadas pelo sujeito passivo à AT[79] para que esta possa determinar o valor do seu tributo. Para isso, ela precisa de fiscalizar, determinar, avaliar ou controlar a matéria colectável.

Tem que haver uma relação de cooperação e de proximidade entre o contribuinte e a AT, em que este tem de fazer chegar à mesma a sua declaração de rendimentos.

Segundo Teixeira dos Santos *a ação estará realizada a partir do momento em que a declaração se fizer valer ante a Administração Fiscal para que esta aceite como verdadeiros os factos aí contidos.* (Santos A. T., 2009, p. 79) Ainda o legislador no art.º 103º, nº 1, al. a) do RGIT faz referência a que *a administração fiscal fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;*. Ao referir-se à fiscalização o objectivo é determinar se a matéria colectável está conforme a legislação fiscal e ainda o facto de se determinar, avaliar ou

[79] Art.º 11º, al. c) RGIT.

controlar a matéria colectável para determinar se o apuramento da mesma está de acordo com as normas fiscais.

Em relação à al. b) do mesmo preceito legal o sujeito passivo limita-se a ocultar factos ou valores não declarados, mas não os altera. Estamos perante um crime de omissão pura ou própria[80]. Partindo do pressuposto da não apresentação da declaração à AT, onde deveriam constar os factos ou valores a serem declarados, já é considerado uma omissão.

Esta situação de ocultação de factos ou de valores pode-se determinar através de uma avaliação comparativa entre o que foi declarado e aquilo que o sujeito passivo demonstra.

Enquanto a al. c) do nº 1 do art.º 103º do RGIT refere-se à celebração de negócios simulados[81]. Negócios esses que reflectem a diferença entre a vontade real e a declarada, uma vez que a realidade não corresponde integralmente ao prostrado na declaração. Os sujeitos ao praticarem este tipo de negócio têm a intenção de ludibriar e prejudicar a AT quanto ao pagamento do tributo, não correspondendo ao negócio real que deveria ter sido efectuado.

Os negócios jurídicos simulados estão estipulados na LGT no art.º 39º onde se determina que a tributação vai recair *sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado*.

O art.º 103º, nº 1, al c) do RGIT refere-se à dissimulação da real situação tributária do contribuinte resultante de um negócio simulado. Essa simulação pode ser quanto ao valor, à natureza, à interposição, omissão ou substituição de pessoas. A simulação referente ao valor verifica-se quando as partes chegam a um acordo, determinando um valor real que não corresponde ao valor declarado no contrato. A simulação quanto à natureza exige que ambas as partes ao celebrarem um negócio jurídico, o mesmo esteja encapotado por um outro. Quando se celebra um negócio simulado quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas e não se informa a AT viola-se o dever de informação e lealdade para com a mesma.

Será um crime de fraude fiscal simples, quando a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a €15000, sendo que a pena aplicar será até três anos de prisão ou multa até 360 dias. Quando a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15000 estamos perante uma situação de contra-ordenação fiscal, como está previsto no nº 2 do art.º 103º do RGIT.

---

[80] *Crime omissivo previsto pelo tipo incriminador constante da parte especial. Nesta categoria de incriminações o respectivo tipo prevê, como comportamento proibido uma omissão.* (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 342)

[81] Art.º 240º CC.

No caso das pessoas singulares, a pena mínima de prisão aplicada será de um mês[82] e de multa mínima 10 dias[83]. Se a responsabilidade for imputada a uma pessoa colectiva, sociedades ou entidades fiscalmente equiparadas[84] aplica-se uma pena de multa cujo mínimo é de 20 dias.

Estes limites quantitativos vão permitir a penalização das infracções mais graves causando grandes prejuízos ao Estado e evitam que as infracções de menor valor não obstruam o regular funcionamento das estruturas judiciárias.

Resta-nos saber se este valor mínimo é um elemento do tipo ou uma condição objectiva de punibilidade.

Se o considerarmos como elemento do tipo, essa infracção deve ser praticada, no mínimo, com dolo eventual em *que o agente configurando a possibilidade da realização de um dado facto, actue aceitando tal realização. O dolo eventual implica que o agente, configurando a possibilidade da realização de um dado facto, actue aceitando tal realização.* (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 189)

Se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a €15000, considera-se que é uma condição objectiva de punibilidade e está fora do domínio da ilicitude. Quando esse valor for inferior a esse limite estamos perante uma contra-ordenação, segundo Susana Aires de Sousa *(...) não atinge os limiares mínimos da exigência da punição, em suma, da sua dignidade penal.* (Sousa S. A., 2009, p. 91)

Alguns autores defendem que a norma penal seria sempre lesada mesmo que se ultrapasse ou não o quantitativo previsto na lei. No caso de não se ultrapassar esse valor a norma continua a ser lesada, mas não preenche os critérios do tipo objectivo o que consequentemente, apesar de a conduta ser típica, ilícita, culposa não se verifica a sua punibilidade. Para outros autores, o limite do valor previsto na lei *dificilmente pode acomodar-se à figura de condição objectiva de punibilidade, uma vez que não se trata de um facto exterior alheio à conduta do agente, que ao realizar dolosamente aquela conduta terá pelo menos previsto a possibilidade de defraudar o Estado num determinado montante.* (Sousa S. A., 2009, p. 302)

O legislador, ao fixar um valor mínimo de ofensa para o bem jurídico, levou à criação de uma fronteira entre os ilícitos punidos criminalmente e as contra-ordenações. O facto de

[82] Art.º 41º, nº 1 CP.
[83] Art.º 12º, nº 1 RGIT.
[84] Art.º 7º RGIT.

se obterem vantagens patrimoniais ilegítimas, iguais ou superiores a €15000, coloca-nos perante um ilícito penal fiscal.

Assim sendo, esse valor patrimonial está relacionado com o tipo de ilícito penal, nunca podendo ser uma condição externa ao ilícito e aos factos tipificados, como tal é uma condição objectiva de punibilidade.

No art.º 103º, nº 1 do RGIT, quando o legislador se refere à finalidade das condutas ilegítimas, em que elas têm em vista a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária demonstra que não é necessário obter esse resultado, bastando apenas a sua pretensão.

Para se determinar os valores reais dos rendimentos ou dos bens sujeitos a tributação, estes serão submetidos a uma avaliação directa[85]. No entanto, nem sempre se consegue determinar esses valores de modo directo e exacto, por isso irão estar sujeitos a uma avaliação indirecta[86] presumindo-se assim os rendimentos que serão tributados.

Os rendimentos devem ser tributados em função das normas próprias aplicadas a cada imposto. Na impossibilidade de se obter esse apuramento recorre-se ao método indiciário de tributação.

O sistema de avaliação indirecta só pode ser aplicado nas situações previstas no nº 1 do art.º 87º da LGT, bem como quando há a impossibilidade de se determinar de forma directa e exacta a matéria tributável[87]. Para a aplicação do método indirecto na determinação da matéria tributável, o mesmo tem que seguir determinados critérios que estão definidos no art.º 90º da LGT.

A tributação por métodos indirectos vai permitir a determinação da matéria tributável que não se conseguiu averiguar por métodos directos, ou seja, todos os rendimentos não declarados obtidos pelo sujeito passivo passam a ser tributados.

Agora há que analisar se o sujeito passivo que não declarou todos os seus rendimentos, sendo os mesmos obtidos com base numa avaliação indirecta, está ou não, sujeito a responsabilidade criminal. O acórdão do TRL refere, *ainda que a dívida fiscal, ou o seu valor, possam ser validamente computados por métodos indiciários, nomeadamente para efeitos de liquidação e cobrança, coerciva ou não coerciva, já para efeitos de apuramento de responsabilidade penal inerente à prática do crime de fraude fiscal tem de provar-se no respectivo processo-crime a existência da vantagem patrimonial ilegítima,*

[85] Art.º 83º, nº 1 LGT.
[86] Art.º 83º, nº 2 e art.º 85º LGT.
[87] Art.º 88º LGT.

*uma vez que esta é elemento constitutivo essencial desse tipo legal de crime.* (Acórdão do TRL, 2002) Segundo este acórdão, o sujeito passivo só está sujeito a uma responsabilidade penal, se se conseguir provar, podendo utilizar todos os meios de prova, que o mesmo obteve uma vantagem patrimonial ilegítima.

Em contraposição o TRL afirma que *(...) para efeitos de tributação fiscal seja admitido o recurso a métodos indiciários, em hipóteses em que o Estado só não tributa o rendimento real por factos imputáveis ao próprio contribuinte, o agente desses mesmos factos não pode vir a ser condenado criminalmente, apenas, com base na presunção em que se venha a traduzir a utilização daqueles métodos indiciários, pois em processo penal, o silêncio e a falta de colaboração do arguido, não afasta o ónus da acusação de provar todos os elementos constitutivos do crime.* (Acórdão do TRL, 2008) Então o contribuinte não está sujeito a ser penalizado criminalmente só com base em presunções determinadas por métodos indiciários/indirectos.

Como refere Paulo Marques *a questão mais delicada é a de saber se a avaliação indireta (prova indiciária) poderá servir igualmente de «instrumento de punição» em sede de Direito Penal Tributário (-crime de fraude fiscal - ex: quantificação da vantagem patrimonial suscetível de causar diminuição das receitas tributárias).* (Marques P. , 2007, p. 155)

A legislação constitucional atenta no princípio da inocência[88].

Do meu ponto de vista, o sujeito não deve ser condenado criminalmente somente com base na presunção obtida por métodos indiciários, quanto muito derverá sancionado fiscalmente.

De modo a determinar-se a culpabilidade do agente há que lançar mão de todos os meios de prova existentes, juntamente com a avaliação indirecta.

O julgador com base na sua experiência, na sua livre convicção e nas provas que não são proibidas por lei[89] de acordo com o princípio de legalidade de prova, ele vai determinar a inocência ou a culpabilidade do agente. No entanto se houver dúvidas no espírito do julgador ele deve absolver o sujeito com base no princípio do *in dúbio pro reo*. Se houver vestígios que provem que o agente obteve para si vantagem patrimonial ilícita igual ou superior a €15000, ele em julgamento vai estar sujeito a uma pena ou a uma medida de

[88] Art.º 32º CRP.
[89] Art.º 125º CPP.

segurança[90]. Caso não se prove essa vantagem patrimonial ilícita devido a mesma ter sido afastada por métodos indiciários, sairá ganhador o incumpridor do seu múnus tributário passando para a sociedade um agravamento de um sentimento de impunidade. Deste modo, pode originar mais situações idênticas.

### 11.1. Agente

Em função do modo como o agente pratica o crime, este pode ser considerado crime comum (ou geral)[91] e crime próprio (ou específico)[92]. Quanto à forma como o agente age os crimes podem ser cometidos por acção[93] ou por omissão[94].

Em relação ao crime de fraude fiscal, como se qualifica o agente?

Segundo o disposto no art.º 23º, nº 1 do RJIFNA[95], o agente pretende obter benefícios fiscais, através de condutas ilícitas que levam ao não pagamento total ou parcial dos seus tributos, originando uma diminuição das receitas fiscais. Nas declarações apresentadas à AT, os valores que lá constam podem ter sido alterados ou ocultos em comparação com os valores reais que deveriam ter sido apresentados e na celebração do negócio jurídico simulado, o sujeito passivo deve pertencer à relação jurídica tributária. A infracção pode ser praticada por qualquer indivíduo – crime comum, mas se for praticada por um sujeito passivo (contribuinte) com atributos e qualificações específicas, estamos perante um crime específico.

O art.º 23º do RJIFNA, foi alterado pelo DL nº 394/93, de 24 de Novembro, correspondendo em parte ao art.º 103º do RGIT. A partir dessa alteração, verificada pelo DL já supracitado, já não se faz referência ao sujeito passivo na relação jurídico-tributária, bem como à obtenção de vantagens para ele ou para outrem. Mas refere-se à diminuição das receitas tributárias, assim como às condutas ilegítimas praticadas pelo infractor.

