

Universidades Lusíada

Sousa, Daniela Filipa Teixeira de

O crime de fraude fiscal

<http://hdl.handle.net/11067/3820>

Metadados

Data de Publicação

2018

Resumo

Resumo: A criminalidade económica é em geral um assunto que muito tem vindo a preocupar e inquietar não só os cidadãos - cada vez mais atentos a este tipo de crimes - como também o legislador, que apercebendo-se da importância social deste tipo de crimes, tem vindo a efetuar alterações legislativas constantes no que ao combate à criminalidade económica diz respeito. O caminho que decidimos percorrer inicia-se com o estudo e análise das principais características do crime de fraude fiscal atrav...

Abstract: Economic crime is, in general, a matter that has been worrying and disturbing not only citizens - increasingly aware of this type of crime- but also the legislator, who, realizing the social importance of it, has come to make constant legislative changes in the fight against economic crime. The path we decided to go through begins with the study and analysis of the main characteristics of tax fraud, through the study of the concept of legal good, followed by the models defended in th...

Palavras Chave

Direito, Direito Penal, Crime fiscal, Fraude fiscal

Tipo

masterThesis

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2026-10-31T21:26:46Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

Daniela Filipa Teixeira de Sousa

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Professor Doutor Fernando José dos Santos Pinto Torrão

Porto, 2017

Agradecimentos

Um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Doutor Fernando José dos Santos Pinto Torrão, pela constante disponibilidade e sábias orientações que sempre me soube transmitir nesta fase.

Ao Senhor Doutor Rogério Osório por ter disposto do seu precioso tempo para tão sabiamente me colocar as perguntas certas que necessitavam de resposta neste trabalho.

Aos meus pais e ao meu irmão, a quem estarei sempre grata, pelo apoio incondicional que sempre me deram, para que eu conseguisse acabar esta fase do meu percurso académico.

Índice

Agradecimentos.....	I
Índice.....	II
Resumo.....	IV
Abstract.....	V
Palavras – chave.....	VI
Lista de Abreviaturas.....	VII
Introdução.....	1
1. Apontamento histórico.....	3
2. O bem jurídico protegido.....	6
2.1. O imposto.....	6
2.2. Planeamento, evasão fiscal e fraude fiscal.....	8
2.3. Conceito de bem jurídico.....	11
2.4. Bem jurídico protegido.....	14
2.4.1. Determinação do bem jurídico: modelos.....	15
2.4.2. Os deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência.....	17
2.4.3. O dever de obediência.....	18
2.4.4. A função social do imposto.....	18
2.4.5. As doutrinas funcionalistas.....	19
2.4.6. O património do erário público.....	20
2.4.7. Tomada de posição.....	21
3. O tipo legal de crime.....	24
3.1. Ação e omissão.....	24
3.2. Crime comum.....	24

3.3. O tipo legal de crime.....	26
4. Administração tributária – os limites relativos à prova.....	43
4.1. A administração tributária na investigação dos crimes tributários.....	43
4.2. As limitações da administração tributária nos meios de prova.....	44
4.3. As limitações da administração tributária na dupla função.....	45
4.4. A prova em fraude fiscal.....	49
4.4.1. As manifestações de fortuna.....	51
4.4.2. Regimes fiscais mais favoráveis.....	53
4.4.3. Faturas falsas.....	55
4.5. Consequências jurídicas do crime.....	59
Conclusão.....	62
Bibliografia.....	64

Resumo

A criminalidade económica é em geral um assunto que muito tem vindo a preocupar e inquietar não só os cidadãos - cada vez mais atentos a este tipo de crimes - como também o legislador, que apercebendo-se da importância social deste tipo de crimes, tem vindo a efetuar alterações legislativas constantes no que ao combate à criminalidade económica diz respeito.

O caminho que decidimos percorrer inicia-se com o estudo e análise das principais características do crime de fraude fiscal através do estudo do conceito de bem jurídico, seguindo-se os modelos defendidos na determinação do bem jurídico protegido e terminando no estudo do tipo legal, ou seja, comportamentos que os contribuintes adotam que podem ser suscetíveis de integrar o crime de fraude fiscal previsto e punido pelo artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributária.

Já numa vertente mais prática, e numa tentativa de tornar o nosso estudo mais completo, optamos por analisar o papel da Administração Tributária na investigação dos crimes tributários, com referência às limitações com que esta se depara no que diz respeito aos meios de prova para, por fim, terminarmos em particular com o estudo mais aprofundado da prova no crime fiscal ao qual dedicamos todo o nosso estudo: a fraude fiscal.

Em prol de criar na sociedade um sentimento de equidade e justiça social urge assim encontrar caminhos que estabilizem as decisões proferidas pelos tribunais Portugueses, para assim, combater o sentimento de impunidade que se faz sentir junto dos cidadãos quanto a esta matéria.

Abstract

Economic crime is, in general, a matter that has been worrying and disturbing not only citizens - increasingly aware of this type of crime- but also the legislator, who, realizing the social importance of it, has come to make constant legislative changes in the fight against economic crime.

The path we decided to go through begins with the study and analysis of the main characteristics of tax fraud, through the study of the concept of legal good, followed by the models defended in the determination of the protected legal good and ending in the study of the legal types of behavior that the taxpayers adopt and that may be susceptible of being part of the crime of fiscal fraud provided for and punished by Article 103 of the General Regime of Tax Offenses.

In a more practical way, and to make our study more complete, we decided to analyze the role of the Tax Administration in the investigation of tax crimes, regarding the limitations that it faces with respect to the means of proof, so that we could end with the further study of the evidence in the fiscal crime to which we devoted all our study: tax fraud.

In order to create a sense of equity and social justice in society, it is urgent to find ways to stabilize the decisions handed down by the Portuguese courts, to combat the feeling of impunity that citizens feel about this matter.

Palavras – chave

Crime económico

Crime fiscal

Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)

Lista de abreviaturas

Ac	Acórdão
AT	Administração Tributária
CP	Código Penal
CPP	Código do Processo Penal
CPPT	Código do Procedimento e do Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
Dec Lei	Decreto – Lei
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
p. e p.	Previsto e punido
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras
ss	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TRC	Tribunal da Relação de Coimbra
TRE	Tribunal da Relação de Évora
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa

TRP Tribunal da Relação do Porto

Introdução

Quase diariamente que assistimos a um número crescente de processos judiciais que versam sobre crimes económico – financeiros relativamente a enormes burlas que envolvem variadas figuras ligadas à política, às instituições bancárias e empresas de grandes dimensões.

A propósito deste tema Maria José Morgado escreve que *tendo à sua disposição muitos dos meios para se reproduzir tranquilamente, a criminalidade económico – financeira penetra nos sectores vitais do estado, essenciais para qualquer cidadão* (Morgado, 2013: 29).

Cada cidadão que pratica fraude fiscal *não só deixa de cumprir o seu dever de cidadão, como ganha uma vantagem ilegítima em relação aos outros e limita a intervenção do Estado Social de Direito* (Santos, 2009: 20), gerando desta forma uma sensação de impunidade e desigualdade na qual apenas alguns cidadãos acabam por pagar, para todos, as prestações tributárias a que estão obrigados e que o infrator, sem contribuir para os serviços públicos, beneficia igualmente dos mesmos, dissipando desta forma, socialmente, o fim da igualdade entre os cidadãos.

Assim, os crimes económico – financeiros têm vindo a despertar interesse crescente nos meios de comunicação social, no seio do poder político e da sociedade em geral.

Existe atualmente um esforço quer dos tribunais, quer da AT, por contrariar frontalmente a ideia de que os crimes tributários gozam, entre nós, de impunidade.

A demonstração desse esforço está que temos vindo a assistir a um número cada vez mais crescente de investigações sobre crimes económico – financeiros que culminam com acusação, contrariamente ao que se sucedia há alguns anos atrás.

A par disto teve ainda lugar uma modernização dos recursos informáticos da Autoridade Tributária ao permitir o cruzamento de dados fiscais aumentando assim, consideravelmente, o risco de se detetar e sancionar o contribuinte faltoso.

Assim, o sistema fiscal está atualmente mais preparado e atento quanto à fuga e evasão fiscal, tornando-se num grande fator dissuasor deste tipo de crimes.

Glória Teixeira refere a este propósito que *se várias críticas se podem fazer ao legislador e sistema judicial atuais, convém louvar o esforço que tem sido feito ao nível da administração fiscal para reduzir a fraude e o abuso fiscal* (Teixeira, 2008:37).

Porém novos desafios se avizinham para a Autoridade Tributária uma vez que *a nova criminalidade é, mais poderosa, com mais recursos* (Araújo. 2010: 20) não se mantendo

estática, antes porém, sempre em busca de formas mais sofisticadas de iludir a administração fiscal, e assim, atingir os seus intentos, os de se furtar às obrigações tributárias, isto é, o de pagar os seus impostos.

O crime objeto da nossa análise tem repercussões a nível substantivo, processual, criminológico e sociológico.

No que ao ponto de vista criminológico¹ diz respeito, é essencial verificar não só, quais os motivos que levaram o sujeito passivo a furtar-se das obrigações que tem para com a Autoridade Tributária, como também quais as medidas necessárias a adotar por forma a evitar novos comportamentos semelhantes no futuro.

No ponto de vista processual o grande debate reside no problema da obtenção da prova, ao qual iremos dedicar todo um capítulo do nosso trabalho.

Por fim, no ponto de vista sociológico cada sujeito que pratica este tipo de crime, para além de não entregar as verbas devidas á AT, ganha uma vantagem ilegítima fomentando assim a ideia de ineficiência das autoridades competentes que tem como consequência uma diminuição do sentimento de justiça social.

¹ Sobre o objeto da criminologia, cf., por todos, Figueiredo Dias/ Costa Andrade (1984), págs. 63 e seg.

1. Apontamento histórico

A evolução histórica das infrações tributárias tem como marco fundamental a Lei n.º 12, de 13 de Dezembro de 1844, na qual o legislador pune com pena de multa os comportamentos que tenham como finalidade prejudicar os interesses da Fazenda Nacional (Sousa, 2005: 51).

Hoje já não se discute a natureza dualista relativa à infração fiscal, uma vez que, o legislador no seu artigo 2º, n.º 2 do RGIT assume a natureza criminal e contra – ordenacional da infração fiscal (Sousa, 2005: 41).

No que às infrações não aduaneiras diz respeito, foram de grande importância o Decreto – Lei n.º 27 153, de 31 de Outubro de 1936 e o Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937.

Na reforma de 1958/64 foi introduzido nos diversos códigos fiscais um capítulo relativo a penalidades. Estas alterações legislativas deram origem a discussão na doutrina e na jurisprudência a qual consistia em saber se as transgressões fiscais introduzidas pela reforma revogaram os crimes tributários previstos pelo legislador até àquela altura e afastaram os crimes comuns, quando fosses apenas violados interesses da Fazenda (Esteves, 2014: 14).

Com o fim do Estado Novo surge o Dec Lei n.º 619/76, de 27 de Julho que teve como finalidade regular as infrações fiscais não aduaneiras ao prever a aplicação de pena privativa da liberdade, para as infrações mais graves, que até então só eram puníveis com pena de multa.

O Dec Lei n.º 187/83, de 13 de Maio e Dec Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro surgem para harmonizar o regime das infrações não aduaneiras então existente.

A Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro deu autorização ao Governo para legislar em matéria de infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras tendo assim nascido do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras² e ao Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras³.

Um dos principais objetivos do RGIFNA foi o de reunir num só diploma as normas relativas aos crimes e contraordenações fiscais.

No entanto, aqueles RJIFA e RJIFNA apenas vigoraram durante pouco mais de uma década tendo sido objeto de várias alterações.

² Aprovado pelo Dec Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

³ Aprovado pelo Dec Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Através da Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto foi dada autorização ao governo para introduzir na Lei Geral Tributária um título sobre infrações tributárias com vista à unificação dos regimes jurídicos das infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras.

Contudo, foi entretanto publicada nova autorização legislativa ao governo concedida pelo artigo 52.º, n.º1 da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro autorizando a rever os regimes jurídicos das infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras, no sentido de: “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 e aduaneira através da integração dos principais tipos de crimes fiscais na primeira, com a descrição típica dos elementos diferenciadores ou especificadores;” e “c) Reforçar a proteção do bem jurídico que baseia o dever fundamental de cumprir as obrigações fiscais e aduaneiras através da diferenciação da tutela penal dos impostos em função do seu âmbito subjetivo de incidência”.

Assim, é nesta sequência que surge o Regime Geral das Infrações Tributárias⁴ aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

O RGIT representou importantes mudanças na forma como os ilícitos fiscais aduaneiros e não aduaneiros eram tratados, uma vez que, unificou⁵ (Silva, 2010: 17) num só diploma os crimes e contra – ordenações aduaneiras, não aduaneiras e comuns acabando assim com a separação de matérias que existia até então.

O RGIT encontra-se dividido sendo a primeira parte de natureza geral, a segunda com disposições de natureza adjetiva e a terceira referente às infrações tributárias em especial, subdividindo-se no título I para os crimes tributários e o título II para as contra - ordenações tributárias⁶.

Os crimes tributários encontram-se organizados da seguinte forma: Crimes tributários comuns que se encontram estipulados nos artigos 87º a 91º, crime aduaneiros previstos nos artigos 92º a 102º, crimes fiscais nos artigos 103º a 105º (nos quais podemos encontrar o crime objeto deste estudo) e por fim crimes contra a segurança social previstos nos artigos 106 e 107.