---

[90] Art.º 233º, nº 2 CPP.
[91] Pode ser praticado por qualquer pessoa, sem ter qualidades específicas. Ex: art.º 131º CP – homicídio; art.º 203º CP – furto.
[92] É aquele que é praticado por um agente que com qualidades específicas para o praticar. EX: art.º 227º CP – insolvência dolosa; art.º 284º CP – recusa de médico; art.º 375º CP – peculato.
[93] São crimes que o agente pratica.
[94] São os crimes que o agente deveria ter praticado o acto, mas não o fez.
[95] Aprovado pelo DL nº 20-A/90, de 19-01-1990.

A acção do infractor também está definida no direito penal substantivo (ou material)[96].

O agente infractor é punido como autor, desde que se verifique o art.º 26º do CP, *é punível como autor quem executar o facto, por si mesmo ou por intermédio de outrem, ou tomar parte directa na sua execução, por acordo ou juntamente com outro ou outros, e ainda quem, dolosamente, determinar outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução.*

O sujeito infractor pode por si executar o facto[97], podendo este ter uma autoria mediata quando pratica o facto por intermédio de outrem, em que segundo Roxin, *possa afirmar-se que o homem-de-trás possui sobre o homem da frente o domínio da vontade, o que paradigmaticamente sucederá em duas situações: quando o homem-de-trás coage o homem-da-frente à prática da acção (domínio da vontade por coacção) ou quando o engano o torna assim em executor involuntário do seu plano delituoso (domínio da vontade por erro)* (Dias J. F., 2011, p. 776), ou por co-autoria[98].

Também o autor pode agir como instigador, ou seja, é aquele que leva outro à prática do delito.

Quando o autor tem uma actuação ilegítima que está tipificada no art.º 103º, nº 1, al. a), b) e c) do RGIT, será punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. No entanto não será punido se a sua vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a €15000.

### 11.2. Dolo e negligência

A actuação ilícita do agente ao cometer o crime de fraude fiscal está tipificada no art.º 103º, nº 1, nas als. a), b) e c) do RGIT. Essa actuação consiste:

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*

[96] *O direito penal substantivo visa, como vimos, a definição dos pressupostos do crime e das suas concretas formas de aparecimento; e a determinação em geral, como em espécie das consequências ou efeitos que à verificação de tais pressupostos, se ligam (penas e medidas de segurança), bem como das formas de conexão entre aqueles pressupostos e estas consequências.* (Dias J. F., 2011, p. 7)

[97] É o autor imediato, o autor executa o facto por ele próprio, sem interferência de outros.

[98] O infractor pratica o ilícito juntamente com outro ou outros infractores.

*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.*

Assim sendo, a AT não consegue efectuar a correcta liquidação do tributo. A fraude fiscal é devida à conduta ilícita do não pagamento total ou parcial da prestação tributária, a obtenção de benefícios fiscais de forma indevida e se a vantagem patrimonial obtida for superior ou igual a €15000.

Estas condutas ilícitas são praticadas com dolo ou negligência, não respeitando o princípio da legalidade e da tipicidade.

O dolo é um acto voluntário e consciente por parte do infractor ao praticar um facto, no qual se reúnem os requisitos tipificados de um crime.

Negligência é o modo de actuação por parte de um infractor em que ao agir viola um dever de cuidado.

A tipicidade de um crime de fraude fiscal é caracterizada por um elemento subjectivo (dolo) e por elementos objectivos que estão previstos no art.º 103º do RGIT.

Segundo o acórdão do TRC: *Para que se verifique o dolo é necessário a prática intencional do facto e o conhecimento pelo agente do carácter ilícito ou imoral da sua conduta.* (Acórdão do TRC, 2005) Também *(...), o dolo é um elemento interior que apenas ao próprio agente diz respeito, não podemos, contudo, deixar de considerar que o mesmo, independentemente de os arguidos prestarem ou não declarações, só pode ser infirmado pela matéria de facto dada como provada.* (Acórdão do TRC, 2005)

Em relação ao tipo subjectivo do ilícito, o TRL alude a que *(...) o crime de fraude fiscal se encontra estruturado por referência a dois elementos, a saber: i) o dolo eii) um elemento subjectivo específico de ilicitude. O dolo, traduz-se no conhecimento e vontade de praticar o facto típico descrito no tipo objectivo de ilícito enquanto que o elemento subjectivo específico de ilicitude, surge como uma finalidade do agente(...).* (Acórdão do TRL, 2017)

Na prática do ilícito de fraude fiscal, tem que se verificar que *(...) o preenchimento do tipo objectivo é apenas o atentado à verdade ou transparência* (Acórdão do TRP, 2015) e *(...) no que respeita ao tipo objectivo do ilícito e para o que aqui nos interessa, assenta na manipulação artificial pelo agente, dos elementos objectivos ou subjectivos de definição da*

*sua situação jurídico-tributária, tendo por objectivo a realização de uma vantagem fiscal que se representa numa perda para o credor tributário.* (Acórdão do TRP, 2013)

### 11.3. Objecto

*Designa-se por objecto do crime a pessoa ou a coisa sobre a qual incide a actividade do agente do facto típico* (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 337).

Segundo Figueiredo Dias, o conceito de bem jurídico não é fechado, sendo *a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso* (Dias J. F., 2011, p. 114). E para Faria Costa o bem jurídico são *pedaços de realidade que se afirmam como valores numa teia de relações axiológicas e não só que se refractam (...) nos crimes contra a vida, a integridade física, a honra, o património, a segurança interna e externa do Estado.* (Sousa L. D., 2010, p. 84 apud Costa, 1999)

No entanto, o objecto do crime de fraude fiscal confunde-se com o bem jurídico protegido havendo até mesmo divergências entre a doutrina e a jurisprudência no que concerne à determinação do bem jurídico protegido.

Para Luís dos Milagres e Sousa há três modelos de organização dos crimes fiscais em que um deles[99] consiste *na violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal, muito próxima dos bens jurídicos dos crimes de falsificação. A vida em sociedade deve fundar-se na segurança, no conhecimento e na fiabilidade do tráfego jurídico.* (Sousa L. D., 2010, p. 82) O outro modelo[100] refere-se ao *prejuízo patrimonial do Estado. Este necessita da obtenção atempada das receitas tributárias, logo estamos perante um crime predominantemente de dano ou lesão, cuja consumação exige um prejuízo patrimonial, ou um perigo para o património.* (Sousa L. D., 2010, p. 82) Por último, é um modelo misto em que se verifica *a combinação das duas construções anteriores, procurando conjugar a transparência fiscal e o dever de colaboração, com os interesses patrimoniais do Estado, e, por sua vez dos cidadãos.* (Sousa L. D., 2010, p. 82)

[99] Modelo funcionalista.
[100] Modelo patrimonialista.

Com estes modelos supracitados pretende-se garantir as receitas estaduais de modo a satisfazer as necessidades de cariz social e também para manter em funcionamento a máquina estadual.

Quanto ao modelo funcionalista, segundo o TRE *(...) o bem jurídico protegido é o tipo legal de crime em apreço é a preservação da transparência e da verdade fiscal e, reflexamente, protege-se o património fiscal do Estado.* (Acórdão do TRE, 2016)

O modelo patrimonialista é aquele em que a *(...) vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer efectivamente, bastando-se a lei com a circunstância de "as condutas ilegítimas tipificadas" visem ou sejam preordenadas à obtenção de vantagens patrimoniais "susceptíveis de causarem diminuição de receitas tributárias".* (Acórdão do TRL, 2015)

Já quanto ao modelo misto ele vai, *(...) conciliando a protecção dos valores da verdade, transparência e a dos interesses patrimoniais-fisco, com maior ou menor preponderância de uns ou de outros.* (Acórdão do TRL, 2018)

Há que ter em atenção a actuação do agente sobre o bem jurídico protegido de modo a se poder classificar o tipo de crime.

Será um crime de dano quando há a lesão do bem jurídico e um crime de perigo quando há a exposição do bem jurídico ao perigo, não havendo necessariamente a violação ou a lesão do bem jurídico.

Os crimes de perigo ainda se podem considerar como crimes de perigo concreto ou abstracto. Os crimes de perigo concreto são aqueles cujos bens jurídicos são colocados em perigo, não bastando a realização da conduta pelo agente. Os crimes de perigo abstracto são aqueles nos quais *o perigo não é elemento do tipo, mas simplesmente motivo da proibição. Quer dizer, neste tipo de crimes são tipificados certos comportamentos em nome da sua perigosidade típica para um bem jurídico, mas sem que ela necessite de ser comprovada no caso concreto; há como que uma presunção inelidível de perigo e, por isso, a conduta do agente é punida independentemente de ter criado ou não um perigo efectivo para o bem jurídico.* (Dias J. F., 2011, p. 309)

Qual o tipo de crime no ilícito de fraude fiscal?

A definição do conceito do tipo de crime de fraude fiscal tem evoluído ao longo do tempo quer em relação à doutrina quer à jurisprudência, sendo *(...) para uns configurado como crime de dano (o dano patrimonial causado ao Estado), para outros crime de perigo (a protecção da verdade e transparência fiscais que se exige dos cidadãos perante a Administração Fiscal) e, por fim, a posição daqueles que consideram a solução e*

*compromisso entre esses duas teorias, considerando estarmos perante crimes de resultado cortado.* (Acórdão do TRC, 2014)

Tal como Augusto Silva Dias se refere aos crimes fiscais como sendo *(...) estruturados em torno do perigo ou do dano, referentes às receitas fiscais do Estado, causado pela violação dos deveres de colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal. Esta estrutura encerra, pois, níveis de conteúdos distintos: o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento de política financeira e distributiva (artigos 81.º e 103 da CRP) enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem. Deste modo, o primeiro aspecto prende-se com o desvalor do resultado, significando o segundo o desvalor da acção das incriminações fiscais.* (Dias A. S., Crimes e contraordenações fiscais, Direito Penal Económico e Europeu, 1999, p. 444)

Para Susana Aires de Sousa *(...) é possível classificar a estrutura típica como sendo de dano, se o legislador pressupôs, para concretização do tipo incriminador, uma efectiva lesão do bem jurídico. Nos crimes de perigo a realização do tipo basta-se com a mera colocação em perigo do bem jurídico. (...) que, para o preenchimento Fraude fiscal, o legislador o não exigiu que as condutas aí descritas efetivassem um dano ou a lesão de um bem jurídico.* (Sousa S. A., 2009, p. 71)

*Assim sendo, deve o julgador comprovar no caso concreto a ocorrência do elemento de perigosidade típica do comportamento ou a sua idoneidade para produzir um determinado resultado com recurso a um juízo de prognose, que no momento ex ant ao empreendimento de acção, avalia a aptidão da conduta para a produção daquele resultado, sem que seja necessário a produção efectiva do resultado, de perigo concreto ou lesão – ex post.*

*Os contornos típicos da Fraude fiscal tornam razoável a sua classificação como um crime de aptidão. O legislador quis deixar claro que considera como elemento típico do crime de Fraude fiscal aptidão, a idoneidade das condutas para diminuírem as receitas tributárias.* (Sousa S. A., 2009, p. 75)

As condutas ilegítimas que estão tipificadas no art.º 103º do RGIT levam à diminuição das receitas do Estado. No entanto não é necessário que haja a diminuição das receitas estaduais, basta que a conduta do agente tenha como objectivo diminuir as receitas do Estado apesar de não o ter atingido – crime de resultado cortado.

Assim sendo, não é um crime de dano, porque não se verifica a lesão do bem jurídico protegido, mas o ilícito de fraude fiscal é um crime de perigo concreto, onde não há uma efectivação concreta do ilícito, bastando a colocação do bem jurídico em perigo.

### 11.4. Os deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência

O sistema fiscal português foi evoluindo ao longo das legislaturas, demonstrando uma relação cada vez mais próxima entre o Estado e a sociedade.

Os contribuintes têm o dever de cumprir com as suas obrigações tributárias já que estas estão constitucionalmente definidas. Na relação entre a AT e o sujeito passivo existem deveres que fazem parte da mesma, tais como: os de colaboração, verdade, lealdade e transparência.

O sujeito passivo e a AT têm o dever de colaborarem reciprocamente[101]. Para Saldanha Sanches o dever de colaboração consiste num *conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes* (Sanches J. L., 2000, pp. 56-57). Também *(...) "os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração mútua", estando, a inspecção tributária e os sujeitos passivos da obrigação tributária, adstritos a um dever mútuo de cooperação, adequado e proporcional aos objectivos a prosseguir, artigo 63º/4 da LGT. Uma das obrigações acessórias do sujeito passivo é a apresentação de declarações, exibição de documentos, contabilidade ou escrita e a prestação de informações, artigo 31º da LGT. A falta de cooperação, quando ilegítima, constitui fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, artigo 10º do Regime Complementar de Procedimento da Inspecção Tributária e 87º da Lei Geral Tributária, faz incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal, artigos 59º/4 da Lei Geral Tributária, 48º/2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 113º do RGIT.* (Acórdão do TRP, 2013)

[101] Art.º 59º LGT e o art.º 48º, nº 2 CPPT.

O contribuinte deve entregar a sua declaração de rendimentos de modo a que seja avaliada a sua capacidade contributiva. Esta declaração deve ser elaborada com base nos princípios da verdade, lealdade e transparência.

## 12. Fraude fiscal qualificada

A fraude fiscal qualificada está prevista no art.º 104º do RGIT.

A distinção entre fraude fiscal qualificada e fraude fiscal simples assenta quanto ao tipo de crime, ao modo de acção do agente e ao valor quantitativo em que o Estado foi defraudado.

Na fraude fiscal qualificada estamos perante um crime doloso, em que a negligência não está presente e a tentativa da prática do ilícito só poderá ser punida caso a pena em abstracto for superior a três anos, o que não se verifica na fraude fiscal simples[102]. Na situação de fraude fiscal a tentativa não está regulada na norma, levando a que não seja punida.

As condutas ilícitas praticadas pelo agente também concorrem para a qualificação do crime. O mesmo pode situar-se na posição de um funcionário público excedendo-se no exercício da sua actividade; ou então o agente abusar da sua posição e recorrer a um funcionário público e ainda o agente pode tramar com um terceiro de modo a que não cumpra com a sua obrigação tributária ou obtenha uma vantagem patrimonial indevida. Além disso pode utilizar meios que adulterem documentos ou elementos probatórios exigidos pela administração tributária, documentos falsificados ou viciados, recorrer a pessoas residentes fora do território português num regime fiscal mais favorável e em relações especiais com terceiros.

Os crimes de fraude fiscal qualificada, para pessoas singulares, são punidos com penas de prisão de um a cinco anos. Quanto às pessoas colectivas a multa é de 240 a 1200 dias, sendo que esse valor aumenta se a vantagem patrimonial exceder os €200000. Nesta situação, a pena de prisão é elevada de dois a oito anos para pessoas singulares e para as pessoas colectivas a multa é de 480 a 1920 dias.

[102] Art.º 22º e 23º CP.

A responsabilidade criminal pode ser imputada cumulativamente à pessoa colectiva ou entidade equiparada e aos agentes individuais da infracção aplicando-lhes a adequada cominação. Todo o sujeito que falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária, sabendo ele que são falsificados ou viciados por terceiros ou por outrem que visem a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou vantagens patrimoniais, de valor igual ou superior a €15000, não são punidos autonomamente excepto no caso de lhes ser aplicada uma pena mais gravosa[103].

A determinação da medida de pena é aplicada de acordo com o dano causado pela acção do agente criminoso[104]. Segundo o CP, a mesma determina-se com base na culpa do agente e das exigências de prevenção[105] e também estão sujeitas cumulativamente penas acessórias[106].

## 13. Fraude carrossel no IVA

O IVA é um imposto indirecto que tributa o consumo de bens e serviços incidindo em todas as etapas desde a produção ao retalho, considerando-se um imposto plurifásico. Também é considerado não cumulativo, visto que os agentes económicos ao adquirirem um bem ou serviço sobre o qual o IVA já incidiu, os mesmos podem deduzir esse imposto e liquidá-lo aquando da venda ou fornecimento do mesmo. O valor do imposto entregue ao Estado vai corresponder à diferença entre o IVA liquidado e o deduzido. O IVA é caracterizado pela sua neutralidade económica, pois segundo Xavier de Basto *a neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objectiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e, provavelmente,*

[103] Art.º 104º, nº 4 e 3 RGIT.
[104] Art.º 13º RGIT.
[105] Art.º 71º CP.
[106] Art.º 16º RGIT.

*existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestação de serviços.* (Basto, 1991, p. 29)

O IVA sofreu diversas alterações com a extinção das fronteiras no interior da UE. Com o surgimento do mercado único europeu, as transacções de bens dentro da UE passaram a ser preceituadas no RITI. A tributação dos bens passou a ser feita na origem e não no destino, mas não se conseguindo aplicar plenamente o princípio da tributação de origem fez com que viessem a ser tributados segundo o princípio da tributação no destino, mas havendo situações em que também seriam tributadas no país de origem, como por exemplo: vendas a particulares.

O surgimento do mercado único europeu originou que houvessem regras de cooperação entre as autoridades dos diversos EM, especialmente quando existem suspeitas de fraude e evasão fiscais. Estas actuações entre as autoridades dos diversos EM são baseadas no princípio da reciprocidade[107], sendo que essa cooperação tem como finalidade combater a fraude e evasão fiscais numa dimensão internacional evitando que esta vá deteriorando os objectivos da política de integração económica.

O regime definitivo de tributação é no país de origem, só que tal não se verifica quando não existe uma uniformização das taxas, nem as condições mínimas para esse tipo de tributação originando a que se aplique o regime transitório (tributação do destino).

No RITI há descrição de dois tipos de operações que são praticadas entre diferentes EM:

- *Transmissões de bens que, regra geral, estão isentas de imposto (em determinadas condições poderão não beneficiar dessa isenção);*
- *Aquisições de bens (tributáveis, em regra, no território nacional), tendo em conta o que decorre do RITI e também as regras de comércio internacional definidas a nível mundial, segundo as quais a tributação ocorre em regra no local do consumo dos bens.* (Pegado & David , 2016, p. 5)

O RITI originou a aplicação de novos conceitos tais como: o da importação, o da aquisição e transmissão intracomunitária, o conceito de meios de transporte e das vendas à distância.

Considera-se que uma operação intracomunitária consiste na transferência onerosa de bens entre dois sujeitos passivos situados em dois EM diferentes, havendo a deslocação dos bens de um EM (origem) para outro EM (destino).

[107] Ao abrigo da Directiva 77/799/CEE do Conselho de 19 de Dezembro.

O RITI define o conceito de aquisição intracomunitária de bens conforme está plasmado no art.º 3º. Estão sujeitas ao IVA, as aquisições intracomunitárias desde que se verifiquem as condições da al. a) do art.º 1º do RITI:

*a) as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas nos nº 1 e 2 do artigo 11.º;*

Para maior fiscalização das operações intracomunitárias é necessário que o sujeito esteja fiscalmente identificado. A transacção de bens em território nacional deve ser acompanhada por um conjunto de documentos que estão determinados no art.º 4º do regime de bens em circulação[108]. Há bens que ao circularem não precisam de documentação, no entanto, se houver dúvidas quanto à legalidade dos mesmos pode ser necessária a apresentação dos documentos comprovativos da sua natureza, quantidade, proveniência e destinos dos mesmos[109].

Nem sempre se verifica uma aquisição intracomunitária de bens, pois para que ela exista é preciso que se verifique cumulativamente a existência de dois sujeitos passivos de IVA de EM diferentes e que haja a deslocação do bem móvel corpóreo de um EM para outro.

O art.º 2º do RITI fixa quem são os sujeitos passivos do imposto numa aquisição intracomunitária de bens, exceptuando aqueles que se encontram abrangidos pelo Regime de Derrogação[110].

Quando é uma TIB, os bens não são tributados no país de origem, enquanto que se for no país de destino é considerada uma AIB, passando esses bens a serem tributados e o adquirente a liquidar o IVA. As transmissões de bens a título oneroso estão estipuladas no art.º 7º, nº 1 do RITI, mas aquelas que não o são, consistindo apenas na deslocação física desses bens, não estão sujeitas a impostos, nas situações verificadas no disposto do nº 2 do art.º 7º do RITI.

[108] Aprovado pelo DL nº 147/2003, de 11 de Julho e republicado pelo DL nº 198/2012, de 24 de Agosto.
[109] Art.º 3º, nº 3 e 4 RITI.
[110] Art.º 5º RITI.

Também a TIB pode estar sujeita a uma verdadeira isenção ou uma total isenção[111], porque o IVA não é liquidado no país de origem sendo deduzido e liquidado no país de destino[112].

Os adquirentes de um bem em qualquer EM estão sujeitos ao princípio da tributação na origem, porque ao adquirirem esse bem ele já foi abrangido pelo IVA e ao deslocá-lo para outro EM não está sujeito a outras tributações.

Quanto aos bens que extravasam as fronteiras da UE encontram-se livres de impostos, enquanto que no caminho inverso os bens ao atravessarem a fronteira já estão sujeitos à tributação.

O crime de fraude fiscal em sede de IVA pratica-se omitindo as transacções económicas, quer pela não apresentação das declarações periódicas do mesmo ou até pela omissão de informação. Outro crime de fraude fiscal em sede de IVA é a emissão de facturas falsas de modo a que o sujeito passivo possa obter reembolsos indevidos, fundamentar a saída de capital não registado e tentar diminuir o valor do imposto entregue ao Estado. Outra modalidade de não pagamento do IVA ao Estado é efectuando transacções económicas com base em economias não registadas, mais comumente conhecida como economia paralela, não havendo controlo ou regulamentação fiscal.

O sistema *e-fatura* tem como finalidade o combate à fraude e à evasão fiscal, emitindo obrigatoriamente a fatura mesmo que ela não tenha sido pedida pelo consumidor.

A nível comunitário, as falhas provocadas pelo regime transitório do IVA, permitem que circulem bens entre os EM sem que os mesmos sejam tributados. A Comissão Europeia propôs então um regime definitivo de IVA, em que os bens são tributados no país de origem, havendo a existência de um único local para se efectuar o registo e a tributação dos mesmos, mas para isso as taxas de tributação teriam que ser idênticas em todos os EM.

A fraqueza do mecanismo *reverse charge*, nas transacções intracomunitárias permite que se pratique o crime de fraude ao IVA em carrossel.

---

[111] Art.º 14º RITI.
[112] Art.º 19º, nº 2 RITI.

## 13.1. Funcionamento da fraude carrossel no IVA

Para a prática deste crime é necessário que existam três empresas registadas em dois EM diferentes. Pratica-se este crime quando numa transacção intracomunitária em que a empresa *A* (empresa de ligação ou *conduit company*) faz uma venda de bens para uma empresa *B* (operador fictício ou *missing trader*), que se encontra num EM diferente da empresa *A*, sendo que essa transacção não é tributada nem no país de origem nem no país de destino. Quando a empresa *B* passa a ter a posição de adquirente do bem dessa transacção intracomunitária é que passa a liquidar e a deduzir o IVA. Seguidamente, o mesmo bem vai ser revendido a uma terceira empresa *C* (intermediário ou *broker*) sendo que a mesma se encontra no mesmo EM que a empresa *B*. A empresa *B* emite uma factura da venda do bem à empresa *C*, onde nessa factura liquida o IVA, não o entregando ao Estado e desaparece, vendendo os produtos abaixo do custo. Esse valor do IVA, que não foi entregue ao Estado é dedutível pela empresa *C* sendo considerado o lucro desta fraude.