Por fim, as contra – ordenações tributárias dividem-se em contra – ordenações

⁴ Revogou, deste modo, o RJIFNA (com exceção do artigo 58.º), o RJIFA (com exceção do Capítulo IV) e o Título V da TGT – que entretanto tinha surgido para concretização da primeira lei de autorização.

⁵ *Em Portugal, o primeiro instrumento legislativo coerente em sede de infrações fiscais – o Regime Geral das Infrações Tributárias – é publicado em 2001 (...)* (Teixeira, 2008:27).

⁶ O regime contra – ordenacional da segurança social consta em legislação especial, nomeadamente no Dec Lei n.º 64/89, de 25 de Fevereiro.

aduanейras dispostas nos artigos 108º a 112º e em contra – ordenações fiscais previstas nos artigos 113º a 129º.

Desde o seu nascimento até hoje o RGIT já conheceu 23 versões, tendo a última alteração sido introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30/03 o que evidencia bem a dificuldade que o legislador tem vindo a sentir com este tipo de crime criando assim instabilidade legislativa quanto a esta matéria.

A constante intervenção do legislador sobre esta matéria – por norma através da Lei do Orçamento de Estado que é aprovada anualmente – tem gerado alguma instabilidade legislativa criando assim problemas de sucessão de leis penais no tempo, uma vez que em grande parte dos casos o legislador opta por alterar elementos dos tipos legais de crime⁷.

⁷ Sobre as diversas infrações em especial, SILVA, Germano Marques da. 2009. *Direito Penal Tributário*. Lisboa : Universidade Católica Editora. pp. 189 e ss; e SILVA, Isabel Marques da. 2010 *Regime Geral das Infrações Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º 5*. 3ª ed., Coimbra : Almedina. Pp. 149 e ss.

2. O bem jurídico protegido

2.1.O imposto

São os impostos a principal fonte de receitas do sistema fiscal que suporta o financiamento da atividade social do Estado.

Teixeira Ribeiro define imposto como *prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Prestação pecuniária: o imposto é uma prestação em dinheiro ou equivalente a dinheiro; coativa: o montante do imposto é estabelecido na lei ou por força da lei; unilateral: ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte do estado; sem o carácter de sanção: o imposto não tem natureza de penalidade, como a multa* (Ribeiro, 1997: 258).

Para que o Estado possa fazer face às várias obrigações constitucionais que lhe são atribuídas⁸, vê-se forçado a recorrer de forma sistemática ao imposto por forma a obter o financiamento de que necessita⁹.

O Tribunal Constitucional refere que *num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem-estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais (...)* (Ac. do TC de 20-06-2000).

Assim, estabelece o n.º 1 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Estabelece ainda o n.º 1 do art.º 104 da CRP que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades, estipulando ainda no n.º 3 deste mesmo artigo que, a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos (Ribeiro, 1997: 345-346).

O n.º 4 daquele art.º 104 da CRP estabelece ainda que a tributação do consumo visa

⁸ Art.º 9º da CRP.

⁹ De realçar que na crise que se fez sentir em Portugal, nos dias de hoje mais camuflada, a opção do Governo, para fazer face ao desequilíbrio das contas públicas foi o de aumentar os impostos.

adaptar a estrutura do consumo, à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Assim, são estes os objetivos da constituição fiscal material que orientam o legislador ordinário resultando evidente que *a constituição fiscal aponta no sentido de que a tributação deve atingir quer o rendimento, quer o consumo, quer o património* (Miranda, 2006: 2017).

Nesta sequência deparamo-nos assim com as duas finalidades do sistema fiscal português: uma primeira com a cobrança de impostos que visam a obtenção de receitas para satisfação de despesas públicas, e uma segunda que diz respeito aos impostos extrafiscais (Ribeiro, 1997: 258-259) cobrados para atingir outras finalidades como a repartição justa da riqueza e dos rendimentos (art.º 103 da CRP).

A finalidade do imposto sobre rendimentos tem como objetivo alcançar a diminuição das desigualdades sociais com vista a obter uma maior igualdade entre os cidadãos¹⁰.

Portugal assistiu, nos últimos anos, a um aumento da carga fiscal devido à crise económica que se instalou.

No entanto, contrariando todas as tendências Portugal registou uma queda consistente da evasão fiscal ao longo dos últimos anos, situando-se atualmente 40% abaixo da média da UE-26¹¹.

Somos da opinião de que os cidadãos estão hoje mais conscientes da necessidade que cada um tem de liquidar os seus impostos, sendo no entanto indiscutível que a consciência social tem muito caminho a percorrer.

No nosso entender são vários os motivos que têm contribuído para essa consciencialização.

Desde logo é de louvar o esforço que a AT tem feito para evitar a evasão fiscal através do cruzamento de informação fiscal que consequentemente levou ao aumento de processos de cobrança.

Também os alertas que estão inseridos na internet no Portal das Finanças que identificam os grandes devedores muito contribuíram para este estado de coisas.

¹⁰ Art.º 104 n.º1 e 3 da CRP.

¹¹ Veja-se o Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015, publicado no mês de Outubro de 2015 pela Comissão Europeia relativo aos 26 países que em 2013 faziam parte da União, e que foi divulgado pelo Ministério das Finanças, no qual é possível concluir que a diferença entre o valor de receita de IVA estimada e a que foi efetivamente cobrada era em Portugal de 9% relativo ao ano de 2013, quando no ano de 2012 essa diferença era de 8,7%.

Para além disso a iniciativa Fatura da Sorte¹² foi um grande incentivo tendo contribuído para um aumento das faturas declaradas que tem tido como consequência uma diminuição da evasão fiscal.

Por fim, o sentimento de injustiça que tem vindo a crescer junto da sociedade relativamente aos cidadãos que praticam atos de evasão fiscal também veio contribuir para uma mudança positiva. Todavia, somos da opinião que os governos, em especial o Governo Português, deverão ter muita cautela no que diz respeito a grandes aumentos sobre a carga fiscal.

Novos aumentos de impostos poderão traduzir-se, para além do mais¹³, num aumento da evasão fiscal por parte dos contribuintes pondo assim em risco todo o trabalho desenvolvido no combate a este tipo de crime, o que poderá tornar o imposto num *instrumento de dominação dos governantes, transformando os governados em súbditos* (Campos, 2001: 39).

2.2. Planeamento, evasão fiscal e fraude fiscal

No que ao pagamento de impostos diz respeito, o contribuinte tem tendência a optar por decisões relevantes que visem reduzir os custos que possa ter com as suas atividades¹⁴.

Assim, o planeamento fiscal pode ser legítimo ou abusivo.

O primeiro – *intra - legem*¹⁵ – ocorre quando o contribuinte recorre a um regime mais favorável, colocado á sua disposição pela Administração Fiscal, para obter economia fiscal.

Já o segundo – *extra - legem* – mais designado por elisão ou evitação fiscal, visa impedir que sejam praticados atos e negócios jurídicos lícitos, que prosseguem certos resultados que não são aceites pela ordem jurídica, contrariando assim os princípios pelos quais o sistema fiscal se rege. Dito de outra forma, são atos praticados ou negócios jurídicos

¹² Sorteio criado pelo Dec Lei n.º 26-A/2014, de 17 de Fevereiro.

¹³ *O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou a supletividade do estado na vida económica* (Nabais, 2002: 570).

¹⁴ *Por razões de simplicidade e maior interiorização da legitimidade das condutas tributárias se deverá adotar a distinção planeamento fiscal vs. Ilicitude fiscal ou tributária, inserindo-se os comportamentos abusivos no conceito de planeamento fiscal abusivo. Estes comportamentos diferenciam-se da fraude ou outros ilícitos tributários não só por não estar preenchido o requisito da intencionalidade como também por se encontrarem dentro da legalidade tributária (...)* (Teixeira, 2013: 176).

¹⁵ Na terminologia anglo – saxónica tax planning.

celebrados que não vão contra qualquer proibição legal, e que no entanto têm como objetivo evitar a obrigação fiscal ou diminuir o montante do tributo a liquidar, obtendo assim poupança fiscal.

Para um melhor entendimento sobre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo Saldanha Sanches escreve a propósito dizendo que o *planeamento fiscal (legítimo)* consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional, ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O *planeamento fiscal ilegítimo* consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo (Sanches, 2006: 21).

Assim, o que está em causa é, assim, evitar a aplicação da norma fiscal, impedir o nascimento da relação jurídico – tributária, com o objetivo de se obter uma vantagem patrimonial, independentemente da sua modalidade, que não seria auferida se não fossem praticados atos ou celebrados negócios jurídicos com o objetivo de contornar a voluntas legis (Pombo, 2007: 26).

Já a evasão fiscal consiste numa ação ou omissão jurídico – fiscal que é ilegítima e contrária à lei, visando obter uma situação tributária mais favorável e evitando deste modo o pagamento do imposto, reduzindo-o ou mesmo retardando-o.

O Tribunal Central Administrativo Sul refere que a *evasão fiscal caracteriza-se pela prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substancia da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos. Também caracterizados como comportamentos extra – legem, em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como contra legem* (Ac. do TCAS de 15-02-2011).

No que à fraude fiscal diz respeito, esta verifica-se quando o contribuinte realiza atos ou negócios jurídicos ilícitos contrários à lei fiscal tendo em vista, por um lado, furtar-se ao pagamento dos tributos, e por outro, obter proveitos fiscais através da utilização de meios fraudulentos.

O TCAS quanto à fraude fiscal afirma que a *Fraude Fiscal caracteriza-se pela realização de atos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como “contra legem”*. São exemplos desta via de minimização dos impostos a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de

reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza (Ac. do TCA de 15-02-2011).

Quer isto dizer que a fraude fiscal é uma espécie de *tax avoidance* uma vez que tem por finalidade a frustração, pelo sujeito passivo, do pagamento de impostos visando assim atingir uma poupança fiscal (Esteves, 2014: 10).

Estando atentos aos comportamentos supra descritos Portugal têm vindo a tomar medidas que visam combater a crescente utilização de comportamentos evasivos e fraudulentos através de, para além do mais, introdução de cláusulas gerais anti – abuso¹⁶.

Para além disso, nos últimos anos a Autoridade Tributária tem também vindo a apostar numa filosofia de cumprimento voluntário que se traduziu, em 2015 ¹⁷ num crescimento de 17,7% em relação ao ano de 2014 (relativamente ao montante das regularizações voluntárias à matéria coletável), traduzindo-se assim num incremento de 282 M€ e ascendendo as regularizações voluntárias à matéria coletável a 1.875 M€, sendo o Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Coletivas o imposto que apresenta um maior peso com 48%, seguindo de os outros impostos com 40% e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares com 12%.

Quanto às regularizações de imposto diretamente encontrado em falta, apesar da diminuição em relação ao ano de 2014 (129 m€), no ano de 2015 foi atingido o valor de 125 M€ destacando o IVA que atingiu, em 2015, um valor de 76 M€, correspondente a 61% das regularizações efetuadas, seguindo-se o IRS com 22%, o IRC com 15% e os Outros Impostos com 2%.

Já no que ao imposto encontrado em falta diz respeito a Inspeção Tributária em 2015 efetuou correções ao imposto no valor de 766 M€, representando face ao período homólogo, um crescimento de aproximadamente 138 M€ (22%). Esta tendência já se tinha verificado em 2014, todavia naquele ano, o crescimento do imposto encontrado em falta apenas foi de apenas 95 M€. O IVA representou 78% dos impostos detetados em falta em 2015 seguindo do IRC com 10% e do IRS com 9%.

Desde 2014 que a Autoridade Tributária tem adotado novas formas de combate à

¹⁶ Veja-se o artigo 38º da LGT.

¹⁷ Veja-se o Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2015, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pág. 11, 115-117.

fraude fiscal, atribuindo benefícios a quem cumprir com os seus deveres fiscais.

É o caso do sorteio, já supra referido, designado por Fatura da Sorte que compreende a atribuição de prémios ao consumidor final que tenha efetuado a aquisições de bens ou serviços, requerendo junto do vendedor a emissão de fatura com a identificação fiscal.

Este mecanismo mostra resultados positivos uma vez que no ano de 2015 o número de faturas emitidas com o NIF de pessoa singular ultrapassou os 986 milhões, um aumento de 51,2% face ao mesmo período em 2014 e o número de faturas que foram comunicadas à Autoridade Tributária, no âmbito do projeto e-fatura, ascendeu a mais de 5,2 mil milhões de faturas (5.235.829.171), mais 431 milhões representando um aumento de 9% relativamente ao período homólogo de 2014¹⁸.

Mais recentemente foi criado um novo mecanismo - o programa e-arrendamento¹⁹ que tem como principal finalidade o combate à fraude na área do arrendamento passando a centralizar todos os contratos de arrendamento, controlando assim os rendimentos auferidos e a identificação de todas as partes envolvidas.

Para tal a Autoridade Tributária disponibilizou no seu Portal novas funcionalidades como a emissão de recibos de rendas, o registo dos contratos de arrendamento e a cessão do contrato.

Por fim em 2015 a Autoridade Tributária demarcou o seu Plano Estratégico para o período compreendido entre 2015 e 2019 tendo o Governo aprovado o novo Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2015-2019).

2.3. Conceito de bem jurídico

Apesar da já larga investigação efetuada pela doutrina, a teoria do bem jurídico é ainda hoje, objeto de debate acerca dos contornos e do alcance que a mesma deverá revestir.