No entanto, os bens podem continuar a ser transacionados dentro do mesmo EM através de uma empresa D (*buffer*) que é adquirente numa transacção com o *missing trader* ou transmitente numa ulterior transacção com o a empresa C (*broker*).

O acórdão do TCAN determina que:

a) *A fraude em carrossel pode apresentar a seguinte caraterização*
b) *Uma "conduit company" – é o transmitente na primeira transação. Vende bens ao "missing trader", ao abrigo da alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) ou seja, isento de IVA.*
c) *O "missing trader" – é adquirente na primeira transação e transmitente na segunda. Liquida o IVA da sua transação com o segundo adquirente (o "broker"), mas não o entrega ao Estado, ficando com o montante para si. Normalmente, passado algum tempo, desaparece do sistema para não ser detetado pela autoridade fiscal.*
d) *O "broker" – é o adquirente de transação efetuada com o "missing trader". Deduz IVA da sua transação, pedindo o reembolso ao Estado, uma vez que não existe entrega do imposto liquidado referente à mesma transação pelo "missing trader", o Estado paga o montante do imposto ao broker.*

e) *Posteriormente, poderá ser o transmitente numa segunda transação intracomunitária isenta de IVA com a "conduit company", completando assim o carrossel.*

f) *Este "circuito" pode ser "esticado" para dificultar o trabalho da AT, chamando a intervir um quarto interveniente: o buffer. O "buffer", ou a empresa-tampão é uma empresa que se coloca entre o "missing trader" e o "broker" trata-se de uma empresa que vai ser adquirente numa transação com o "missing trader", e depois transmitente numa posterior transação com o "broker".*

g) *E para dificultar a investigação, em vários casos não existe somente um "buffer" inserido no esquema fraudulento mas sim vários.* (Acórdão do TCAN, 2017)

Segundo António Carlos Santos, *a cadeia pode abranger vários sujeitos passivos com níveis de envolvimento no esquema muito diversos, misturando empresas com verdadeira actividade económica, incluindo o puro desconhecimento da existência de fraude carrossel e empresas sem real actividade económica (meras fábricas de facturas falsas), que realizam operações fictícias.* (Santos A. C., 2006, p. 22)

Para António Carlos dos Santos, *o carrossel é tanto mais perfeito [isto é, mais dificilmente detetável] quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes [sujeitos passivos reais e credíveis, sem participação voluntária no esquema] a organização da fraude consiga envolver*. (Santos A. C., 2008, p. 57)

O sistema de fraude em carrossel origina, segundo Clotilde Palma, *a transmissão em cadeia dos mesmos bens, que podem circular diversas vezes entre os Estados Membros (a chamada "fraude carrossel"), ficando a administração fiscal várias vezes prejudicada no pagamento do IVA sobre o mesmo produto. Este tipo de fraude está a alargar-se igualmente à prestação de serviços.* (Palma, 2010, p. 31)

Outra forma de actuação da fraude em carrossel, é o carrossel documental, pois é como diz Bernardo de Almeida Barreiros *(...) é possível obter os lucros desta fraude sem sequer transacionar qualquer bem físico. Isto porque sendo o sistema IVA baseado na fatura, basta que os intervenientes na fraude simulem as transações e registem as devidas faturas, sem que sequer os bens saiam do armazém da conduit company, ou sequer existam.* (Barreiros, 2013, pp. 10-11)

O sistema de fraude fiscal em carrossel pode ser bastante complexo, quando o mesmo é entre várias empresas que se encontram em diversos EM trocando frequentemente de compradores e fornecedores com a finalidade de complicar o trabalho da AT.

Sendo que neste tipo de operações *Marques (2007) carateriza a fraude carrossel, em termos de funcionamento, como uma rede internacional de empresas que, para garantir a continuidade dos seus esquemas e para ocultar a identidade dos seus titulares, se registam em off-shore. É um esquema que funciona através da simulação de operações económicas e do envio de declarações fiscais falsas, tendo como objetivo a obtenção de reembolsos indevidos de IVA.* (Pegado & David , 2016, p. 11)

Nas situações de fraude em carrossel em que os bens existam e sejam transmitidos, os mesmos são alienados a preço de custo ou mesmo abaixo do custo, não apresentando nenhuma margem de lucro.

## 13.2. Exemplo prático de fraude carrossel no IVA

Como exemplo de fraude fiscal em carrossel temos o caso da empresa *Arras Industry, S.A., sediada em Arras, França, é a conduit company. Convenciona vender um carregamento de 50 telemóveis por € 10.000 à empresa Beja Desportos, S.A., sediada em Beja, Portugal. Esta empresa é a missing trader. Uma vez que se trata de uma transação intracomunitária, tem lugar a aplicação da regra da isenção constante da alínea a) do artigo 14.º do RITI, ou seja, importação isenta de IVA. De seguida, a Beja Desportos vende o mesmo carregamento à empresa Castelo Branco Canoagem, Lda., com sede em Castelo Branco, Portugal. Esta transação é efetuada dentro do território português, e sujeita a IVA de 23% nos termos gerais constantes da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. Ou seja, o montante que a Castelo Branco Canoagem irá entregar à Beja Desportos será de € 12.300 (€ 10.000 + € 2.300 de imposto). Os € 2.300 correspondem ao montante de imposto liquidado, e deveriam ser entregues ao Estado pela Beja Desportos. Sucede que, ao invés, esta empresa desaparece do sistema, ficando com os € 2.300 para si. Do outro lado, a Castelo Branco Canoagem irá vender o mesmo carregamento de telemóveis à Arras Industry por € 10.000; tal como na primeira transação, sendo uma troca intracomunitária está isenta de IVA, sendo por isso que o total pago pela Arras Industry à Castelo Branco Canoagem será os € 10.000. Esta última irá deduzir o imposto que suportou, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, exigindo ao Estado a entrega de € 2.300 – e é neste momento que ocorre a perda financeira do Estado.* (Barreiros, 2013, p. 10)

Neste exemplo verificamos que a empresa Beja Desportos, S.A. (*missing trader*), aliena cinquenta telemóveis à empresa Castelo Branco Canoagem, Lda. Pelo valor da sua aquisição - €10000.

Numa situação que não haja fraude o intermediário alienaria os bens pelo preço de mercado e não pelo valor igual ou inferior ao custo de aquisição, pois assim se o fizesse levaria a que esse intermediário não tivesse margem de lucro o que por sua vez originaria prejuízo.

Quando um intermediário faz parte de um esquema em carrossel, sendo este um *missing trader*, o mesmo saberá que o seu lucro não advirá da venda desses bens, mas sim do imposto liquidado que lhe é devido, sendo que não o entrega à AT.

A empresa Beja Desportos, S.A. adquiriu os telemóveis no valor de €10000, sendo que a mesma efectuará o maior número de transacções possíveis antes que desapareça ou seja descoberta (pois a mesma é o *missing trader*). A mesma terá que procurar um comprador o mais rapidamente possível, podendo ser necessário alienar os telemóveis a um valor inferior ao preço do mercado[113].

Para exemplificarmos esta situação, a Beja Desportos, S.A. vai efectuar um desconto de 10% em relação ao preço de mercado dos telemóveis que está a alienar, vendendo-os por €9000. O adquirente irá entregar à Beja Desportos, S.A. o valor de €11070 resultantes dos €9000 do preço pedido pelos telemóveis mais €2070 de imposto de IVA. Como nas operações de fraude ao IVA em carrossel, o lucro obtido pela empresa será o correspondente ao valor da não entrega do imposto devido, o que nesta situação mesmo vendendo abaixo do preço de mercado a Beja Desportos, S.A. obterá um lucro de €1070.

Ao colocar os telemóveis à venda por um valor superior ao preço de mercado, consequentemente receberia mais IVA. No entanto, esta situação desperta mais facilmente a atenção da AT e por isso deve ser evitada.

O adquirente (*buffer*) neste negócio consegue obter um lucro de € 1000, porque adquiriu o carregamento de telemóveis (cujo o valor de mercado era de € 10000) por € 9000. Se o adquirente vender esses telemóveis a um consumidor final, passa a ter uma maior vantagem em relação aos outros concorrentes, devido a essa diferença de preços que lhe permite negociar os telemóveis por outros valores.

O facto de venderem os bens abaixo do preço de mercado ou abaixo do preço de aquisição distorce a concorrência, já que as empresas que cumprem com o múnus tributário

[113] O preço de mercado ou de equilíbrio é aquele que é determinado em função da oferta e da procura.

têm dificuldade em competir com as que praticam valores abaixo do preço de mercado/custo de aquisição, podendo originar a saída das empresas cumpridoras do circuito comercial. Assim, podemos ver que as empresas mais competitivas eram as mais fraudulentas.

O objectivo do *missing trader* é realizar o maior número de operações possíveis antes de desaparecer, por isso mesmo necessita de ser rápido para as transacionar o que leva a que pratique preços abaixo do mercado de modo a encontrar mais rapidamente um comprador.

Quando uma empresa vende reiteradamente os seus produtos abaixo do preço de mercado, não consegue obter lucros então a mesma legalmente não se consegue manter solvente. Este tipo de actuação chama a atenção da AT, pois o facto de a mesma não obter lucros reiteradamente leva a que se pense que a mesma tenha outras fontes de rendimento.

A AT deve essencialmente centrar os seus meios nos sectores e empresas susceptíveis onde possa ocorrer fraude fiscal, já que não tem condições técnicas e humanas para abranger todas as situações, de modo a que se diminua a fuga aos impostos.

A AT agrupa os sujeitos passivos em função do nível de *compliance*[114], determinado pelo modo como o contribuinte actua, tendo em atenção, *por exemplo, a regularidade dos pagamentos de imposto, o surgimento de pagamentos suplementares, a qualidade dos registos ou a existência de correcções efectuadas no passado.* (Barreiros, 2013, p. 14) A venda de bens abaixo do preço de mercado também deveria fazer parte dos factores que determinam esse nível de *compliance*. A AT deve estar atenta quando o nível de *compliance* é baixo.

As AT dos diversos EM devem comunicar e trocar informação entre elas de modo a poderem determinar os contribuintes potencialmente mais faltosos, combatendo a fraude em carrossel.

A fraude em carrossel vai permitir, *segundo Swinkels (2008) uma maneira fácil de lucrar com a fraude é cobrar valores elevados de IVA incluído na fatura do cliente, e não entregar esse IVA liquidado às autoridades fiscais, sendo este o mesmo princípio utilizado na fraude carrossel, o que significa que o cliente tem de estar disposto a pagar um preço mais elevado do que o valor de mercado do produto. Na prestação de serviços, tal vai implicar que os mesmos sejam prestados com uma qualidade elevada devido ao preço que o cliente está a pagar por eles, daí que este tipo de fraude não seja tão habitual nos serviços. Segundo o mesmo autor, constata-se que os fornecedores de bens são mais suscetíveis de realizar este tipo de fraude que os prestadores de serviços.* (Pegado & David , 2016, p. 12)

[114] Estar em conformidade com as leis e com os regulamentos internos e externos de uma empresa.

Para o mesmo tipo de fraude *de acordo com Tomaz (2007), Amand e De Rick (2005), van Brederode (2008) e Ruffles et al. (2003), as mercadorias que são utilizadas para praticar a fraude são de elevado valor e de transporte fácil, (e.g., telemóveis, componentes de computador, sucatas, cartões telefónicos, motos e veículos automóveis). Mas tem-se vindo a constatar novas tendências para a utilização de outros bens para na fraude carrossel, (e.g., bens alimentares e bebidas não alcoólicas, álcool, metais preciosos e produtos petrolíferos).* (Pegado & David , 2016, p. 12)

Além disso, *Tomaz (2007) salienta o facto de estar a haver uma extensão territorial para a prática da fraude carrossel, para além do território europeu, sendo utilizadas transações com países asiáticos e africanos, de forma a dificultar a deteção da fraude. Ruffles et al. (2003) e van Brederode (2008) salientam ainda que a fraude carrossel não é um problema exclusivo de um só EM, porque esta ocorre sempre no mínimo entre dois EM, o que resulta num problema comunitário. Ruffles et al. (2003) consideram também que esta é uma fraude maioritariamente praticada em transacções Business to Business (B2B), não sendo comum a utilização de consumidores finais para a sua prática.* (Pegado & David , 2016, p. 13)

A fraude carrossel pode não ser só praticada no seio da UE, mas também envolvendo países fora da UE. Sendo que no interior da UE o crime de fraude ao IVA em carrossel é mais notório, porque é difícil de ser detectado e os valores especificados por cada EM não determinam os valores de cada tipo de fraude ao IVA, mas sim o valor da mesma na totalidade.

A fraude ao IVA em carrossel é a que acarreta maiores prejuízos para as receitas dos EM.

No entanto, *Amand e De Rick (2005) consideram que o regime do IVA apresenta falhas que incentivam a prática da fraude carrossel, nomeadamente:*

- *A tributação das transmissões intracomunitárias de bens no país de destino;*
- *As transmissões intracomunitárias de bens são isentas de IVA, o que faz com que o país de origem não tenha interesse no destino dos bens;*
- *As aquisições intracomunitárias de bens são sujeitas a IVA, mas com o sistema de 'reverse charge', o imposto deverá ser pago pelo cliente, sendo este o responsável pelo pagamento do IVA na totalidade do fornecimento seguinte.* (Pegado & David , 2016, p. 13)

Quanto a estes últimos autores, o registo dos não residentes não está de acordo com as normas da UE, o que permite que as empresas estejam registadas em diversos EM, mesmo

tendo uma actividade económica diminuta ou inexistente. Assim sendo, estas empresas são consideradas fraudulentas permitindo apenas as transacções e quando as mesmas se encontram ameaçadas pela AT, elas desaparecem. O facto de terem NIF diferente em diversos EM vai dificultar o seu controlo e o cruzamento de informação pela AT.

## 14. Investigação de crimes fiscais

Um crime fiscal começa a ser investigado na fase de inquérito[115], sob a direcção do MP. Nesta fase vai-se investigar o sujeito que praticou o ilícito, determinar o seu envolvimento na prática desse acto, descobrir e recolher provas.

O conjunto destas diligências vão servir de base à dedução da acusação.

Os órgãos da AT e da SS têm as mesmas funções e poderes que os órgãos e as autoridades da polícia criminal[116], podendo estes *(...), "inter alia", notícias do crime, descobrir os seus agentes e praticar os actos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova (Cfr. arts. 55.º, n.º 2, 249.º e 250.º, do CPP), nada impede que, uma vez assegurado os direitos de defesa do arguido, os mesmos órgãos reproduzam as diligências efectuadas e as conversas tidas, nos referidos âmbitos de audiência de discussão e julgamento*. (Acórdão do TRC, 2015)

Com as competências que foram atribuídas à AT e à SS, estas podem instaurar inquéritos comunicando-os imediatamente ao MP[117].

A delegação dos actos de inquérito num crime fiscal, presumem-se atribuídos ao director de finanças que exerce a sua actividade na zona onde o crime foi efectivamente cometido. Podendo o mesmo ser atribuído quer ao director da Unidade dos Grandes Contribuintes ou ao director da Direcção de Serviços de Investigação de Fraude e de Acções Especiais[118].

Se os crimes forem praticados contra a SS, os presidentes das pessoas colectivas de direito público são aqueles a quem lhes foi delegada competência para praticarem actos de

[115] Art.º 40º, nº 1 RGIT; art.º 262º, nº 1 CPP.
[116] Art.º 40º, nº 2 RGIT; art.º 55º CPP.
[117] Art.º 40º, nº 3 RGIT.
[118] Art.º 41º, nº 1, al. b) RGIT.

inquérito[119]. Estes titulares têm as mesmas competências que são aferidas aos órgãos de polícia criminal[120].

Os actos de inquérito também podem ser praticados pelos titulares dos órgãos, funcionários e agentes dos respectivos serviços[121]. No entanto, o MP pode, a qualquer momento, arrogar-se do processo e quem tem poderes de competência para actos de inquérito, referentes ao nº 2 do art.º 40º do RGIT, está submetido ao MP[122].

O MP pode determinar equipas constituídas por elementos designados por outros órgãos da polícia criminal, para os actos de inquérito quando a investigação ao crime tributário ou crime comum for de grande complexidade[123].

## 15. Meios de prova

A AT não pode praticar todos e quaisquer actos para a recolha de provas, senão põe em causa aqueles que devem ser praticados exclusivamente pelo juiz de instrução[124]. No entanto, o juiz de instrução ao praticar os actos plasmados no art.º 268º, nº 1 do CPP, são só por requerimento do MP, da autoridade da polícia criminal, do arguido ou do assistente[125]. Se for o MP ou a autoridade da polícia criminal, esse requerimento não tem formalidades[126].

Também há actos que são ordenados ou autorizados pelo juiz de instrução na fase de inquérito, tais como: efectivação de perícias, efectivação de exames, buscas domiciliárias, apreensões de correspondência, intercepção, gravação ou registo de conversações ou comunicações e outros que a lei fizer expressamente depender da ordem ou da autorização do juiz de instrução[127].

Há actos que são da exclusiva competência do juiz de instrução não podendo ser delegados aos órgãos de polícia criminal, tais como: receber depoimentos ajuramentados e ordenar a efectivação de perícias, entre os demais que estão no art.º 270, nº 2 do CPP.

---

[119] Art.º 41º, nº 1, al. c) RGIT.
[120] Art.º 41º, nº 3 RGIT.
[121] Art.º 41º, nº 2 RGIT.
[122] Art.º 41º, nº 1 RGIT.
[123] Art.º 41º, nº 4 RGIT.
[124] Art.º 268º, nº 1 CPP.
[125] Art.º 268º, nº 2 CPP.
[126] Art.º 268º, nº 3 CPP.
[127] Art.º 269º, nº 1 CPP.

Perante um crime fiscal, a AT tem em atenção os princípios legais e praticar todas as diligências necessárias para a obtenção de provas, pois estas irão servir de base ao processo. Estas provas podem ser de natureza testemunhal ou documental, devendo ainda ser complementadas com outros meios de prova.

A prova testemunhal é *a prova sobre os factos constantes do processo que se obtém mediante a inquirição de testemunhas que tenham conhecimento directo daqueles*. (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 423)

A testemunha é questionada sobre os acontecimentos que tenha presenciado e que constitua objecto de prova[128]. O seu depoimento é considerado directo *(...) porque a testemunha dele teve conhecimento directo por o ter captado por intermédio dos seus próprios ouvidos.* (Acórdão do TRG, 2008) Sendo que o depoimento indirecto é aquele que *as testemunhas não possuem conhecimento directo, já que o seu conhecimento resultou do que ouviram dizer à ofendida.* (Acórdão do TRG, 2008)

O depoimento de uma testemunha não permite a reprodução de vozes ou rumores públicos[129]. As testemunhas têm direitos e deveres de testemunhar[130], mas se forem interditas por anomalia psíquica[131] não o podem fazer.

Há impedimentos que não permitem a determinados sujeitos sejam testemunhas[132], mas também há quem se recuse a prestar depoimento como testemunha[133].

Há situações especiais que estão previstas na lei, tais como: o sigilo profissional, o segredo de funcionários e o segredo de Estado, em que se podem recusar a testemunhar ou a ser inquiridos sobre determinados factos[134].

A prova documental é *toda a prova que se faça no processo mediante a apresentação e junção, oficiosa ou a requerimento, de documentos.* (Prata, Veiga, & Vilalonga, 2009, p. 422)

A aceitação da prova documental está prevista no art.º 164º, nº 1 do CPP, no entanto, essa prova tem que ser efectuada oficiosamente ou a requerimento[135]. Os documentos devem ser entregues na fase de inquérito ou de instrução. Não sendo possível deve ser feito até ao encerramento da audiência sendo obrigatória a verificação do contraditório[136]. Os

[128] Art.º 128º, nº 1 CPP.
[129] Art.º 130º, nº 1 CPP.
[130] Art.º 132º CPP.
[131] Art.º 131º, nº 1 CPP.
[132] Art.º 133º CPP.
[133] Art.º 134º CPP.
[134] Art.º 135º a 137º CPP.
[135] Art.º 164º, nº 2 CPP.
[136] Art.º 165º, nº 2 CPP.

documentos têm de ser legíveis e decifráveis, senão têm que se verificar as condições previstas no art.º 166º do CPP.

Se o tribunal considerar um documento como falso pode mandar realizar diligências e admitir a produção de prova necessária, devendo remeter uma cópia desse documento falso ao MP[137].

Quanto ao modo de obtenção de provas este deve respeitar os direitos liberdades e garantias dos cidadãos e ser posto em prática de modo legal. A obtenção de meios de prova está estipulada do art.º 174º a 176º do CPP, sendo que esta deve ser feita sob a vigilância das autoridades judiciárias.

## 16. Medidas de combate à evasão e fraude fiscal.

Cada vez mais a evasão fiscal tem vindo a proliferar. O combate à evasão fiscal é uma obrigação do Estado sendo realizado pela AT, de modo a que haja uma maior equidade e justiça social, tendo como fim a obtenção de impostos.

Os países desenvolvidos em que o sistema fiscal é eficiente e a AT competente, é onde encontramos níveis mais reduzidos de evasão fiscal.

O Estado, para garantir as suas receitas, deve combater a fraude e a evasão fiscal, quer usando meios preventivos, punitivos e até mesmo não punitivos.

A AT deve ter uma relação de proximidade com o contribuinte de modo a consciencializá-lo para o pagamento dos impostos bem como das benesses que ele e a sociedade pode arrecadar.

Para Adam Smith *o imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas.* (Smith, 1976, p. 25)

A AT no combate à evasão fiscal, tem a função de inspecção tributária. Após a entrega da declaração de rendimentos vai verificá-las bem como as respectivas liquidações de modo a comprovar se todas as situações com importâncias tributadas foram retratadas e se os seus valores estão correctos. Isto está estipulado no art.º 2, nº 1 do RCPIT, em que *o*

[137] Art.º 170º, nº 1 e 3 CPP.

*procedimento de inspecção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias,* de acordo com os princípios[138] da verdade, proporcionalidade, contraditório e da cooperação. Além disso, ela tem o dever de informação em situações em que ela seja legalmente incumbida. A inspecção tributária *quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:*

a) *Interno, quando os actos de inspecção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;*
b) *Externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.* [139]

Também os fins, o âmbito e a extensão do procedimento podem ser alterados[140]. A inspecção tributária realizada pela AT tem que cumprir com o Plano Nacional de Actividades de Inspecção Tributária[141].

A AT para combater a evasão fiscal de forma eficiente tem acesso à informação bancária do sujeito passivo que está a inspecionar. No entanto, esta informação só pode ser acedida de modo excepcional pois diz respeito à intimidade, à vida privada e familiar de cada sujeito, colocando em causa direitos fundamentais[142]. O plasmado no art.º 63º- B, nº 1 da LGT fixa as situações que permitem obter o acesso à informação e documentos bancários.

A AT, através das manifestações de fortuna dos sujeitos passivos, faz uma avaliação indirecta da matéria colectável e da sua tributação. Esta avaliação é de natureza excepcional, e as situações em que é aplicada estão previstos no art.º 87º da LGT. Segundo Casalta Nabais a avaliação indirecta só é permitida nos casos de: *1) regime simplificado de tributação; 2) impossibilidade de comprovação e de quantificação da matéria tributável de forma directa e exacta com base nos elementos da contabilidade; 3) a matéria tributável de sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% de que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade base técnica-ciêntifica previstos na lei; 4) os rendimentos declarados em IRS se afastarem*

[138] Art.º 5º RCPIT.
[139] Art.º 13º RCPIT.
[140] Art.º 15º RCPIT.
[141] Art.º 23º RCPIT.
[142] Art.º 26º, nº 1 CRP.

*significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciada nos termos do art.º 89º - A LGT; 5) os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, salvo nos casos de início de actividade, ou em três anos durante um período de cinco; 6) existência de uma divergência não justificada do, pelo menos, um terço dos rendimentos declarados e o acréscimo de património ou de consumo evidenciados pelos sujeito passivo no período de tributação.* (Nabais, 2016, p. 298)

Por sua vez, o art.º 90º da LGT fixa os critérios para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

A determinação da tributação por métodos indirectos faz-se nos casos previstos na lei quando é impossível de se comprovar a quantificação directa e exacta da matéria tributária ou *descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.*[143]

Além destes métodos, a AT pode recorrer a regimes especiais de luta contra a evasão fiscal com base em correcções que são feitas para a determinação real da matéria colectável. Por exemplo, os preços de transferência, os pagamentos em entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, a imputação de lucros a sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado e a subcapitalização – previstos em sede de IRC.

A denúncia dos actos de evasão e fraude fiscal é outro meio de se poder diminuir a fuga aos impostos, pois o denunciante ao cooperar com a AT vai ter determinados benefícios (facilidades no pagamento do imposto, perdão fiscal), mas esses benefícios não devem afectar o Orçamento do Estado. A AT tem um papel importante no combate à fraude e evasão fiscal, de modo a fazer com que os contribuintes cumpram voluntariamente com as suas obrigações fiscais. No entanto, a aplicação do sistema tributário terá que ser equitativa para com todos os contribuintes de modo a atingir-se um determinado valor de receitas fiscais.

O Estado publicita as dívidas fiscais dos contribuintes, pondo em causa princípios tributários e constitucionais, mas também é uma forma de os pressionar a que cumpram com as suas obrigações.

[143] Art.º 77º, nº 4 LGT.

Atendo à crise económica que o país está a viver, cada vez é mais necessário o combate à evasão e fraude fiscal, assim como a sua prevenção devido ao número crescente de infratores.

Em 2017, foram determinadas um conjunto de medidas, de modo a diminuir-se a fraude e a evasão fiscal actuando na área penal, operacional, institucional e do contribuinte.

Na área penal, as denúncias ou o dar conhecimento das infracções tributárias são meios que a AT utiliza para obter informações e apurar a verdadeira situação tributária dos contribuintes.

A PJ, em 2006, criou a Secção Central de Investigação do Branqueamento e Infracções Tributárias, que lhes permite investigar crimes de valor superior a €500000[144]. Para além disso, também tem competência para investigar mercadorias sobre as quais versa o imposto especial sobre o consumo, ainda que façam parte de equipas mistas de entidades com conhecimentos especializados.

O DCIAP também investigou infracções fiscais e aduaneiras que levavam à diminuição das receitas fiscais.

A GNR tem competências para prevenir, investigar e fiscalizar as infracções fiscais e aduaneiras, pois tem recursos humanos especializados. Os mesmos actuam nas feiras, mercados e estabelecimentos de modo a controlarem a circulação de mercadorias.

No campo operacional a *(...) Inspeção Tributaria e aduaneira orienta as suas atividades operacionais no sentido de uma mais rápida e eficaz deteção de situações de elevado risco de incumprimento fiscal, visando não apenas um efeito direto e imediato na receita fiscal (a correção, a recuperação de direitos aduaneiros e de impostos especiais sobre o consumo e a penalização dos incumprimentos), mas também, um efeito diferido, por via do aumento da perceção de risco que resulta da atuação da inspeção. Por outro lado, a presença da inspeção no terreno, tem também um forte efeito preventivo na sociedade em geral, na medida em que, aumenta a perceção de que o incumprimento tem uma elevada probabilidade de ser detetado e corrigido, o que contribuirá, necessariamente, para a manutenção de elevados índices de cumprimento voluntário.* (Relatório de Atividades Desenvolvidas , 2017, p. 47)

A Inspecção Tributária e Aduaneira tem como função o combate à fraude, evasão fiscal e aduaneira. Para além disso, também tem competências quanto à segurança na

[144] Art.º 7º, nº 4, al. a) Lei nº 49/2008, 27 de Agosto.

fronteira externa, sendo que os impostos que os contribuintes paguem terão que estar de acordo com os rendimentos obtidos, bem como com a sua capacidade contributiva.

A ITA tem que defender as actividades económicas legítimas que originam a promoção de competitividade entre diversas empresas, opondo-se ao comércio ilegal e desleal. Para isso recorre à boa gestão dos seus recursos humanos, recursos esses que estão em constante formação, contribuindo para a melhoria dos serviços prestados e satisfação dos trabalhadores. Com isto, os formandos passaram a adquirir conhecimentos em áreas especializadas, como na Fiscalidade (Tributária e Aduaneira), abrangendo a Inspecção e Auditoria, e, Antifraude e Controlo. Em 169 acções de formação participaram 3296 pessoas, totalizando aproximadamente 40000 horas. Estas formações permitem adquirir e partilhar conhecimentos em diferentes áreas de serviço e consolidar conhecimentos quanto à utilização das aplicações informáticas.

Quanto à obtenção de provas digitais, quando se suspeita de existirem crimes fiscais, são recolhidas pelo Núcleo de Informática Forense tendo como fim auxiliar[145] as equipas de inspecção, na fase de inquérito judicial.

As acções por eles desenvolvidas juntamente com as entidades judiciais e a ITA recolhem a informação que se encontra no sistema informático, bem como apreendem os meios de armazenamento da mesma. Esta recolha/apreensão vai permitir o tratamento da informação obtida para analisar a existência ou inexistência de crimes fiscais.

Outro meio de combate à evasão e fraude fiscal é através da certificação dos programas informáticos de faturação. As empresas informáticas que elaboram esses programas de faturação têm a obrigação de os certificar. Para tal é necessário que a equipa de certificadores do ITA, façam os respectivos testes para verificarem os requisitos necessários à sua certificação e corrigir as deficiências encontradas.

Esta colaboração permitiu houvesse uma maior fiabilidade nos programas informáticos de faturação, sendo que em 2017 foram certificados 2688 programas pela AT.

O ficheiro SAF-T[146], implementado em Portugal em 2008, contém toda a informação contabilística e fiscal de uma empresa, permitindo assim um maior controlo da mesma, combatendo a evasão e fraude fiscal.

Os SAF-T (PT) sofreu alterações em 2016, introduzindo-se as taxonomias nos ficheiros de contabilidade, permitindo assim aceder à informação dos contribuintes que empregam as Normas Internacionais de Contabilidade. O SVAT dos programas de

[145] Devem auxiliar tanto na recolha, como no tratamento de prova.
[146] *Standard Audit File for Tax Purposes*

contabilidade foi aprovado pela Portaria nº 293/2017 de 2 de Outubro, não sendo o mesmo obrigatório. Em 2017, foram efectuados 18 pedidos de SVAT sendo que os primeiros foram atribuídos em 2018.

A AT desencadeou uma maior proximidade com os contribuintes, através do Sistema e-Fatura, de modo a que estes cumprissem voluntariamente as suas obrigações tributárias, passando esta a ter uma maior informação sobre a actividade económica do país.

A factura deve conter o NIF, pois com a introdução deste sistema o contribuinte será abrangido por benefícios fiscais. Por exemplo, em 2013, houve uma dedução de 15% no IVA em quatro sectores de actividade económica[147], em 2016, essa dedução foi alargada às actividades veterinárias e em 2017, os benefícios fiscais albergaram outro sector, sendo este o dos passes mensais em que o IVA era integralmente suportado com o limite de €250.

No período posterior a Abril de 2014, todas as facturas com NIF contariam para o Sorteio *Factura da Sorte*, em que o prémio era um automóvel. Em 2016, o prémio passou a ser em CTPM, em que os sorteios regulares teriam um valor de €35000 e de €50000 nos sorteios extraordinários, sendo que após Outubro de 2017 passaram a ser Certificados do Tesouro Poupança Crescimento ao invés dos CPTM.

Na declaração anual de rendimentos, em sede de IRS, os contribuintes só podem fazer deduções à colecta das facturas que contenham o NIF, sendo que esta alteração vigora após 1 de Janeiro de 2015. Este sistema permitiu que houvesse uma maior gestão e eficácia do sistema fiscal, quer no cumprimento voluntário das obrigações fiscais, quer no combate à evasão e fraude fiscal e à economia paralela.

Por curiosidade, em 2017, houve um aumento de 3,1% em relação a 2016, de facturas emitidas e comunicadas à AT.

A AT deve *(...) exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade….* (Relatório de Atividades Desenvolvidas , 2017, p. 84) Do controlo de 43381 acções, originaram 1167 irregularidades com o valor proposto de cobrança de €6 M.

Outro modo de combater a fraude e evasão fiscais é através da troca de informações entre as diversas administrações fiscais dos diferentes países da UE, para os impostos sobre o rendimento e o IVA. *Em 2017, a AT participou em cinco controlos multilaterais (controlos simultâneos) iniciados durante este ano, ao abrigo quer do Regulamento (UE) 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA quer da*

[147] Canal Horeca, reparação de automóveis e motociclos, cabeleireiros e institutos de beleza.

*Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, um dos quais da iniciativa de Portugal.* (Relatório de Atividades Desenvolvidas , 2017, p. 93)

Um destes controlos permitiu identificar um esquema de facturação falsa, entre operadores de Portugal e Espanha, em que o imposto em falta e a correcção da matéria colectável em relação ao IVA atingiu o valor de €500000, enquanto que em sede de IRC atingiu €2300000, estando ainda sujeitos a inquéritos por suspeita de praticarem crimes fiscais.

A AT colabora com outras entidades[148] provocando uma mudança na intenção dos contribuintes, levando-os a que eles façam o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais e que tenham noção das consequências se não o vierem a fazer.

## 16.1. Medidas de combate da fraude carrossel no IVA

No combate à fraude ao IVA em carrossel urge a cooperação entre as AT dos diversos EM.

O Regulamento nº 904/2010 do Conselho de 7 de Outubro, no art.º 59º referencia a cooperação administrativa e o combate à fraude ao IVA.

Este Regulamento determinou:

- *A qualidade da informação contida nas bases de dados;*
- *A criação da rede EUROFISC[149], proporcionando um intercâmbio multilateral, rápido e direcionado de informação relacionada com a fraude ao IVA;*
- *A introdução de um mecanismo de retorno da informação (feedback);*
- *O acesso automatizado às bases de dados de outros EM.* (Pegado & David , 2016, p. 16)

Cada EM deve ser eficaz na prossecução do combate à fraude em IVA. Com isto quero dizer que a cooperação entre os EM deve ser o mais completa e eficaz possível, assim como as suas operações de fiscalização, pois o que caracteriza a fraude em carrossel é a celeridade com que se efectuam as transacções intracomunitárias e o desaparecimento dos *missing trader*.

[148]GNR; PSP; ASAE; ACT; ISS; CEF; IGAC; IMT.
[149] Sistema de alerta multilateral dos EM para combater a fraude ao IVA.

A rede *EUROFISC* permite à autoridade tributária exercer uma maior fiscalização sobre os sujeitos passivos considerados de maior risco.

O programa *FISCALIS 2020* abrange o período 2014-2020, permite criar e trocar informação e conhecimentos entre as diversas administrações fiscais nacionais, não obstando a cooperação e a relação entre os países da EU. As autoridades e os seus funcionários contribuem para um melhor funcionamento do sistema tributário do mercado interno. Deste modo, há um maior combate à fraude e evasão fiscal, ao planeamento fiscal agressivo bem como à aplicação da legislação da União na área da fiscalidade.

Também há um sistema informático[150] – *VIES* – que permite o intercâmbio de informação sobre o IVA das TIB de modo a combater a fraude fiscal. No entanto, este sistema não é de todo o mais eficaz no combate à fraude, pois demora muito tempo entre a transacção dos bens e a emissão da informação sobre os mesmos, permitindo que nesse lapso de tempo o *missing trader* desapareça. No entanto, o Regulamento (UE) nº 904/2010 do Conselho de 7 de Outubro, veio permitir que houvesse uma maior credibilidade e fiabilidade das informações contidas no *VIES*, de modo a que o combate à fraude seja mais eficaz.