As suas origens remontam ao Iluminismo com Beccaria, Montes – Quieu e Voltaire tendo vindo a ser inicialmente formulado um conceito de bem jurídico por Birnbaum em 1834 quando afirmou que *no sentido de o substrato material da norma penal não ser a violação de um direito subjetivo, mas, pelo contrário, de um “bem” (Gut) que seria o “objeto protegido”* (Santos, 2009: 28).

¹⁸ Veja-se o Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2015, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pág. 161.

¹⁹ Portaria n.º 98-A/2015, de 31 de Março que aprovou a declaração de comunicação de contratos de arrendamento, do modelo de recibo de quitação e da declaração de discriminação de rendimentos pessoais.

Ao longo do tempo foram surgindo vários autores que se dedicaram ao estudo da teoria do bem jurídico.

Uma vez que estamos limitados no nosso trabalho não poderemos expor com mais pormenor as teorias que cada autor defendeu, limitando-nos apenas a referir que, o estudo da teoria do bem jurídico teve como mais remotos os autores Karl Binding, Franz von Liszt e Mezger e, já depois da Segunda Guerra Mundial, os autores Welzel, fundador da escola finalista (Escola de Bona), Armin Kaufmann (discípulo de Welzel), Stratenwerth, Hirsch, Maurach, Rudolphi e mais conhecido entre nós Roxin²⁰ e Figueiredo Dias.

A ilicitude penal não se restringe apenas quando existe a violação de uma norma penal, exigindo também que *ocorra vulneração do conteúdo material da proteção típica, daqueles valores imprescindíveis à convivência social, que preexistem à atividade valorativa do legislador, e que são considerados pelo ordenamento jurídico – penal dignos, necessitados e suscetíveis de proteção* (Santos. 2009:25).

As normas têm assim como objetivo atingir e cumprir certa finalidade e função.

Assim, por forma a se poder determinar qual a finalidade prática da norma é necessário considerar as relações da vida carecedoras de regulamentação para as quais a norma foi criada.

Segundo o Supremo Tribunal de Justiça *a compreensão do normativo em causa implica, assim, em primeira linha a identificação do bem jurídico protegido com a incriminação o que constitui questão essencial quando se inicia o estudo de um tipo legal* (Ac. do STCJ de 02-06-2015).

Ainda segundo este acórdão *de acordo, ainda, com o Autor supracitado, e no intuito de alcançar soluções mais concretas, teremos de recorrer à teoria dos três níveis de proteção dos direitos legais, desenvolvido por Manfred Heinrich, a qual deve ser equacionada em relação a cada uma das normas penais de duvidosa legitimidade e que se consubstancia na interrogação sobre o que se pretende proteger, contra quem e por quê. Só no fim desta análise é permitido concluir se o comportamento incriminado afeta o livre desenvolvimento do individuo como tal e em sociedade.*

O conceito de bem jurídico é assim determinante para validar a legitimidade das regras criminais.

O bem jurídico possibilita que se determine *aquilo que torna a violação de um*

²⁰ Para melhor compreensão sobre as teorias que cada um dos autores defende veja-se Santos, 2009: 30 e ss.

determinado comportamento merecedor de pena, a forma como é valorada a produção do resultado material que se quer evitar e avaliar que aquilo que se pretende evitar com a incriminação é passível de ser tutelado pelo Direito Penal (Santos, 2009:65).

Para além disso permite ainda *traçar vários graus de valoração do ilícito de modo a adequar a resposta penal, nomeadamente porque permite traçar uma diferença qualitativa entre o desvalor de ação e desvalor de resultado (Santos, 2009:65).*

Ainda sobre esta matéria aquele Supremo Tribunal de Justiça afirma: *Figueiredo Dias quando refere que um bem jurídico politicamente tutelável existe onde se encontre refletido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que "preexiste" ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal - jurídico-penal dos bens jurídicos tem por força de verificar-se uma qualquer relação de mútua referência. Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado. É nesta aceção que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais e à ordenação social, política e económica. É por esta via - e só por ela, em definitivo - que os bens jurídicos se "transformam" em bens jurídicos dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico-penal, numa palavra, em bens jurídico-penais (Ac. do STCJ de 02-06-2015).*

O princípio da dignidade da pessoa humana encontra-se enraizado na nossa cultura e a prova disso é o artigo n.º1 da CRP ao prever que Portugal é uma república soberana baseada na dignidade da pessoa humana e o artigo n.º2 daquela CRP que prevê um estado de direito democrático que se baseia no respeito dos direitos e das liberdades fundamentais.

Quanto a esta questão André Teixeira dos Santos entende que autores como Figueiredo Dias tem como pressuposto que os valores constitucionais não violam o princípio da dignidade da pessoa humana.

Este autor pugna ainda por um critério material de bem jurídico – penal que se baseia no princípio da dignidade humana entendendo ainda que o Direito Penal deverá intervir apenas para proteger bens jurídicos essenciais à convivência numa sociedade livre (Santos, 2009: 56 e ss).

Para além disso, este autor refere ainda que *o bem jurídico que perfilhamos é um conceito aberto que tem de ser aferido caso a caso, que depende da intensidade da pena,*

mas que goza de segurança jurídica dado o critério enunciado, o que é preferível à desmaterialização operada por correntes como o neokantismo (Santos, 2009: 63).

O Tribunal Constitucional referiu a este propósito que a lei penal *há-de limitar-se à defesa das perturbações graves da ordem social e à proteção das condições existenciais indispensáveis ao viver comunitário* (Ac. do TC de 20-06-2000).

A teoria do bem jurídico tem assim uma função no plano político – criminal limitando o *ius puniendi*, por forma, a que, o mesmo não seja arbitrário e que não dependa apenas da exclusiva opção e vontade do legislador penal.

Este é apenas o primeiro passo para delimitar o tipo pena, ao qual teremos de acrescentar outros critérios de delimitação como o princípio da necessidade, da subsidiariedade, da necessidade da intervenção mínima e do direito penal na *ultima ratio*.

O Supremo Tribunal de Justiça refere ainda a propósito deste tema que *o direito penal constitui a ultima ratio da política social e a sua intervenção é de natureza definitivamente subsidiária. Quando tal não suceda aquela intervenção pode implicar uma contrariedade ao princípio da proporcionalidade sob a precisa forma de violação dos princípios da subsidiariedade e da proibição de excesso* (Ac. do STJ de 02-06-2015).

2.4. Bem jurídico protegido

Para um melhor estudo e compreensão da norma incriminadora do art.º n.º 103 do RGIT importa determinar qual o bem jurídico²¹ tutelado pelo crime de Fraude Fiscal.

O Estado Português assume para com a comunidade, o compromisso de assegurar determinadas prestações sociais.

Para tal necessita de arrecadar receitas que serão obtidas através da cobrança de impostos, e que no âmbito económico – social terão como finalidade a de colmatar as desigualdades, através da repartição justa da riqueza e dos rendimentos,²² prosseguindo assim a satisfação de necessidades sociais.

O imposto parte do sacrifício individual em prol do bem comum resultante da convivência em sociedade.

A constituição não eleva apenas o objetivo do sistema fiscal a *repartição justa dos*

²¹ Veja-se a definição de bem jurídico proposta como *expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso* (Figueiredo Dias, 1993, 114).

²² Art.º 81 al. b) da CRP.

rendimentos e da riqueza (art.º 81.º al. b) da CRP) exigindo também que o imposto vise a diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (art.º 104.º n.º1 da CRP) e que a tributação do património contribua para a igualdade entre os cidadãos (art.º 104.º, n.º3 da CRP).

Contrariamente à generalidade dos crimes comuns - direito penal - no qual facilmente se identifica qual o bem jurídico protegido, o mesmo já não sucede com o direito penal secundário no qual *a determinação do bem jurídico é normalmente um posterius em relação à conformação legal positiva da incriminação* (Figueiredo Dias e Costa Andrade, 1996: 418).

2.4.1. Determinação do bem jurídico: modelos

São vários os modelos defendidos na determinação do bem jurídico protegido pelo conjunto das normas penais fiscais.

O Supremo Tribunal de Justiça refere que *relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais, tem-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado; o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da ação; o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos* (Ac. do STJ de 21-05-2003).

Podemos assim afirmar que estamos perante a existência de três modelos: o funcionalista, o patrimonialista e por fim o misto.

Quanto modelo funcionalista deparamo-nos com um rol de teorias que recusam a configuração patrimonial do bem jurídico tutelado e que fazem a associação daquele às funções que são atribuídas ao imposto.

Já no modelo patrimonialista o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais tem carácter patrimonial.

Silva Dias fala na *pretensão do fisco à obtenção integral das receitas tributáveis, centrando a ilicitude no dano causado ao erário público e, portanto, primacialmente no desvalor do resultado* (Dias, 1999: 263 a 264).

Por fim, a perspetiva mista combina ambos os modelos supra descritos tentando assegurar não só a proteção do património fiscal do Estado como também dos valores da

transparência, verdade e lealdade fiscal, sendo na opinião de Silva Dias, esta a opção do legislador português (Dias, 1999: 445).

A propósito desta perspectiva mista alguns autores entendem que, o crime de fraude fiscal, não integra a violação, pelo sujeito passivo, do dever de pagar o imposto, antes, integra a violação dos deveres de cooperação que se mostram necessários e indispensáveis para a obtenção da verdade tributária (Pombo, 2007: 284).

Já antes do aparecimento do RGIT Silva Dias entendia que o legislador havia optado por um modelo misto no que respeita à configuração do bem jurídico tutelado sendo que *o bem jurídico tutelado é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da ação, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar impostos, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respetivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético – social* (Dias, 1999: 448).

Já na jurisprudência Portuguesa temos como defensores deste modelo, entre outros²³, o Supremo Tribunal de Justiça que refere que *o legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece ao direito português* (Ac. do STJ de 21-05-2003).

Na doutrina Casalta Nabais e Nuno Pombo são defensores deste modelo.

O primeiro entende que a ilicitude das infrações tributárias, uma vez que têm como base a violação aos deveres de colaboração com a administração fiscal, deve centrar-se *na violação de dever de cidadania de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual* (Nabais, 2011: 461).

Já o segundo é da opinião que o legislador, quanto ao interesse a proteger pela norma incriminadora, optou por este regime *estruturando o ilícito na base da ofensa às receitas fiscais do Estado e em torno da violação dos deveres de colaboração. Se é certo que releva a violação de deveres que impedem sobre o contribuinte (...), não é menos verdade que o resultado pretendido, devidamente quantificado, por vezes até por escalões, não se encontra afastado* (Pombo, 2007: 285-286).

Este autor entende ainda que, a tutela do património fiscal, não é o bem jurídico diretamente tutelado por esta incriminação legal (Pombo, 2007: 286).

Assim, este autor *não tem intensão de submeter os deveres de colaboração a uma função de inferioridade em face da vertente patrimonial da relação tributária; porém*

²³ Veja-se o Ac. TRP de 15-05-2013 e Ac. TRC de 12-03-2014.

também não pretende considera-los como o bem jurídico tutelado pela incriminação, pois nem o património fiscal nem os deveres de colaboração cumprem, isoladamente, esse desiderato (Esteves, 2014: 28).

2.4.2. Os deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência

André Teixeira dos Santos refere que ao ser analisada a norma incriminadora somos levados a concluir que *o crime tem subjacente uma relação jurídico – tributária entre o sujeito passivo e o estado fiscal em que a obrigação principal consiste na prestação tributária e existem obrigações e deveres de colaboração, como o direito de informar, destinados a apurar e a tornar efetiva aquela. Por outro lado, alguns desses deveres de colaboração constituem condutas típicas assumindo um papel determinante para a sobrevivência de todo o sistema fiscal (Santos, 2009: 92).*

Assim, quanto aos deveres de Colaboração, Verdade, Lealdade e Transparência existem várias conceções.

A declaração individual que cada contribuinte apresenta à Autoridade Tributária resulta no principal elemento de avaliação da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Cada cidadão tem assim de atuar em colaboração para com o Estado, identificando os factos tributáveis com verdade e lealdade, conferindo assim um carácter de fé pública nas declarações que apresenta.

Nesta perspetiva, o bem jurídico tutelado pelas normas penais fiscais encontra o seu *conteúdo ético nos deveres de colaboração dos cidadãos para com a administração fiscal depositando essa confiança nos factos vertidos nas declarações dos contribuintes de forma a avaliar a capacidade contributiva de cada um (Araújo, 2010: 57).*

Como salienta Eliana Gersão *o acento tónico da atividade delituosa não está na evasão, mas sim na falta de colaboração com a administração (Gersão, 1999: 97)*, isto é, no não cumprimento dos deveres, pelo contribuinte, por forma a garantir um melhor funcionamento do sistema tributário.

Por forma a tentar identificar quais os deveres dos contribuintes que têm relevância penal, existem ainda vertentes que optam pela identificação de um desses deveres, elegendo como bem jurídico protegido o dever de lealdade, afastando assim a ofensa da verdade do contribuinte perante o Estado.

Existem ainda autores que destacam a relação tributária existente entre o Estado e o contribuinte existindo assim uma relação de confiança com certos deveres específicos a proteger (Sousa, 1999: 170).

Segundo esta vertente o engano provocado pelo contribuinte (enganando a administração fiscal quanto à sua real capacidade contributiva) apresenta *uma ressonância ética, já que determinação da capacidade contributiva de cada um constitui o elemento essencial para, em prol da igualdade vertical, determinar a contribuição de cada um efetivada através da recolha de impostos, que, por sua vez constitui a principal fonte de receitas para que o Estado assegure o cumprimento de uma justiça distributiva* (Araújo, 2010: 58).

Por fim, na jurisprudência Portuguesa refira-se, para além de outros²⁴, o entendimento do Tribunal da Relação de Lisboa que entendeu que *o tipo objetivo de tal crime fica consumado quando se atende contra a verdade e transparência traduzida nas diversas modalidades previstas, para sua execução, no art.º 23, n.º1, do RGIFNA, hoje 104.º do RGIT, operado pela Lei n.º 15/2001, de 05/06 (Ac. do TRL de 23-01-2003).*

2.4.3. O dever de obediência

Outra perspetiva, também relacionada com o Estado, consiste no dever de obediência como sendo o bem jurídico tutelado que consiste em *os tributos serem uma decorrência do poder soberano do Estado, uma imposição legitimada constitucionalmente que, por sua vez, fundamenta um conjunto de deveres acessórios relacionados com o dever de contribuir e que são, no quadro atual do sistema fiscal, vitais para a determinação e fixação do conteúdo da obrigação tributária de cada sujeito passivo* (Santos, 2009: 97), assumindo os crimes tributários como sendo crimes de desobediência.

Os defensores desta tese entendem que apenas corresponderia à infração fiscal, uma sanção por desobediência fiscal (Sousa, 2009:286).

2.4.4. A função social do imposto

Para esta teoria o bem jurídico tutelado é o cumprimento das várias funções sociais que são atribuídas ao imposto, nomeadamente o financiamento do Estado, com a finalidade de satisfazer necessidades sociais e a diminuição de desigualdades, através da repartição

²⁴ Ac. do TRE de 25-02-2010 e Ac. do TRE de 30-06-2009.

justa dos impostos de acordo com a capacidade contributiva de cada um (Sousa, 2009: 284).

Assim, a *incriminação fiscal não defende os dinheiros públicos, ela tem antes em vista proteger a justa e igualitária repartição de impostos* (Esteves, 2014: 32).

O Estado necessita das receitas provenientes dos impostos para poder financiar a sua atividade, e desta forma, fazer cumprir com os fins estabelecidos na Constituição.

Segundo esta conceção, o Estado tem todo o interesse na adequada, pontual e efetiva cobrança das prestações tributária por forma a poder exercer as suas funções, visando assim o crime fiscal tutelar o fim social dos impostos.

2.4.5. As doutrinas funcionalistas

Numa outra incidência identificamos as doutrinas funcionalistas que defendem que *o património público não pode expressar um bem jurídico subjacente a qualquer incriminação fiscal, dado que não está apto a compreender toda a realidade do delito fiscal. Assim, a ressonância ética dos delitos fiscais repousaria nas funções que o tributo visa e, com essa referência, são recolhidos* (Araújo, 2010: 60). Esta vertente rejeita qualquer conteúdo patrimonialista do bem jurídico protegido.

No âmbito destas doutrinas funcionalistas existem várias conceções que têm, entre si e como pontos comuns, o reconhecerem a importância que as normas fiscais têm e ainda o reconhecerem o interesse público na observância daquelas normas.

Assim, uma conceção funcionalista reconhece o poder da AT: o de impor aos contribuintes o dever de pagar impostos sendo que a incriminação fiscal está diretamente ligada ao poder que o Estado tem de tributar.

Assim, esta perspetiva reconhece que o bem jurídico a tutelar assenta numa ofensa ao poder tributário.

Uma outra conceção funcionalista entende que o Estado necessita de recolher receitas por forma a poder financiar as suas atividades (ao serviço da comunidade), incumbindo-lhe assim a função da justa repartição dos tributos (Sousa, 2009: 267).

Nesta perspetiva o delito fiscal seria o crime contra a administração pública, no qual o contribuinte que não prestasse o tributo devido à administração pública estaria a violar as suas obrigações.

Numa vertente crítica a estas conceções Susana Aires de Sousa refere que *equivale a confundir o objeto destes delitos com o objeto genérico de todo o direito penal que é a*

proteção do ordenamento jurídico, do direito objetivo (Sousa, 2009, 267), uma vez que a função constitucional prevista para os impostos é a de ser um meio para alcançar um fim.

Esta autora, a este propósito, refere ainda que o poder tributário *deve ser entendido como um prius da relação que se estabelece entre a entidade tributária e o contribuinte, esquecendo que é a norma fiscal que regula o conflito de interesses entre aqueles sujeitos; do ponto de vista penal porque desemboca inevitavelmente numa conceção formalística que identifica a conduta criminosa como uma espécie de desobediência dos cidadãos à vontade do estado de impor os seus tributos* (Sousa, 2009: 298 e ss).

2.4.6. O património do erário público

Da análise do tipo legal sublinha-se o carácter patrimonial da prestação tributária.

Aquele carácter patrimonial destaca-se, desde logo, pela exigência de vantagem patrimonial não inferir a €15.000.

Já foi referido supra que a criação e cobrança dos tributos têm como principal função financiar as funções sociais do Estado. Assim, não é de estranhar que vários autores tenham identificado, no património do erário público, o bem jurídico tutelado no âmbito dos delitos fiscais.

Assim, o património do erário público é suscetível de constituir um bem jurídico, é uma realidade autónoma e passível de ser protegida para além de que à semelhança do que acontece com o património privado no clássico crime de burla, tem insito um valor jurídico – constitucional que, confrontado com os direitos fundamentais que são restringidos com a aplicação da pena, goza, à partida, de dignidade penal (Santos, 2009: 105).

O contribuinte não liquida os impostos a que está obrigado, diminuindo as receitas que o Estado deveria receber e nessa sequência importando a diminuição do património do Estado.

Também esta conceção é objeto de críticas: por um lado, se o bem jurídico a proteger é o património do erário público, então não parece justificar-se a criação de um novo tipo legal, uma vez que o bem jurídico já se encontra protegido no direito penal clássico; por outro que uma relação de natureza creditícia, pouco ou nada teria de criminal, sendo que os meios e garantias que se encontram ao dispor do Estado se encontrariam na cobrança coerciva do tributo omitido (Araújo, 2010:60).

2.4.7. Tomada de posição

Como podemos deduzir através das posições supra expostas, a problemática relativa ao bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal não é unânime.

Aqui chegados cabe-nos tomar uma posição o que iremos procurar fazer de seguida.

O legislador ordinário encontra-se obrigado a ter de observar a orientação constitucional na prossecução dos fins dos impostos.

Os direitos sociais apresentam formal e materialmente relevância constitucional, pretendendo assim, a proteção penal.

Com já foi por nós referido supra, o sistema fiscal português constitucionalmente consiste simultaneamente na *satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas* e na *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*²⁵.

Assim, e nesta sequência, diremos que o imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) persegue a *diminuição das desigualdades* e *terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*²⁶, obedecendo assim ao princípio da capacidade contributiva reforçado pelo art.º 67.º n.º2 al. f) daquela CRP.

Já o imposto sobre as empresas (IRC) incide *fundamentalmente sobre o seu rendimento real*²⁷ e a tributação do património deverá *contribuir para a igualdade entre os cidadãos*²⁸, enquanto que, a tributação do consumo (essencialmente IVA) atende à *evolução das necessidades do desenvolvimento económico* visando a *justiça social, devendo onerar os consumos de luxo*²⁹.

Por fim, as necessidades financeiras do Estado dizem respeito àquelas que lhe são atribuídas pela constituição através do estipulado no art.º 9.º da CRP.

Todos os cidadãos têm o dever de contribuir.

A este propósito Casalta Nabais afirma que *os atuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos numa sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. Por isso, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não*

²⁵ Art.º 103 n.º 1 da CRP.

²⁶ Art.º 104 n.º 1 da CRP.

²⁷ Art.º 104 n.º 2 da CRP.

²⁸ Art.º 104 n.º3 da CRP.

²⁹ Art.º 104 n.º4 da CRP.

vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é suposto servir (Nabais, 2003: 26).

Existe um dever geral, pelos contribuintes, de contribuir mediante a capacidade económica de cada um, tratando-se este de um dever de cidadania.

Podemos assim concluir que os impostos assumem uma dependência constitucional, os quais implicam para o contribuinte um sacrifício individual em favor do interesse comum que terá como finalidade o financiamento do Estado, para desta forma, satisfazer as necessidades sociais daquele.

Apesar da evidente manifestação constitucional não é ainda possível alcançar um conceito positivo de bem jurídico que seja um pilar por forma a se poder identificar de forma mais fácil aquilo que é punível, excluindo assim aquilo que carece de punibilidade (Sousa, 2009: 288).

Assim, temos, por um lado, o credor tributário que garante o pagamento do tributo, assegurando assim a satisfação das necessidades do Estado e assentando desta forma o bem jurídico no dano causado ao erário público.

Por outro, temos o dever de colaboração, verdade, lealdade e fé pública a que o contribuinte está obrigado na informação que presta à administração fiscal, por forma a que esta possa determinar corretamente qual a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Importa realçar que o bem jurídico não nos apresenta qual a conduta que deverá ser incriminada.

No entanto, o bem jurídico, juntamente com os princípios do direito penal indica o que pode ser legitimamente tutelado.

No direito penal secundário o bem jurídico mantém-se *como um critério limitador, ainda que, carecido, em relação do direito penal de justiça, de maior necessidade do labor do legislador ordinário, mas pré positivo e pré-determinado* (Araújo, 2010: 70).

Já foi por nós referido que o sistema fiscal tem um duplo objetivo: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, com vista à diminuição das desigualdades.

O Estado tem assim um carácter fiscal que tem como suporte financeiro a figura dos impostos.

Assim, somos levados a concluir que para que o Estado possa perseguir a justiça social, este tem necessidade de se financiar, obtendo esse financiamento através dos

impostos liquidados pelo contribuinte, que têm como principal necessidade a de financiar o Estado, sendo assim a fonte de excelência para o efeito.

Através da ideia supra exposta já deixamos antever que pugnamos pela ideia de que o bem jurídico protegido encontra-se no património do Estado, mais especificamente, na necessidade que aquele tem de recolher receitas para a prossecução dos fins constitucionais de carácter social (fins sociais).

Aqui chegados podemos afirmar que é do nosso entendimento que o bem jurídico protegido nos crimes fiscais é o património.

Quando algum contribuinte não liquida a sua prestação tributária, porque não a entrega à AT ou a não paga, ou ainda, quando pretende obter de forma indevida benefícios fiscais, reembolsos ou quaisquer outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias, este está a diminuir a importância que a administração fiscal consegue obter através da cobrança de impostos.

Assim, o contribuinte está a impedir que haja lugar à redistribuição de riqueza que opera mediante os impostos.

Com este comportamento o contribuinte faltoso não só põe em causa as prestações sociais como lesa ainda a própria ordem económico-social.

Estamos assim perante um bem jurídico que nos parece coletivo e que pertence a todos os cidadãos, cabendo ao Estado a função de gerir da melhor forma os tributos recolhidos para prosseguir os objetivos de carácter social que lhe são constitucionalmente impostos.

3. Tipo legal de crime

3.1. Ação e omissão

As condutas tipificadas no art.º 103.º do RGIT podem revestir a forma de ação ou omissão.

A infração fiscal é uma ação humana violadora da norma penal fiscal e *essa violação tanto pode consistir numa ação, um facere, como uma omissão, um ommitere, consoante se corporize no desrespeito de uma norma preceptiva, ordenadora de uma determinada conduta ou de uma norma proibitiva* (Pombo, 2007: 53).

O crime de fraude fiscal cometido por ação está previsto nas alíneas a) e c) do n.º1 do art.º 103 do RGIT e é realizado por quem alterar 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 especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável (alínea a) do n.º 1 do art.º 103 do RGIT), e ainda, por quem celebre negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (alínea c) do n.º 1 do art.º 103 do RGIT).

Já o crime de fraude fiscal cometido por omissão encontra-se previsto nas alíneas a) e b) do n.º1 daquele art.º 103 do RGIT, e é cometido por quem oculte 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 coletável (alínea a) do n.º1 daquele art.º 103 do RGIT), e ainda, por quem oculte factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à AT (alínea b) do n.º1 daquele art.º 103 do RGIT).

Por fim, de referir que *o elemento do tipo «ocultação» na modalidade estabelecida pela alínea b) do n.º 1 do artigo 103 do RGIT, pressupõe um crime de omissão pura ou própria, na medida em que o tipo objetivo de ilícito se esgota na não realização da ação imposta pela lei* (Ac. do TRL de 18-07-2013).

3.2. Crime comum ou específico

A qualificação quanto ao tipo de sujeito é um importante problema suscitado no crime de fraude fiscal uma vez que está relacionado com a qualificação do tipo de sujeito que estará apto para levar a cabo tal incriminação.

A questão que se impõe aqui a saber é a se estamos perante um crime comum ou um

crime específico, isto é, se estamos perante um crime no qual qualquer pessoa que pratique a conduta típica possa ser o autor, ou se, por outro lado, estamos perante um crime específico próprio ou puro no qual apenas pode ser cometido por um certo sujeito passivo.

Não encontramos no tipo legal a resposta a esta pergunta, uma vez que, aquele não faz qualquer referência aos elementos típicos do agente.

Há quem entenda que se está perante um crime comum e não um crime específico *uma vez que não exige o tipo eu sobre o agente recaia qualquer qualidade ou dever especial* (Araújo, 2010: 125).

Entendem que em nenhum momento o legislador especifica ou requer a intervenção de certas pessoas específicas para cometer este tipo de crime, antes pelo contrário, qualquer pessoa pode ser o autor deste tipo de crime desde que tenha adotado qualquer uma das condutas descritas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do art.º 103 do RGIT.