O *VIES* vai facilitar as operações de transmissão de bens e prestações de serviços intracomunitários para sujeitos passivos no mesmo EM ou para domicílios em EM diferentes.

Se o sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional quiser efectuar transacções intracomunitárias tem que o prostrar na declaração de início de actividade[151] ou na declaração de alteração[152] e o seu NIF deve estar inscrito no VIES. A declaração de alteração ou de cessação de actividade só produz efeitos a partir do momento em que é aduzida. Não produz efeitos retroactivos, nem em relação aos elementos correspondentes a um determinado NIF excepto se for numa declaração de início de actividade, permitindo que haja para todos os participantes uma maior segurança jurídica.

Nas situações plasmadas no nº 6 do art.º 35º do CIVA, a AT pode oficiosamente alterar os elementos relativos à actividade do sujeito passivo, desde que o notifique. Esta é uma medida antiabuso e de combate à fraude, porque a AT vai poder actuar sobre os sujeitos passivos inactivos ou que se pense que o estejam. Ela pode invalidar o NIF no VIES, sendo que o sujeito passivo também o poderá fazer através da declaração de alteração.

---

[150] Este sistema informático permite a validação dos números de identificação do IVA das empresas que estejam registadas na UE.
[151] Art.º 31º CIVA.
[152] Art.º 32º CIVA.

Os EM têm desenvolvido e aprimorado o controlo sobre o IVA, tornando-o mais actual e eficaz. É uma consequência da relação mais estreita entre os diversos EM e do reforço jurídico no domínio da cooperação administrativa[153] no âmbito do combate à fraude fiscal.

Para que o combate à fraude em carrossel se tornasse mais eficiente foi necessário reorganizar o sistema de controlo do IVA. Existe um serviço central em cada EM que efectua o contacto entre os diversos EM facilitando a cooperação entre eles.

Existem os designados serviços de ligação e/ou funcionários aos quais foram atribuídas as funções para troca de informações, sendo que estas têm que estar sempre actualizadas e se necessário facultá-las a outros EM. Os pedidos de informação e de inquéritos administrativos, de modo a que se possa fazer uma avaliação correcta do IVA, devem ser requeridos num formulário normalizado. O prazo de comunicação das informações deve ser o mais célere possível, sendo um prazo máximo de três meses após o pedido, podendo ser reduzido para um mês quando a autoridade requerida já tenha as informações pretendidas. Se a mesma não puder cumprir com esse prazo deverá informar a autoridade recorrente do porquê de não o poder fazer e indicar um novo prazo.

Os funcionários da autoridade requerente quando autorizados, podem estar presencialmente nos serviços administrativos a quem requereram informações e até mesmo participarem nos inquéritos administrativos, no entanto não é permitido que interfiram nos mesmos.

As trocas de informação entre as autoridades competentes dos EM podem ser de modo automático ou de modo automático estruturado, quando:

- *(...) a tributação deve ter lugar no país da UE de destino e a eficácia do sistema de controlo depende das informações comunicadas pelo país da UE de origem;*
- *(...) um país da UE pensa que foi, ou pode ter sido cometida, uma infracção à legislação em matéria de IVA no outro país da UE;*
- *(...) existe um risco de fraude ou de evasão fiscal no outro país da UE.* (Eur-Lex - Access to European Union Law, 2011)

A Comissão fixa quais a categorias de informações que vão ser permutadas, bem como a frequência dessas trocas e o modo prático das mesmas.

[153] Regulamento (CE) nº 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro, alterado pelo Regulamento (UE) nº 904/2010 de 1 de Novembro.

A informação sobre o IVA das TIB deve ser salvaguardada numa base de dados electrónica, de modo mais completa, exacta e actualizada quanto possível.

Sendo que a autoridade competente de cada país da UE pode ter acesso a essa informação de forma automática ou directa, obtendo os dados sobre:

- *os números de identificação IVA atribuídos pelo país da UE que recebe as informações;*
- *o valor total de todas as entregas intracomunitárias de bens e prestações de serviços às pessoas titulares desses números por todos os operadores económicos identificados para efeitos do IVA no país da UE que presta as informações.* (Eur-Lex - Access to European Union Law, 2011)

As autoridades competentes de um EM para prevenirem as infracções ao IVA das AIB e das prestações de serviços, podem granjear a informação pretendida de modo directo ou acedendo à base de dados electrónica acerca de:

- *os números de identificação IVA das pessoas que efectuarem entregas intracomunitárias de bens e prestações de serviço;*
- *o valor total das entregas efectuadas às pessoas a quem tenha sido atribuído um número de identificação IVA.* (Eur-Lex - Access to European Union Law, 2011)

O acesso a essa informação deve ser realizado num menor espaço de tempo possível. No entanto, a informação pedida pela entidade requerente nem sempre é fornecida, sendo que o não acesso a essa informação deve ser justificado à entidade requerente. Algumas situações dessa recusa podem versar sobre o aumento exponencial dos encargos administrativos, se for oposta à legislação ou às práticas administrativas do país da UE requerido, originar a revelação de sigilos comerciais, industriais, profissionais ou contrários à ordem pública.

A alteração[154] proposta à Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, tinha como finalidade *(...) permitir a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e a transação de certos bens sensíveis à fraude. No entanto, os princípios fundamentais do sistema do IVA não devem ser afetados, nomeadamente o princípio do pagamento fracionado. Para sua salvaguarda, a aplicação desse sistema foi restringida a uma lista de bens e serviços escolhidos a partir de uma lista previamente*

[154] Em 29 de Setembro de 2009 pela Comissão das Comunidades Europeias.

*estabelecida que, na opinião dos EM, apresentam um risco de fraude e também sujeita a determinadas condições.* (Pegado & David , 2016, pp. 17-18)

O sistema de *reverse charge* permite que seja o adquirente, enquanto sujeito passivo de IVA com direito à sua dedução, a declarar e a deduzir o IVA. Isto tem como finalidade que o *missing trader* deixe de ser o responsável pela entrega do imposto à AT extinguindo-se teoricamente a fraude em carrossel, pois o mesmo não tem acesso ao montante do imposto liquidado que seria o lucro desta fraude. Segundo um estudo realizado pela Comissão a aplicação do mecanismo *reverse charge* na UE originaria um aumento dos custos administrativos e uma influência negativa no *cash-flows* das pequenas e médias empresas.

A Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro, em relação ao sistema de IVA sofreu diversas alterações.

Ela foi alterada pela Directiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de Fevereiro em relação aos lugares das prestações de serviços. A Directiva 2008/117/CE do Conselho de 16 de Dezembro também alterou a Directiva 2006/112/CE com a finalidade do combate à fraude fiscal relacionada com operações intracomunitárias. A mesma Directiva também foi alterada pela Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de Março em que permitia que facultativamente e temporariamente houvesse um sistema de autoliquidação de IVA em relação ao fornecimento e prestações de serviços que tinham um maior risco de fraude.

Estas alterações visavam que o sistema de IVA fosse mais eficaz e adequado. No entanto, é necessário que haja uma maior colaboração e uma maior troca de informação no menor espaço de tempo entre as administrações fiscais dos EM, de modo a que se possa identificar o *missing trader* nos casos de fraude em carrossel.

A AT na prossecução do combate à fraude ao IVA em carrossel, partia do princípio que não havia direito à dedução do IVA, já que se tratava de uma transação fraudulenta e não uma verdadeira actividade económica. A AT britânica também não permitiu que três empresas[155] deduzissem o IVA, pois as transacções[156] por eles realizadas não se enquadravam nas actividades económicas das empresas. Mas o TJE proferiu que as transacções efectuadas *desde que cumprissem o critério objetivo das definições constantes da Sexta Diretiva IVA, seriam consideradas como fazendo parte da actividade económica, realizadas por um sujeito passivo, independentemente das intenções fraudulentas que outro interveniente na cadeia de transações possa ter. Em suma, o direito à dedução do sujeito*

[155] *Optigen, Fulcrum, Bond House,* com processos apensos C-354/03, C-355/03, C-484/03 de 12 de Janeiro de 2006.
[156] Aquisição de microprocessadores.

*passivo não poderia ser afetado por ter existido, no mesmo circuito económico, uma transação fraudulenta.* (Barreiros, 2013, p. 17)

No caso *Halifax*[157] e no caso *Kittel* e *Recolta Recycling*[158], o TJE afirmou que é possível deduzir o IVA de uma transacção, mesmo que a anterior tenha sido fraudulenta. O sujeito passivo não pode deduzir o IVA, se essa transacção não se inserir num contexto normal de uma operação comercial, tendo somente com finalidade a obtenção de vantagens patrimoniais.

Em Portugal, também se tomaram medidas de combate à fraude em carrossel. Essas medidas consistiram em alterações legislativas. O adquirente e o fornecedor de bens ou prestadores de serviços eram responsabilizados solidariamente[159] no pagamento do imposto no caso de operações simuladas. Também, segundo o disposto no art.º 80º, nº 3 e 4 do CIVA, presume que o sujeito passivo saiba que o valor do IVA não vai ser entregue às AT, quando o valor dos bens ou serviços fornecidos seja menor do que o valor mais baixo praticado no mercado.

O sistema *reverse charge* foi utilizado em sectores mais susceptíveis à fraude fiscal, como: o sector da construção civil[160], dos desperdícios, dos resíduos, das sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas[161]. O art.º 16º do RITI permite que as importações sejam isentas desde que posteriormente haja uma transmissão intracomunitária isenta.

Segundo o *Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de Agosto, é alterado o Código do IVA e o RITI, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, e a Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro, instituindo o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso.* (Pegado & David , 2016, p. 18).

[157] Processo C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006.
[158] Processo C-439/04 de 6 de Julho de 2006.
[159] Art.º 79º CIVA.
[160] Introduzido pelo DL nº 21/2007, de 29 de Janeiro.
[161] Introduzido pela Lei nº 33/2006, de 28 de Julho.

## 17. Conclusão

O sistema fiscal português foi evoluindo ao longo das legislaturas, demonstrando existir uma relação cada vez mais próxima entre a AT e o contribuinte. O crime de fraude fiscal não é apenas um problema no nosso país, mas também em todos os países da UE especialmente devido à abertura das fronteiras que permitiu a livre circulação de pessoas, bens e serviços.

A evasão e a fraude fiscal são um grave problema com que se debate a AT, já que os tributos são o meio que o Estado tem para obter receitas para a prossecução dos interesses societários.

Os contribuintes são obrigados ao cumprimento das suas obrigações tributárias, já que elas estão constitucionalmente definidas. No entanto, por vezes isso não se verifica pois o mesmo tenta encontrar meios de modo a esquivar-se do seu múnus tributário originando o aumento do seu rendimento disponível.

Caso o contribuinte incorra nesse incumprimento está sujeito a sanções e dependendo da gravidade dos actos que o mesmo pratica, eles podem culminar em crimes fiscais que estão estipulados numa legislação especial – RGIT – que penaliza os comportamentos ilícitos.

Os comportamentos que se encontram previstos no art.º 103º do RGIT podem ser praticados por acção ou por omissão. O agente, ao praticar este tipo de ilícito, coloca-nos na presença de um crime específico em que o agente é que tem o dever e a obrigação de apresentar a declaração à AT. Este tipo de crime fiscal é punido dolosamente, quanto ao elemento do tipo subjetivo, desde que o mesmo se verifique cumulativamente com algumas das situações tipificadas no art.º 103º do RGIT.

Ao praticar o ilícito de fraude fiscal, o contribuinte até sabe que não o deve fazer, mas pratica-o, justificando a sua atuação com base nas políticas executivas, na crise económica e no desemprego.