Neste sentido se pronunciou o Tribunal da Relação de Coimbra ao referir *que o crime de fraude fiscal constitui um crime comum e não um crime próprio ou específico de sujeitos passivos de imposto, uma vez que da norma em análise não resulta nenhuma delimitação expressa em relação à autoria. Na verdade, e tal como entende Isabel Marques da Silva (in Regime Geral das Infrações Tributárias, cadernos do IDEFF, n.º 5, 3ª edição, página 205, Almedina) afigura-se-nos que o crime de fraude fiscal pode ser cometido por qualquer pessoa* (Ac. do TRC de 02-10-2013).

Na nossa visão parece-nos que este tipo de crime não poderá deixar de ser um crime específico.

Somos do entender que o seu autor só poderá ser aquele que tem a obrigação ou o dever especial de declaração, particularmente quando se trata das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 103.º do RGIT, na modalidade de crime omissivo ou omissivo por ação.

Entendemos que não poderá ser imputado a qualquer sujeito a prática de crime de fraude fiscal, designadamente ao contabilista, a não ser que este tenha atuado de conluio com o contribuinte com o objetivo de, dessa forma, enganar a Administração Fiscal, levando a que haja uma liquidação de imposto inferior ao que efetivamente era devido.

No entanto já não poderemos dizer o mesmo no caso de o crime de fraude fiscal se verificar por ação.

Por forma a nos fazermos entender de forma mais esclarecida, usaremos o seguinte exemplo: situações nas quais esteja em causa um negócio simulado quanto ao valor, tendo como objetivo a diminuição da prestação tributária que recaia sobre aquele ato.

Neste caso o crime é praticado em co autoria, pelo que, não poderemos afirmar que apenas o sujeito que tinha o dever de declarar o valor real à administração fiscal é o autor e o outro sujeito o cúmplice (Marques, 2009).

Podemos assim concluir que, por forma a apurar se o crime de fraude fiscal é comum ou específico, é primeiramente necessário analisar a conduta adotada pelo infrator e seguidamente analisar se sobre aquele sujeito recai, ou não, algum dever fiscal especial.

3.3.O tipo legal de crime

No que ao tipo legal diz respeito estaremos perante uma definição daquilo que se proíbe, isto é, dos tipos de comportamentos que os contribuintes adotam e que podem ser suscetíveis de integrar o tipo de crime aqui em questão.

O crime de fraude fiscal exige que se verifique o elemento subjetivo – dolo – e a verificação dos elementos objetivos que se encontram elencados no art.º 103.º do RGIT.

Assim, a imputação crimogénita do artigo 103.º do RGIT, constitui um crime doloso em que se exige que o agente preencha um elemento cognitivo e simultaneamente um elemento volitivo, o que significa que o agente terá de conhecer os elementos da factualidade típica, incluindo os meios inidóneos para conseguir a lesão do Estado e querer esse mesmo desiderato (Marques, 2009).

A propósito do dolo entendeu o Tribunal da Relação de Coimbra que *não obstante o dolo pertencer ao íntimo de cada um, ser um ato interior, revestindo natureza subjetiva, o facto de o arguido exercer o direito ao silêncio não impede que a existência daquele seja captada através de dados objetivos, através das regras da experiência comum (Ac. do TRC de 16-11-2005).*

Quanto a esta matéria ainda aquele Tribunal da Relação de Coimbra refere que *para se apurar o elemento subjetivo do crime, não tem de o mesmo resultar da confissão do arguido, pois se tal fosse necessário, inexistiriam crimes.*

Se assim fosse estaria descoberta uma nova consequência do exercício do direito ao silêncio pelos arguidos, a saber a sua absolvição – tudo, no modo como as ações estão provadas aponta no sentido de elas se referirem a ações voluntárias e nada faz presumir que o arguido, não tenha tido consciência da ilicitude dos mesmos, porque se trata de factos cuja ilicitude é de imediata compreensão para um homem médio, por os conceitos envolvidos serem pertença comum, desde sempre (Ac. do TRC de 02-10-2013).

O Supremo Tribunal de Justiça refere também que *os elementos subjetivos do crime*

pertencem à vida íntima e interior do agente. Contudo, é possível captar a sua existência através e mediante factualidade material que os possa inferir ou permita divisar, ainda que por meio de presunções ligadas ao princípio da normalidade ou às regras da experiência comum (Ac. STJ de 25-09-1997).

Já quanto aos elementos objetivos devidamente elencados no art.º 103.º do RGIT só serão verificados quando estivermos perante condutas ilegítimas *que visem a não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.*

Para se encontrar preenchida a factualidade típica, dos tipos de crimes previstos e punidos pelos artigos n.º 103.º e n.º 104.º do RGIT, pressupõe-se a existência de *um atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades de falsificação previstas no n.º 1 art.º 23º do R.J.I.F.N.A.. Uma infração que se consumará mesmo que nenhum dano ou enriquecimento indevido venha a ter lugar* (Figueiredo Dias e Costa Andrade, 1996: 91).

Foi também este o espírito do legislador presente no RGIT quanto a estes crimes.

Em suma, poderemos afirmar que em sentido amplo o crime de fraude fiscal consuma-se quando o sujeito passivo adquire comportamentos fiscais que consistem em falsas declarações, violação de documentos fiscalmente relevantes, ocultação ou alteração de factos ou valores que devam ser declarados à AT; faturas falsas e vantagem patrimonial superior €50.000; através da ocultação de factos ou valores não declarados mas que o deveriam ser; através da celebração de negócio simulado; da obtenção de vantagem patrimonial tendentes a causar a diminuição das receitas tributárias, através da não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou através da obtenção indevida de reembolsos ou benefícios fiscais.

São estes os comportamentos objetivos passíveis de integrar e preencher o tipo de ilícito criminal consagrado nos artigos n.º 103 e n.º 104 do RGIT.

Importa agora estudar mais detalhadamente quais os comportamentos ou condutas que são passíveis de integrar o crime de fraude fiscal punido e previsto pelo art.º 103 do RGIT.

O crime de fraude fiscal p. E p. pelo artigo 103.º do RGIT tem a seguinte redação:

1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;*
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

...que visem a não liquidação , entrega ou pagamento da prestação tributária... - art.º 103 n.º 1 do RGIT.

É necessário a existência de um determinado comportamento para que se verifique a ocorrência de um crime de fraude fiscal.

Estamos assim perante uma conduta típica que tem como objetivo alcançar a *não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.*

Desde logo o contribuinte tenta furtar-se às suas obrigações quer através do impedimento da realização do *ato administrativo pelo qual se apura o montante do imposto devido, através da aplicação da taxa à matéria coletável* (Matos, 1999: 387), quer através da falta de entrega do tributo ou pagamento deste.

A utilização da expressão *visem* tem dado origem a muitas interpretações que passam por saber se neste tipo de ilícito se exige *uma intenção do agente de causar diminuição de*

receitas tributárias (dolo específico) ou se basta que as condutas sejam concretamente adequadas a causar essa diminuição de receitas independentemente da intenção do agente (Silva, 2009: 231).

...a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias – Art.º 103 n.º 1 do RGIT.

Da leitura da expressão supra identificada poderemos afirmar que o contribuinte ao adotar qualquer conduta que vise a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, está assim a afetar o valor do tributo que lhe é devido.

Desde logo importa referir que o conceito de prestação tributária está definido no art.º 11 al. a) do RGIT como sendo *os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social.*

No corpo da expressão ora em análise deparamo-nos com a expressão *receitas tributárias*.

Nas palavras de Nuno Pombo a doutrina circunscreve este conceito às *prestações pecuniárias devidas pelo contribuinte, enquanto sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, considerando simultaneamente, agente criminoso* (Pombo, 2007: 71).

Merece também referência a expressão *suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*.

Assim, a conduta ilegítima que o contribuinte adotar terá que ter como consequência a diminuição das receitas tributárias, isto porque, *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: 69).

Da leitura na parte final do art.º 103.º n.º 1 do RGIT é ainda possível identificar a expressão *outras* que na interpretação de alguns autores é uma cláusula geral que visa prever todas as formas de afetação das receitas tributárias que não estejam contempladas com a obtenção indevida de benefícios fiscais ou de reembolsos (Santos, 2009: 75).

Estamos perante comportamentos que têm como finalidade a de reduzir o valor dos montantes que têm de ser entregues ao Estado, por forma a obter proveitos financeiros que culminam numa diminuição das receitas tributárias que o Estado deveria arrecadar.

Outra forma que o legislador utilizou para delimitar o crime de fraude fiscal encontra-se nos comportamentos tipificados nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 103 do RGIT.

Assim, o tipo objetivo de ilícito 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 causarem diminuição das receitas tributárias tendo o legislador concretizado esses comportamentos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 103 do RGIT. (Ac. do TRC de 02-10-2013).

De notar que os comportamentos descritos nas alíneas a), b) e c) têm de visar os objetivos referidos no n.º 1 daquele art.º 103.º do RGIT.

Estamos assim perante um elenco taxativo das condutas ilegítimas que o sujeito passivo terá de adotar para cometer este tipo de crime.

O estudo daquelas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 103.º do RGIT será a matéria da qual nos ocuparemos de seguida.

Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar nos livros de contabilidade ou escrituração – art.º 103 n.º 1 alínea a) do RGIT

A alínea a) do n.º 1 do art.º 103.º do RGIT enuncia o primeiro dos comportamentos que o sujeito passivo pode adotar e que constituem uma conduta típica.

Os deveres contabilísticos impostos por lei impõem que certos contribuintes têm de registar nos livros de contabilidade ou escrituração toda a sua atividade, uma vez que *é na contabilidade que se vão beber, a final, os critérios de operacionalização do lucro tributável e, nessa medida, da base sobre que incide o imposto* (Pombo, 2007: 89).

Desde logo que o legislador se apercebeu da capacidade informativa, por excelência, que os livros de contabilidade e escrituração têm.

No corpo da alínea ora em estudo deparamo-nos com a existência de dois comportamentos tipificados.

O primeiro comportamento diz respeito à ocultação de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração.

Ocultar significa não deixar ver, encobrir, esconder, não revelar, não demonstrar, deixar de mencionar ou descrever.

A este propósito André Teixeira dos Santos refere que *quem omite algumas anotações possui uma contabilidade, e é precisamente em relação a esta que adquire sentido a punição dessas omissões, dos factos ou valores que não se regista, porque então a*

contabilidade oferece uma informação parcial e recortada da realidade tributária do sujeito passivo (Santos, 2009: 77).

Estamos assim perante uma conduta típica que consiste em esconder informação à AT.

Cumpramos fazer uma pequena referência ao Ac do Tribunal da Relação de Lisboa que entendeu que é autor de um crime de fraude fiscal por ocultação *a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artº 103 do RGIT aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração* (Ac. do TRL de 18-07-2013).

Já o segundo comportamento diz respeito à alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração.

Alterar significa modificar, mudar, transformar, sofrer mudança.

Trata-se de comportamento que visa modificar os valores presentes nos livros de contabilidade e escrituração por forma a que não correspondam à realidade dos contribuintes, dificultando assim a ação da AT.

Contrariamente à ocultação (que consiste na omissão de informação à AT), aqui estamos perante informação que existe só que foi alterada, modificada, através de um comportamento levado a cabo pelo contribuinte, com a finalidade de esconder factos ou valores que não correspondem à realidade, para daí obter vantagens ilegítimas.

... das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável – art. 103 n.º 1 alínea a) do RGIT

Outro tipo de comportamento tipificado consiste na ocultação de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável.

Desde logo se torna evidente a expressão usada pelo legislador de que as declarações deverão ser *apresentadas*.

Ora à semelhança do que já fizemos anteriormente, o verbo apresentar significa dar a conhecer ou expor de modo evidente.

Quer isto significar que o sujeito passivo tem a obrigação de colaborar com a administração fiscal trazendo à sua presença declarações que vão permitir o apuramento da sua realidade tributária. Um exemplo típico são as declarações apresentadas anualmente

pelos contribuintes no âmbito do IRS³⁰.

Da leitura desta conduta típica parece-nos decorrer que a mesma só se verifica com a apresentação da declaração, pelo sujeito passivo, junto da administração fiscal.

A este propósito Silva Dias refere que *a regra é que a consumação se verifica no momento da liquidação, se esta é realizada pela administração financeira ou, no caso de auto – liquidação, quando o contribuinte entrega a declaração na repartição de finanças (ou a coloca no correio) e perde, deste modo, o domínio do facto* (Dias, 1999: 269-270).

Do ponto de vista teleológico refere André Teixeira dos Santos que *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, 2009: 79).

O legislador faz ainda uso da expressão *a fim de que a administração fiscal especialmente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável*.

O conceito de administração fiscal vem estipulado no art.º 11, al. c) do RGIT que define órgãos da AT como *todas as entidades e agentes da administração a quem caiba levar a cabo quaisquer atos relativos à prestação tributária*.

Para Nuno Pombo aquela expressão importa a distinção de duas situações, a primeira respeitante à ocultação ou alteração de factos ou valores que devam contar dos livros de contabilidade ou escrituração do contribuinte e a segunda referente à ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal (Pombo, 2007: 92 e ss).

Para este autor, e no que respeita à segunda distinção, só estaremos na real presença de um crime de fraude fiscal quando as declarações que são devidas pelo contribuinte tiverem especificamente como finalidade o de por em causa a fiscalização, determinação, avaliação ou controlo da matéria coletável.

Na conceção deste autor o primeiro objetivo é o de fiscalizar sendo que as declarações servem para que se *afira se o conteúdo da matéria coletável se encontra de acordo com as normas fiscais* (Santos, 2009: 81)

Já os restantes objetivos prende-se com a necessidade de determinar a matéria coletável, em avaliar ou fazer uma estimativa da matéria coletável e em verificar se o

³⁰ Veja-se o Art.º 1º do Código do IRS que define este imposto como o *Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos*.

apuramento da matéria coletável está a ser efetuado em conformidade com as normas.

Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária – art.º 103 n.º 1 al. b) do RGIT.

Sobre esta conduta o Tribunal da Relação de Lisboa pronunciou-se referindo que a ocultação pressupõe *um crime de omissão pura ou própria, na medida em que o tipo objetivo de ilícito se esgota na não realização da ação imposta pela lei* (Ac. TRL de 18-07-2013)

Com esta conduta o legislador apenas põe em causa a ocultação de factos e valores não estando em causa a alteração.

Assim, para efeitos de punição penas interessam as ocultações que se tenham como finalidade a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Contrariamente à alínea a) que pressupõe que a declaração seja apresentada, aqui a não declaração por si só já constitui uma omissão.

Importa ainda referir que na fraude fiscal por ocultação de factos ou valores, o crime encontra-se de tal forma dissimulado que apenas através de análises económicas de grande complexidade (utilizando métodos comparativos), através da verificação da existência de desvios na atividade normal sem que haja qualquer justificação coerente ou plausível para isso, e ainda, através de dados estatísticos relativos à atividade, é possível concluir que existiu volume de atividade diferente do que havia sido declarado.

Celebração de Negócio Simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas – art.º103 n.º 1 al. c) do RGIT.

De particular importância assume a simulação fiscal que se traduz numa divergência entre a vontade declarada pelas partes e a vontade real, uma vez que as partes celebram negócio jurídico que na realidade não corresponde aos termos declarados, visando assim enganar a administração fiscal.

Estamos perante um acordo entre declarante e declaratário no qual ambos *acordam em emitir declarações não correspondentes à vontade real, para enganar terceiros* (Cordeiro, 1999: 551).

As partes celebraram negócio jurídico que na realidade não correspondeu aos termos declarados tendo como intenção a de enganar e prejudicar a administração fiscal da prestação tributária que iria advir do real negócio efetuado pelas partes.

Assim, a *simulação fiscal típica consiste no artifício fraudulento destinado a enganar ou prejudicar o Estado na sua vertente fiscal* (Silva, 2000: 113).

O art.º 240.º do Código Civil define simulação como o *acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante* que tem como consequência jurídica a nulidade.

A simulação pode ser relativa ou absoluta.

A primeira opera quando as partes celebraram um determinado negócio jurídico quando a intenção era a de celebrarem outro diferente daquele, e a segunda opera quando as partes celebram um qualquer negócio jurídico quando na verdade não pretendiam celebrar qualquer negócio.

Já na legislação fiscal a simulação dos negócios jurídicos está prevista no art.º 39.º da LGT que dispõe que *em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado*, e ainda no art.º 38.º n.º2 da LGT quanto à ineficácia de atos e negócios jurídicos.

Estes normativos procuram que a tributação recaia sobre o negócio jurídico real não permitindo que o negócio instrumental (celebrado com o intuito de frustrar os interesses tributários do Estado) produza os efeitos jurídicos desejados pelas partes.

Um dos desafios que esta matéria apresenta é a distinção entre simulação e uma eventual situação de fraude.

A simulação consiste *no ato de alguém declarar ou confessar falsamente alguma coisa que na verdade se não passou ou que não foi convencionado, é fácil constatar que o fenómeno das faturas falsas pode ser visto como um problema de simulação*.

Com efeito, quando o contribuinte apresenta à Administração fiscal faturas falsas, o que está a entregar são documentos que podem descrever e incorporar determinada transação comercial que na realidade não se produziu ou que não se produziu exatamente daquela forma. E isto porque existe uma divergência intencional entre a vontade e a declaração, com incidência sobre o próprio acto jurídico, divergência essa juridicamente relevante por isso, dado que, no fim de prejudicar o Estado, pretende-se produzir efeitos em relação a terceiros. Quer dizer, a simulação, numa formulação mais simples, vem a consistir na representação de uma coisa, «fingindo ou imitando o que não é» (Monte, 2007: 305-306).

Esta alínea c) do n.º1 do art.º 103 do RGIT diverge das anteriormente estudadas uma vez que, a conduta típica aqui verificada, não tem subjacente o incumprimento de um dever fiscal, mas sim, o camuflar da verdadeira situação tributária do sujeito passivo resultante da

celebração de negócio simulado.

Da leitura desta alínea resulta que o legislador quis prever a conduta típica de forma o mais abrangente possível uma vez que enuncia, por um lado, os elementos do negócio sobre os quais pode recair a simulação - valor e natureza - e por outro, o modo como o negócio simulado pode ser levado a cabo - interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Assim, para ser preenchida a previsão desta norma é necessária a existência de um negócio jurídico que será o instrumento objeto da simulação representando assim, não a vontade real das partes, mas apenas uma vontade aparente, fazendo com que terceiros acreditem que a vontade revelada é aquela que as partes pretendiam celebrar (Pombo, 2007: 114).

Entre nós a simulação relativa ao valor é aquela que assume maior relevância.

Para que se verifique este tipo de simulação é necessário que as partes acordem um valor real que seja discrepante do valor que é declarado no contrato.

Aquela disparidade pode ser para mais (quando se pretenda aumentar a dedução à coleta de certas despesas, ou quando se pretenda obter a dedução ou reembolso relativo ao IVA), ou para menos (quando se pretenda reduzir o IMT ou o IVA a liquidar).

Quanto à simulação relativa à natureza, temos como exemplo a celebração de uma compra e venda pelos sujeitos, quando na realidade o que se pretende alcançar é a doação, evitando-se assim os impostos devidos.

Por fim, no que concerne à simulação quanto à interposição, omissão ou substituição de pessoas, temos como exemplo quando os sujeitos procuram esconder a verdadeira identidade do comprador evitando assim a revelação da sua real capacidade contributiva, resultando assim na não aplicação e métodos indiretos de tributação.

Para André Teixeira dos Santos a conduta típica desta alínea c) assume a forma de violação do dever de informação e lealdade que o sujeito passivo tem para com a Administração Fiscal (Santos, 2009: 86).

Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000³¹ - art.º 103 n.º 2 do RGIT.

Estamos aqui perante um preceito legal no qual a tutela penal é alcançada através de situações em que a vantagem patrimonial ilegítima é superior a €15 000,00, ou dito de outra forma, não é punível como fraude fiscal se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a

³¹ Redação introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

€15 000,00, casos em que estamos perante contra – ordenações fiscais.

Neste sentido pronunciou-se o Tribunal da Relação de Coimbra ao entender que *presentemente, não é criminalidade punível como fraude fiscal a factualidade conducente à obtenção de vantagem ilegítima inferior a 15 000 euros, referida a cada uma das declarações a apresentar* (Ac. TRC de 09-05-2007).

O legislador português procurou assim estabelecer um limite mínimo de incriminação excluindo da censura os valores inferiores àquela quantia.

Germano Marques da Silva pronuncia-se quanto à decisão da fixação do limite de incriminação, afirmando que, *a decisão política foi no sentido de que não era oportuno dar qualquer sinal de menos rigor e determinação no combate à criminalidade tributária, ainda que se tratasse de distinguir a pequena da grande criminalidade* (Silva, 2001: 64-65) entendendo ainda aquele autor que *são duas as exigências político – criminais subjacentes nestas previsões normativas: a) punir apenas as condutas que acarretem ou possam acarretar dano quantitativamente grave ao erário; b) evitar os efeitos paralisantes para as estruturas judiciais de múltiplos processos criminais de pouca monta* (Silva, 2009: 78).

Importa referir que, em vários ordenamentos jurídicos, parece verificar-se a introdução deste montante pecuniário mínimo a partir do qual se manifesta o ilícito penal.

No ordenamento jurídico espanhol, mais concretamente no artigo 305 do Código Penal, foi estabelecida a fixação daquele limite quantitativo em € 120.000,00, valor este que delimita a fronteira entre o crime de fraude fiscal e a infração administrativa.

Também no direito penal económico português tem vindo a ser habitual o recurso a limites quantitativos para distinguir o crime da contra – ordenação, como é o exemplo do crime de contrabando p. e p. pelo art.º 92.º n.º1 ou do crime de contrabando de circulação p. e p. no art.º 93.º n.º1, para além do mais.

A natureza desta cláusula não é evidente suscitando-se o problema de saber se o montante pecuniário mínimo se constitui como elemento do tipo ou, se pelo contrário, se manifesta como condição objetiva de punibilidade.

Segundo a primeira orientação (elemento do tipo) o agente terá de atuar, pelo menos, com dolo eventual no montante indevido.

Os autores que defendem esta primeira orientação entendem que o limite quantitativo não é um facto alheio à conduta do agente, uma vez que, ao realizar de forma dolosa a conduta, o agente terá previsto a possibilidade de defraudar o Estado num certo valor quantitativo (Sousa, 2009: 303)

Já na ótica da segunda orientação (condição objetiva de punibilidade) esse elemento não se inclui no dolo do agente.

Quer isto dizer que estamos fora do domínio da ilicitude e dentro da categoria da punibilidade e que a suscetibilidade de obter vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a €15.000,00 constitui uma condição objetiva de punibilidade.

Abaixo daquele valor estaremos perante uma contra – ordenação uma vez que a vantagem patrimonial ilegítima de montante inferior não carece de dignidade penal (Sousa, 2009: 91).

Quanto a esta questão pronunciou-se o Tribunal da Relação do Porto entendendo que *nesta conformidade, trata-se de uma circunstância que foi adicionada aos elementos do tipo do crime de fraude fiscal, que não chega a integrar a sua descrição objetiva e muito menos subjetiva do tipo – base, mas que fundamenta a sua punibilidade, tratando-se, por isso, de uma condição objetiva de punibilidade* (Ac. do TRP de 16-03-2011).

Germano Marques da Silva, sem qualquer justificação no entender do Ac supra referido, pronuncia-se em sentido contrário defendendo que aquela vantagem patrimonial ilegítima é um elemento do tipo (Silva, 2009: 234).

Para Susana Aires de Sousa, por via do bem tutelado, o valor patrimonial ilegítimo está intimamente relacionado com o tipo de ilícito penal.

Assim, na perspetiva desta autora, a idoneidade da conduta que tem como objetivo diminuir as receitas tributárias, proporcionando assim vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a € 15.000,00, é um elemento constitutivo do crime de fraude fiscal (Sousa, 2009: 304).

Também o Tribunal da Relação de Coimbra defendeu esta posição referindo que *o limite quantitativo do n.º2 do artigo 103.º do RGIT, constituindo um elemento do tipo de ilícito do crime de fraude fiscal, é também, aplicável á fraude qualificada tipificada no artigo 104.º do mesmo diploma* (Ac. TRC de 12-03-2014).

Somos do entender que o legislador não pretendeu que aquele quantitativo fizesse parte dos elementos do tipo, mas antes, que fosse considerado como condição objetiva de punibilidade, sendo assim exterior ao tipo e consequentemente independente da ilicitude e da culpabilidade da própria conduta.

Na expressão *condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária* o legislador está a reconhecer que não é necessário que haja resultado, bastando apenas que o agente o tenha pretendido, e que os seus comportamentos

sejam os adequados a obter o resultado pretendido ou pré – determinado, pretendendo-se assim punir o desvalor da ação.

Entendemos no entanto que, para que uma determinada conduta seja penalmente relevante, é necessário que se mostre adequada a diminuir as receitas tributárias causando assim uma vantagem patrimonial ilegítima no valor igual ou superior a €15.000,00.

Aquele montante comporta-se assim como sendo um elemento que decide a punibilidade do facto enquanto demonstração de carência de dignidade penal do facto ilícito e culposo previsto no n.º1 daquele artigo 103.º do RGIT.

Importa também fazer referência à avaliação indireta (subsidiária da avaliação directa³²) prevista no art.º 83.º n.º 2 da LGT e que visa a *determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*.

Muitas vezes não se torna possível determinar de uma forma direta os valores relevantes para efeitos tributários e que estão subjacentes aos crimes fiscais.

Assim, a avaliação indireta *assenta na tributação presumida, tem carácter excecional ou extraordinário e é subsidiária da tributação real ou efetiva, aplicando-se a situações de incumprimento imputáveis aos contribuintes, sempre que não é possível apurar, de forma direta e exata a matéria tributável, de acordo com as regras de cada tributo* (Mesquita, 2016: 56)

Esta via indireta de determinação do valor dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação é uma forma atípica que expressa, em alguns casos, o reconhecimento da incapacidade de tributar a real capacidade contributiva.

Primeiramente devem-se esgotar todas as possibilidades de apuramento dos lucros com base nas regras próprias para cada imposto e só depois recorrer à aplicação dos métodos indiciários de tributação.

Dada a excecionalidade da utilização de métodos indiretos o legislador reconheceu a este instituto um elevado conjunto de garantias que vão desde, a possibilidade de recurso da matéria tributável apurada conforme disposto no art.º n.º 91 da LGT, à impugnação judicial ou ainda à participação do contribuinte na discussão do *quantum*.

A tributação indireta tem sempre subjacente a defesa dos princípios da justiça e equidade fiscal contribuindo de forma ativa no combate aos comportamentos que se enquadram à margem da lei.

³² Art.º 85 n.º1 da LGT.

Tanto a jurisprudência como a doutrina têm sido relutantes quanto a esta questão de punição do sujeito passivo, quando os valores em falta são calculados com base na avaliação indireta.