A AT tem um papel cada vez mais importante no combate à fraude fiscal, para que haja uma maior consciencialização do contribuinte e alertá-lo para as consequências da prática desse ilícito. O combate assaz preconizado pela AT tem apresentado resultados bastante favoráveis, permitindo a identificação dos incumpridores, quer através do cruzamento da informação fiscal ou através da lista pública de devedores, mas tendo em atenção que leva à violação de determinados princípios constitucionais. A AT utilizou meios

de induzir o sujeito passivo a exigir a sua factura, aliciando-o com o sorteio da factura da sorte.

A AT tem competência para investigar crimes tributários só através da realização dos actos que lhe competem, porque os outros são da competência única e exclusiva do MP e do Juiz de Instrução Criminal.

Os crimes de fraude fiscal são cada dia mais diversos e complexos, sendo que os mesmos estão a proliferar cada vez mais. A AT tem exercido um controlo mais restrito sobre os mesmos e também sobre o modo de actuação dos contribuintes com a finalidade dos crimes fiscais não colocarem em causa o desenvolvimento socioeconómico da sociedade. Isto torna a tarefa mais árdua para o legislador, pois o mesmo tem que prosseguir no combate aos comportamentos que atinjam a Fazenda Pública e consequentemente a sociedade.

## 18. Bibliografia


Aguiar, V. H. (2014). *A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade.* Tese de Mestrado, Universidade Lusíada de Lisboa, Faculdade de Direito, Lisboa. Obtido de http://dspace.lis.ulusiada.pt/bitstream/11067/3632/1/md_vitor_aguiar_dissertacao.pdf

Azevedo, C. S. (2014). *Fraude Fiscal - O ilícito tributário e os sujeitos processuais.* Tese de mestrado, Universidade Católica do Porto, Porto.

Barreiros, B. d. (2013). *A responsabilidade do adquirente na fraude carrossel.* Tese de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito e Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais. Obtido de https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/14574/1/Bernardo%20Barreiros%20-%20A%20responsabilidade%20do%20adquirente%20na%20fraude%20carrossel.pdf

Basto, J. G. (1991). A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional - Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia. *Ciência e Técnica Fiscal nº 164*.

Bastos, N. (2011). *Amr Consult.* Obtido de http://www.amrconsult.com: http://www.amrconsult.com/wp-content/uploads/2011/04/Precos_Transferencia.pdf

Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de Fiscalidade* (Vol. II). Coimbra: Almedina.

*Comissão Europeia*. (s.d.). Obtido em 8 de Outubro de 2018, de https://ec.europa.eu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en

Costa, J. d. (1999). *Noções fundamentais do direito penal.* (J. Abrantes, Ed.) Coimbra: Coimbra Editora.

Dias, A. S. (Julho de 1990). O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Dec.-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais. *Fisco, nº 22*, p. 17.

Dias, A. S. (1999). *Crimes e contraordenações fiscais, Direito Penal Económico e Europeu* (Vol. II). Coimbra: Coimbra Editora.

Dias, J. F. (2011). *Direito Penal - Parte Geral - Tomo I* (2º ed.). Coimbra: Coimbra Editora, S.A.

*Economias*. (19 de Dezembro de 2016). Obtido de https://www.economias.pt: https://www.economias.pt/holding-2/

*Eur-Lex - Access to European Union Law*. (8 de Setembro de 2011). Obtido em 1 de Outubro de 2018, de https://eur-lex.europa.eu: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Al31003

Fernandes, L. A. (2010). *Teoria Geral do Direito Civil* (5ª ed., Vol. II). Lisboa: Universidade Católica Editora.

Ferreira, R. M., Fernandes, M. T., Gonçalves, M. R., Almeida, M. M., Afonso, S. B., Pires, J. D., . . . Coimbra , F. B. (16 de Setembro de 2014). *Sociedade de advogados, SP, RL, Rogério Fernandes Ferreira & Associados.* Obtido de https://www.rffadvogados.com/pt: https://www.rffadvogados.com/pt/know-how/newsletters/As-Reformas-Fiscais-Portuguesas-do-SCoculo-XXI/1591/

Fortes, P. R. (2014). *Planeamento Fiscal.* Tese de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, Tomar. Obtido em 23 de Agosto de 2018, de https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13226/1/Planeamento%20fiscal.pdf

Gomes, N. d. (2000). *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal.* Lisboa: Rei dos Livros.

Marques, D. B., & Carneiro, E. S. (Outubro/Dezembro de 2015). O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legitimo ao planemanto. *Revisores & Auditores*, pp. 51-62.

Marques, P. (2007). *Infracções Tributárias - Investigação Criminal* (Vol. I). Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Martins, J. A. (2012). *Infrações fiscais.* Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas .

Moreira, V., & Canotilho, J. J. (2007). *Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*. Coimbra Editora.

Nabais, J. C. (2012). *O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Almedina .

Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (9ª ed.). Coimbra: Almedina.

Normas anti-abuso. Razão de ser e âmbito de aplicação., 04255/10 (Tribunal Central Administrativo Sul 15 de Fevereiro de 2011). Obtido de http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546atfb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument

Palma, C. C. (2010). A Proposta de Directiva sobre a Aplicação de um Sistema de Reverse Charge. *Revista TOC nº 118*, pp. 30-33.

Pegado, L., & David , F. (2016). *IPG - Politécnico da Guarda.* (X. J.-E. Científica, Ed.) Obtido em 20 de Setembro de 2018, de http://bdigital.ipg.pt/dspace/: http://bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/3349/1/Cont_13%20%28Publica%C3%A7%C3%A3o%29.pdf

Pereira, J. M. (1994). *Fiscalidade.* Lisboa: Plátano Editora.

Pinto, R. P. (2013). *O Crime de Fraude Fiscal - O impacto na receita pública do Estado.* Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico do Porto, Porto. Obtido de http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/3105/1/DM_RuiPinto_2013.pdf

Pires, M., & Pires, R. C. (2010). *Direito Fiscal* (4ª ed.). Coimbra: Almedina.

Pombo, N. M. (2007). *A Fraude fiscal, A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões.* . Coimbra: Almedina.

Prata, A., Veiga, C., & Vilalonga, J. M. (2009). *Dicionário Jurídico* (Vol. II). Coimbra: Almedina.

(2017). *Relatório de Atividades Desenvolvidas* . Procuradoria Geral da República, Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Lisboa. Obtido de http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c7a564454305a4e51533942636e463161585a765132397461584e7a59573876556d56735958544473334a7062334d76556d56735958544473334a70623

Ribeiro, J. J. (1989). *A Reforma Fiscal.* Coimbra: Coimbra Editora.

Ribeiro, J. J. (1997). *Lições de Finanças Públicas* (5º ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, J. L. (2000). *A Quantificação da Obrigação Tributárias.* Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa: Lex - Edições jurídicas.

Sanches, J. S. (2009). As Duas Constituições - Nos dez anos Cláusula Geral Anti-abuso. *Reestruturação de Empresas e Limites ao Planeamento FIscal* , pp. 39-70.

Santos, A. C. (Fevereiro de 2006). O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a Fraude Carrossel em IVA. *Revista TOC nº 71*, pp. 22-28. Obtido de https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1139566850_22a28.pdf

Santos, A. C. (2008). "Fraude Carrossel" em IVA: Nem Tudo que Luz é Oiro. Em A. Correia, & Outros, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto.* Coimbra: Almedina.

Santos, A. C. (Abril-Junho de 2009). Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, pp. 62-100.

Santos, A. T. (2009). *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objetivo de ilícito a partir do bem jurídico* . Coimbra: Coimbra Editora.

Smith, A. (1976). Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. *Fundação Calouste Gulbenkian , II*, p. 25.

Soares, S. I. (2012). *Simulação e fraude fiscal no direito tributário português.* Tese de Mestrado, Universidade Portucalense Infante D. Henrique, Porto. Obtido de http://repositorio.uportu.pt/xmlui/bitstream/handle/11328/363/TMD%2021.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Sousa, L. D. (2010). *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado.* Coimbra: Almedina.

Sousa, S. A. (2009). *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Refelxão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador* . Coimbra: Coimbra Editora.

Sousa, S. A. (2010). A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico. *Boletim de Ciências Económicas, LIII*, pp. 39-59.

Torres, A. S. (Maio - Agosto de 2011). O Princípio Ne Bis Idem. *Revista Julgar*.

Varela, J. d. (2012). *Das Obrigações em Geral* (10ª ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.

Viana, V. (19 de Agosto de 2016). A evasão fiscal. *Vida Económica*, p. 20. Obtido de https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_19agosto.pdf

**Jurisprudência**

Acórdão do TCAN, nº 02248/07.8BEPRT (Tribunal Central Administrativo Norte 9 de Novembro de 2017). Obtido em 18 de Outubro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ee203fe46d1fcc18802581db003cd1e3?OpenDocument

Acórdão do TCAS, nº 04255/10 (Tribunal Central Administrativo do Sul 15 de Fevereiro de 2011). Obtido em 14 de Setembro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument

Acórdão do TCAS, nº 04255/10 (Tribunal Central Administrativo Sul 15 de Fevereiro de 2011). Obtido em 12 de Setembro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument

Acórdão do TRC, n.º 3380/05 (Tribunal da Relação de Coimbra 16 de Novembro de 2005). Obtido em 2 de Maio de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/6ab76d0b1532ef17802570c3003ca8b9?OpenDocument

Acórdão do TRC, 105/11.2IDCBR.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra 2 de Outubro de 2013). Obtido em 23 de Agosto de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument

Acórdão do TRC, nº 44/03.0IDGRD.C2 (Tribunal da Relação de Coimbra 12 de Março de 2014). Obtido em 12 de Julho de 2018, de

http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument

Acórdão do TRC, 360/10.5EACBR.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra 16 de Junho de 2015). Obtido em 24 de Agosto de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/82a46d691c727cdf80257e690047bfbb?OpenDocument

Acórdão do TRE, nº 569/12.7IDFAR.E1 (Tribunal da Relação de Évora 29 de Março de 2016). Obtido em 25 de Setembro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/11cf152acb50e51080257f950033dbbf?OpenDocument

Acórdão do TRG, 2181/07-1 (Tribunal da Relação de Guimarães 11 de Fevereiro de 2008). Obtido em 10 de Setembro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/e056d80dec6143b08025740a005717ea?OpenDocument

Acórdão do TRL, nº 00102393 (Tribunal da Relação de Lisboa 27 de Fevereiro de 2002). Obtido em 20 de Outubro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/59e519e0ee49998180256b98003912c5?OpenDocument

Acórdão do TRL, nº 8904/2008-5 (Tribunal da Relação de Lisboa 25 de Novembro de 2008). Obtido em 12 de Outubro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/e0e02ad3ddfc585980257552004492d2?OpenDocument

Acórdão do TRL, 55/13.8IDSTB.L1-5 (Tribunal da Relação de Lisboa 24 de Novembro de 2015). Obtido de http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9cd0700b3070bef680257f16003623b0?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal

Acórdão do TRL, n.º 5/11.6IDFUN.L1-5 (Tribunal da Relação de Lisboa 17 de Janeiro de 2017). Obtido em 30 de Setembro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9fbab1a46f3245bf802580cf00413ce1?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal

Acórdão do TRL, 63/07.TELSB-3 (Tribunal da Relação de Lisboa 10 de Janeiro de 2018). Obtido em 5 de Outubro de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/77248513189a5d1280258281002cb900?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal

Acórdão do TRP, nº 226/08.9IDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto 20 de Novembro de 2013). Obtido em 17 de Junho de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/96123da8f628ec2380257c3700546c3a?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal

Acórdão do TRP, nº 15048/09.1IDDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto 27 de Fevereiro de 2013). Obtido em 13 de Julho de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2

Acórdão do TRP, nº 47/03.5IDAVR.P1 (Tribunal da Relação do Porto 11 de Novembro de 2015). Obtido em 15 de Junho de 2018, de http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/0f7cfc13cecd46f580257f410050de06?OpenDocument