Poderá esta avaliação indireta servir como critério de determinação da vantagem patrimonial ilegítima?

Para além de outros³³, o Tribunal Constitucional tratou desta questão referindo que *isto é, embora admitindo o recurso a esses métodos em sede fiscal, expressamente afasta a sua extensão quando esteja em causa a determinação da responsabilidade criminal (...), estas normas não podem servir para determinar a responsabilidade criminal dos suspeitos de prática de crime de fraude fiscal, levando à presunção de um dano, nem a natureza de crime de perigo o legítima, face aos princípios da necessidade e da culpa legítima essa presunção, que aliás violaria o princípio da presunção de inocência do arguido (ou, no plano da prova, o princípio in dubio pro reo)* (Ac. TC de 08-03-2007).

Já em sentido diferente tratou, entre outros³⁴, Tribunal da Relação de Évora ao entender que *É legítimo o recurso à aplicação de métodos indiretos de avaliação da matéria tributária. Não constituindo um modo de avaliação de um montante efetivamente existente, possibilita a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que, supostamente, o podem identificar, sem prejuízo do seu carácter excecional e subsidiário em relação à avaliação direta. Incumbe à administração tributária provar a existência dos pressupostos legais da aplicação do método de avaliação indireta e o contribuinte terá à sua conta o encargo de provar que a quantificação o valor tributável encontrado é excessivo* (Ac. TRE de 26-02-2013).

Paulo Marques pronunciou-se sobre este assunto dizendo que *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, 2007: 155).

Quanto a esta questão há ainda que fazer referência às posições doutrinárias e jurisprudenciais que assentam no princípio da presunção da inocência disposto no art.º 32 da

³³ Ac. do TRL de 27-02-2002.

³⁴ Ac. TRL de 15-10-2008 e Ac. do TRC de 28-10-2009.

CRP³⁵.

Assim, no âmbito jurisprudencial o Tribunal da Relação do Porto entende que a aplicação dos métodos indiretos não viola os princípios da generalidade da tributação e da capacidade contributiva uma vez que o Estado só não pode tributar o rendimento real por factos que são imputáveis ao contribuinte referindo que *daí não se segue, no entanto, que seja lícito, com base apenas nos valores assim determinados, perseguir criminalmente o contribuinte relapso. Os valores determinados por recurso a métodos indiciários não têm outra relevância que não seja a determinação, com carácter sancionatório fiscal, do montante devido pelo contribuinte à fazenda nacional, podendo este ser executado por esse montante se o não pagar voluntariamente. O que não pode, sob pena de inconstitucionalidade, é perseguir-se criminalmente o contribuinte com base na presunção em que se vem a traduzir a utilização do método indiciário* (Ac. TRP de 05-04-2006).

Já no âmbito doutrinal Nuno Pombo contesta a importância jurídico – penal dos métodos indiretos.

Este autor entende que *receber como bom, para efeitos criminais, o resultado de uma presunção tributária, é, ao cabo e ao resto, conceder que possa haver quem seja condenado com base nela, o que não podemos, de forma alguma aceitar* (Pombo, 2007: 78-79).

Não estamos de acordo com esta orientação.

Assim, concordamos inteiramente com o entendimento de que *se entendermos pela inadmissibilidade da prova indireta nesses casos concretos, tal opção poderia conduzir à imposição de prova direta objetivamente impossível, não restando outra solução que não a absolvição do arguido, uma vez que o ónus da prova incumbe à autoridade pública que investiga e/ou acusa («ónus probandi incumbit ei qui agit»).* Tratando-se de um contribuinte sem bens detetáveis, além de não poder ser condenado, não temerá igualmente os meios coercivos característicos do processo de execução fiscal e mesmo do processo contra – ordenacional (Marques, 2007: 157).

A legitimidade na utilização de prova indiciária é aliás reconhecida pelo legislador, sendo indício tido como todo o facto certo e provado que tem a capacidade para dar a conhecer outro facto que estará relacionado com ele.

³⁵ *Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa* (Art.º 32 da CRP).

Terá assim o julgador que alcançar o seu juízo ou as suas conclusões lançando mão, não só, das regras da experiência comum e da livre convicção do julgador (que cessa sempre que seja criado no julgador uma dúvida razoável), como também, da valoração da prova constante nos autos e daquela que vier a ser produzida em audiência de discussão e julgamento respeitando assim o princípio da legalidade da prova previsto no art.º 125.º do Código de Processo Penal.

Queremos com isto dizer que, nos casos em que a prova documental (prova rainha) seja parca, deverá o julgador utilizar todos os outros meios de prova que tenha ao seu dispor juntamente com a avaliação indireta.

Deverá assim analisar e conjugar toda a prova constante nos autos lançando ainda mão das regras da experiência comum e da livre convicção do julgador por forma a chegar a um veredicto: o da inocência ou o da culpa.

Se mesmo com a conjugação de todos os elementos, a dúvida razoável se mantiver no espírito do julgador, deverá o sujeito ser absolvido com respeito pelo princípio da presunção de inocência.

Assim, e para se poder falar em punibilidade, é necessário que sejam recolhidos indícios suficientes que demonstrem a vantagem obtida, pelo sujeito passivo, superior a €15.000,00, tendo como suficientes *os indícios sempre que deles resultar uma possibilidade razoável de ao arguido vir a ser aplicada, por força deles, em julgamento, uma pena ou uma medida de segurança* conforme disposto no art.º 283 do CPP.

Caso se negue o cálculo da vantagem patrimonial que tem como base presunções fiscalmente reconhecidas, sairá ganhador o contribuinte incumpridor das suas obrigações fiscais que assumidamente e publicamente fuge ao fisco, agravando assim a sensação social de impunibilidade quanto a este tipo de crimes.

Por outro lado, se as situações tipificadas no art.º 103.º n.º 1 do RGIT forem dadas como provadas fica assim confirmado o crime através da consumação do facto ilícito, típico e culposo, não se exigindo a verificação do resultado danoso para o Estado, uma vez que estamos perante um crime de perigo ou resultado cortado.

Também o Tribunal da Relação do Porto vem afirmar que a liquidação não é essencial, uma vez que a mesma poderá até nem existir. Essencial é a determinação da vantagem patrimonial ilegítima, não constituindo impedimento a possibilidade de sancionamento criminal das condutas que se encontram tipificadas nos art.º 103.º e 104.º do RGIT, o facto de, aquela liquidação, ter sido determinada com base numa avaliação indireta (Ac. TRP de 05-04-2006).

Por fim, e como já supra dissemos, somos do entender que o julgador pode sempre deitar mão das regras da experiência e da sua livre convicção, retirando assim dos factos conhecidos as deduções que sejam evidentes ou razoáveis e firmá-las como factos provados.

A nosso ver o uso de presunções não prejudica o princípio *in dubio pro reo*, devendo *no entanto ceder quando, em concreto, depois da produção exhaustiva de todos os meios de prova relevantes e da sua discussão e análise em conformidade com os critérios legais, resultar um estado de dúvida razoável* (Teixeira, 2011).

4. Autoridade Tributária – os limites relativos à prova

4.1.A administração tributária na investigação dos crimes tributários

A notícia sobre a prática de um crime desencadeia a realização do respetivo inquérito, quer estejamos no âmbito de crimes fiscais, quer estejamos no âmbito do processo penal comum.

Toda a investigação tem início por meio de inquérito, realizado sob a direção do Ministério Público, e no qual são levadas a cabo diligências que visam recolher provas, identificar o agente do crime e a aferir da responsabilidade daquele por forma a ser deduzida acusação³⁶.

Existem no entanto algumas especificidades relativamente à fase de inquérito que diferenciam os processos relativamente a crimes fiscais dos processos sobre crimes comuns.

Assim, é no RGIT que encontramos plasmadas essas diferenças, nomeadamente nos seus artigos 40.º e seguintes e que irão ser seguidamente objeto de estudo.

Tal como já referimos supra, e contrariamente ao que sucede com o processo penal comum, dispõe o art.º 40.º n.º2 do RGIT que aos órgãos da administração cabem os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal.

Para Germano Marques da Silva *A solução do RGIT de equiparar os órgãos da administração tributária e da segurança social aos órgãos de polícia criminal foi ditada por razões pragmáticas, dado que se considerava inviável, por razões outras que não as estritamente de cariz processual, a criação de órgãos de polícia criminal tributária diversos da administração tributária, adiando essa solução desejável para momento posterior mais oportuno, o que veio a suceder já com a atribuição à Polícia Judiciária da competência para o Inquérito nos crimes tributários de maior gravidade* (Silva, 2009: 151).

Podemos afirmar que com a notícia da prática da infração fiscal, lavrada em auto de notícia, a Autoridade Tributária nos termos do art.º n.º40 do RGIT, deverá instaurar o respetivo inquérito (com subordinação funcional ao MP) que estará submetido aos princípios da legalidade e oficiosidade.

Tal como supra se referiu, dispõe o art.º 40 n.º 1 do RGIT que o inquérito corre sob a direção do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal, e ainda, como também já foi aqui referido, o n.º 2 daquele art.º 40 do RGIT, dispõe que, no âmbito do inquérito, cabe aos órgãos da AT os poderes e as funções que o

³⁶ Art.º 262 n.º1 do CPP.

CPP atribui aos órgãos de polícia criminal.

O art.º 41 n.º 1 alínea b) do RGIT dispõe ainda que a competência para os atos de inquérito presumem-se delegados, quanto aos crimes fiscais, na pessoa do *diretor de finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou no diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, ou no diretor da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estas no exercício das suas atribuições.*

Também aqui existe uma posição de subordinação ao MP, uma vez que é este que tem os poderes de direção e controlo do inquérito.

Nos termos do art.º 41 n.º 4 do RGIT podem ser constituídas equipas mistas para a investigação quando se verifique que o mesmo facto possa *constituir crime tributário e crime comum ou quando a investigação do crime tributário assuma especial complexidade.*

Finda a investigação o órgão da AT elabora parecer fundamentado, que remete ao MP, passando assim o processo a correr nos trâmites do processo penal comum.

Por fim, dada muitas vezes complexidade que as questões fiscais penais apresentam, dispõe o art.º 50 do RGIT que, o MP pode ser tecnicamente assistido em qualquer fase do processo pela AT *podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário.*

4.2.As limitações da Autoridade Tributária quanto aos meios de prova

Tal como já foi referido supra, é na fase de inquérito que a AT recolhe provas que lhe permitem sustentar a sua busca pela verdade material da prática de certo crime e do seu respetivo autor.

No entanto aquela AT depara-se com certas limitações uma vez que não lhe é permitido, de forma livre e autónoma, efetuar escutas telefónicas, ordenar e realizar buscas e revistas, efetuar apreensão de correspondência, depoimentos ajuramentados e todos os demais previsto nos artigos 268.º, 269.º e 270.º n.º2 do CPP.

Podemos assim afirmar que é possível à AT efetuar a investigação de certo crime através da realização de atos que entender por necessários, com a exceção de todos os atos que são única e exclusivamente da competência do MP ou do Juiz de Instrução Criminal no que à fase de inquérito diz respeito.

São vários os comportamentos previstos pelo legislador que possam fazer o agente

incorrer na prática de um crime, nomeadamente em crimes tributários comuns como sendo à Segurança Social, ao Fisco ou às Alfândegas, ou em crimes exclusivamente fiscais como é o caso da fraude, da fraude qualificada e ainda o crime de abuso de confiança.

A recolha de prova no processo penal fiscal tem de se reger pelos critérios de legalidade, devendo a AT diligenciar pela obtenção de provas inequívocas tendo sempre presente todos os princípios e cuidados que estão inerentes à recolha de provas no processo penal comum.

Quanto à prova nos crimes de natureza fiscal, a mesma pode ser obtida através de documentos – prova documental – que na nossa opinião é a prova por excelência neste tipo de crimes, ou ainda através de testemunhos – prova pessoal.

No entanto somos do entender que, quer a prova documental quer a prova testemunhal, necessitam de ser complementadas com outros meios de provas.

A prova documental pode ser obtida, por excelência, através de documentos existentes na contabilidade, nas declarações fiscais entregues (ou não) pelos agentes e eventualmente na análise das contas bancárias quer das empresas quer dos sócios/gerentes.

Já a prova pessoal pode ser obtida através de declarações de testemunhas ou nas declarações dos próprios arguidos.

Contudo estas provas estão sempre sujeitas ao princípio da livre apreciação do julgador, tornando-se assim importante que sejam complementados com outros meios de prova.

Quanto à recolha da prova, e por forma a que a AT não colida com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, é necessário ter sempre muita atenção no que diz respeito às formas ou métodos legalmente permitidos pela lei na recolha daquela prova.

Assim, e tal como já foi aqui referido supra, cabe ao CPP regular as diligências que podem ser levadas a cabo na obtenção de prova, sempre submetidas ao controlo da autoridade judiciária, nomeadamente as revistas e buscas previstas nos artigos 174.º a 177.º do CPP, das apreensões previstas nos artigos 178.º a 186.º do CPP, das escutas telefónicas previstas nos artigos 178.º a 186.º do CPP e ainda dos exames previstos nos artigos 171.º a 173.º do CPP.

4.3. As limitações da administração tributária na dupla função

A Autoridade Tributária tem atribuída uma dupla função: a de liquidação de impostos, e a de atuação como órgão de polícia criminal.

Esta dupla função é geradora de críticas criando controvérsia nomeadamente a de se saber essa dicotomia de funções viola o princípio da não autoincriminação (princípio constitucionalmente protegido).

Se, por um lado, aos contribuintes é reconhecido um rol de deveres já à AT é reconhecido todo um rol de direitos.

É exigido aos contribuintes, nos termos do art.º 59.º n.º4 da LGT a colaboração quanto ao *cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.*

O contribuinte tem ainda o dever de cooperação no que ao procedimento tributário diz respeito por forma, a que, a Autoridade Tributária possa ter acesso às informações necessárias para instrução dos procedimentos e ainda *esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso*³⁷.

Quanto à AT, dispõe o art.º 55.º da LGT que, esta deve exercer as suas funções *na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.*

Ora, desta dicotomia existente entre aqueles deveres dos contribuintes e os direitos da AT, decorre saber onde começa e acaba o dever que o contribuinte tem de colaboração, e ainda, onde começa e termina o poder da autoridade tributária de exigir ao contribuinte a cooperação por forma a verificar e comprovar determinado facto tributário.

O contribuinte tem a obrigação de entregar à administração fiscal as declarações fiscais que a lei impõe, e ainda quaisquer documentos que lhe venham a ser solicitados quer sejam contabilísticos ou extra contabilísticos, sob pena de, não o fazendo, lhe possa vir a ser determinada a matéria tributável através de métodos indiretos de tributação conforme dispõe o art.º 87.º da LGT.

Poderemos daqui concluir que o contribuinte poderá, a qualquer momento, ver restringido o seu direito a não se autoincriminar uma vez que tem, perante a AT, os deveres de cooperação e colaboração.

É hoje pacífico que as provas obtidas, de forma legal, no decorrer do procedimento de inspeção são válidas para serem usadas no processo criminal.

³⁷ Art.º 48.º n.º2 do RGIT.

O Tribunal Constitucional já abordou esta questão tendo-se pronunciado pela não inconstitucionalidade (Ac. TC de 29-05-2013).

No âmbito desta dicotomia posicional não nos podemos olvidar do princípio da presunção de inocência adstrito aos arguidos.

A este propósito Gomes Canotilho e Vital Moreira referem que não é fácil determinar o sentido daquele princípio e *Considerando em todo o seu rigor verbal, o princípio poderia levar à própria proibição de antecipação de medidas de investigação e cautelares (inconstitucionalizando a instrução criminal, em si mesma) e à proibição de suspeitas sobre a culpabilidade (o que equivaleria à impossibilidade de valorização das provas e aplicação e interpretação das normas criminais pelo juiz* (Canotilho, 1993: 203).

Casos há em que na fase do procedimento administrativo apenas estamos perante fundamentos de liquidação e não perante indícios que nos conduzam à prática de uma infração.

Questão que se levanta é a de saber se é legítimo ao contribuinte não cumprir com o dever de colaboração quando entender que com a sua colaboração vai estar a entregar à Autoridade Tributária prova que o poderá incriminar posteriormente?

Outra questão que se levanta é a de saber se o contribuinte pode exigir lhe seja aplicado o estatuto de arguido nos termos do disposto no art.º 59 n.º 2 do CPP, na fase administrativa, escusando-se assim de colaborar.

Importa referir que, a quando da constituição do agente como arguido, é-lhe efetuada a explicação dos seus direitos e deveres processuais descritos no art.º 61.º do CPP³⁸ dos quais consta o direito ao silêncio, isto é, o direito que o agente tem de não se pronunciar sobre os factos que lhe são imputados.

Assim, se por um lado temos a Autoridade Tributária que tem o direito a realizar esforços na busca sobre a verdade tributária do contribuinte, por outro temos o contribuinte que tem o direito não fornecer elementos à Autoridade Tributária que o possam vir a incriminar, uma vez que é legítimo, ao contribuinte, na fase inspetiva, negar a entrega de documentos que lhe forem solicitados que possam vir a constituir prova no processo criminal e que levariam a que este contribuísse para a sua incriminação.

Estamos assim perante um conflito de dois direitos diferentes.

E o que fazer quando dois bens jurídicos diferentes estão em confronto? A solução está nas palavras de Augusto Dias que diz *quando um princípio, direito ou garantia é*

³⁸ Art.º 58.º n.º2 do CPP.

superior a outro, de acordo com critérios de relevância constitucional e não é possível na situação concreta salvaguardar alguns aspetos do princípio inferior, nesse caso, é permitido o sacrifício deste último (Dias, 2009: 23).

A Autoridade Tributária deverá instaurar inquérito contra o contribuinte quando, no decurso da inspeção, resultar a obtenção de indícios que conduzam à prática de qualquer crime fiscal cometido por aquele, abstendo-se como consequência de efetuar qualquer diligência que leve à recolha de prova fora do âmbito do inquérito.

Sobre esta matéria pronunciou-se o Tribunal da Relação do Porto ao afirmar que *se na pendência do procedimento inspetivo se indiciar a prática de crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58.º do C. P. Penal, ex vi, artigo 3º alínea a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário tem de ser considerado arguido, cessando o seu dever de colaboração* (Ac. TRP de 27-02-2013).

Tal como já foi supra referido a investigação sobre a prática de factos que possam consubstanciar crimes fiscais decorre na fase inspetiva.

Tal como também já foi por nós referido no presente trabalho o legislador introduziu em certos crimes fiscais um *quantum mínimo*, isto é, um limite mínimo de incriminação, que no caso do crime de fraude fiscal é de €15.000,00 e que para uns é visto como elemento do tipo e para outros é uma condição de punibilidade.

No entanto, sucede que a Autoridade Tributária apenas vai poder apurar se foi alcançado, ou não, o valor em causa que determina a prática do crime fiscal, quando o procedimento inspetivo estiver concluído.

Ora, estas duas posições são geradoras de limitação ao princípio da não autoincriminação uma vez que o legislador obriga a que primeiramente seja necessário apurar o montante para só depois se poder iniciar com o inquérito, fazendo com que o sujeito fique numa posição processual bastante frágil.

O desafio que se coloca perante o legislador será o de estudar e por em prática soluções, que venham a por um ponto final nestas condicionantes, erradicando de vez a questão da legitimidade em exigir a colaboração do contribuinte, que no futuro, poderá vir a ser arguido.

Questão que se coloca agora é a de saber se as declarações, do contribuinte, obtidas no decorrer do procedimento inspetivo podem valorar no âmbito do processo penal fiscal?

Estamos aqui perante declarações que foram obtidas no decurso do procedimento administrativo, tendo como objetivo o de apurar a verdadeira situação tributária do sujeito passivo, e que só depois, no decorrer daquele apuramento, é que vai desembocar no criminal.

Na obtenção daquelas declarações o sujeito não foi *fraudulentamente induzido ou coagido a contribuir para a sua condenação, a carrear ou a oferecer meios contra a sua defesa* (Costa Andrade, 1992: 121).

Quer isto dizer que aquelas declarações do sujeito não foram obtidas mediante erro ou coação.

Assim, nada temos a opor quanto à valorização como prova, no processo penal, das declarações que o sujeito passivo prestou aquando da ação inspetiva.

A par disto temos ainda que referir que, durante todo o processo administrativo e penal é dado ao sujeito o direito de intervir em abono da sua defesa, sendo-lhe reconhecido direito a falar, em qualquer momento, sobre os factos que lhe são imputados defendendo-se assim das acusações que lhe são feitas.

Por exemplo, se tiverem sido aplicados métodos indiretos, o sujeito pode reagir e defender-se mediante a revisão da matéria coletável.

Para além disso, o sujeito pode sempre defender-se da eventual liquidação que lhe foi feita e com a qual não concorda mediante o recurso à reclamação graciosa ou impugnação judicial, tendo estes mecanismos implicações no processo penal.

A este propósito estipula o art.º n.º 42 n.º 2 do RGIT que *não é encerrado o inquérito enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior* e ainda o art.º 47 do RGIT que *se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças*.

Podemos assim concluir que no processo penal o arguido (contribuinte) pode deitar mão do direito que tem a não falar sobre os factos que lhe são imputados, enquanto que, no processo fiscal, aquele mesmo contribuinte é ativo na sua defesa fazendo uso de declarações para colaborar e esclarecer os factos fiscais âmbito de averiguação.

4.4.A prova no crime de Fraude Fiscal

São vários os comportamentos objetivos que o sujeito passivo pode optar por ter, que

são suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias, consumando assim o crime de fraude fiscal.

Alguns desses comportamentos já foram por nós enumerados e estudados na parte 3 do presente trabalho, nomeadamente a fraude por simulação, motivo pelo qual não nos iremos ocupar novamente deste.

Também já aqui foi por nós definido o tipo subjetivo (dolo específico) e o tipo objetivo (conduta típica) que se deve verificar para que uma determinada conduta consubstancie o crime previsto não só no art.103 do RGIT (ao qual dedicamos o nosso estudo) como também no art.º 104 do RGIT.

O sujeito pode assim assumir uma série de condutas típicas que levam a Autoridade Tributária a identificar a existência de certos indícios que denunciam a prática de crimes fiscais no decorrer de uma inspeção tributária.

Poderemos identificar algumas dessas condutas, para além do mais, através da não declaração dos rendimentos que foram efetivamente obtidos pelo sujeito, através da utilização de faturas falsas, ou ainda, através da alteração contabilística (valores) que leva a que haja um aumento de custos (visam diminuição dos lucros) e que tem por consequência a diminuição da matéria coletável.

Já no que concerne à comprovação destes indícios, esta pode ser efetuada através de variadas formas, e conforme o caso, que poderá passar pela análise dos sistemas informáticos da Autoridade Tributária (permitindo intercetar a informação prestada por clientes e fornecedores) através de inspeções à empresa ou contribuinte, ou então através do cruzamento de informação entre clientes, fornecedores ou outros que possam estar diretamente relacionados com o alvo motivo de investigação.

Os indícios assumem assim um papel fulcral no desencadear de uma investigação mais atenta e cuidada quando a Autoridade Tributária está perante situações mais complexas.

Para além dos indícios, também a prova documental se mostra essencial e fundamental, neste tipo de crimes.

Já a prova testemunhal revela-se de menor importância.

No entanto, a prova está sujeita ao princípio da livre apreciação do julgador, pelo que, se torna necessário seja reforçada com outros meios de prova.

Queremos com isto dizer que a existência de um indício, por si só, poderá não ser suficiente para demonstrar a existência de irregularidade/anormalidade fiscal, resultando assim a necessidade de se acumularem vários indícios por forma a reforçar a convicção no julgador sobre a existência de um ilícito fiscal.

Aqueles indícios conjuntamente com a prova rainha neste tipo de crimes – documental - estruturam e reforçam a existência do cometimento de um crime fiscal.

Não poderemos deixar de referir ainda que muitas são as vezes em que a prova neste tipo de crimes tem de ser obtida com recurso a certas precauções.

Isto sucede porque o contribuinte quando se apercebe que o crime por si cometido está prestes a ser descoberto, tem tendência a destruir certos documentos ou faturas, anteriormente contabilizadas, impedindo assim o fisco de verificar a sua utilização.

Por fim Susana Aires de Sousa refere que *a consumação da Fraude fiscal ocorre pois quando os factos tributários alterados entram na esfera de domínio e conhecimento das autoridades fiscais provocado uma atuação de erro quanto à situação tributária do contribuinte* (Sousa, 2009: 85).

4.4.1. As manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados

Desde há pelo menos uma década que o legislador tem vindo a mostrar preocupação no que toca às manifestações de fortuna visíveis e que são incompatíveis com o rendimento que o sujeito passivo declara fiscalmente.

Assim, a lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro relativa à Lei da Tributação do Rendimento vem reformar a tributação do rendimento e adotar medidas destinadas a combater a evasão e a fraude fiscais alterando, para além do mais, a LGT ao aditar o artigo n.º 89-A com a redação que lhe foi conferida pelo Dec Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro sob a epígrafe *Manifestações de fortuna* e que com a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 passou a ter a epígrafe *Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados*.

Por forma a melhor enquadrar esta matéria aquela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro alterou ainda os artigos 75.º e 87.º da LGT.

Aquelas medidas vieram permitir que a Autoridade Tributária pudesse apurar qual a real situação tributária dos sujeitos passivos através da aplicação e utilização de métodos indiretos de tributação.

Posteriormente através de aditamento da alínea f) ao art.º 87 e introduzindo uma nova redação ao n.º 5 do art.º 89-A, ambos da LGT o legislador ampliou a previsão legal por forma a incorporar outras situações reveladoras de uma situação tributária encoberta.

Na tributação que tem por base as manifestações de fortuna destacamos o n.º1 do art.º 87.º da LGT que dispõe que a avaliação indireta só pode ser efetuada nos seguintes

casos:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;*
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;*
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei.*
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;*
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.*
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.*

Iremos desde já destacar a alínea f), n.º1 do art.º 87 da LGT por nos parecer descrever um tipo de situações bastante recorrente pelos sujeitos passivos.

Estamos aqui perante situações em que a Autoridade Tributária deteta uma divergência entre os valores declarados pelo sujeito passivo na sua declaração de rendimentos e o acréscimo de património ou de despesa efetuada por aquele.

Nestes casos a Autoridade Tributária tem legitimidade para recorrer à avaliação indireta por forma a poder calcular o rendimento que resulte dessa diferença de valores.

Estamos assim perante uma de duas situações: a omissão da declaração de rendimentos, ou então, da apresentação daquela declaração mas com rendimentos desproporcionados, para menos, em face do rendimento que é evidenciado através das manifestações de fortuna apresentadas pelo sujeito passivo. A aplicação deste regime depende assim da existência destes dois pressupostos (não cumulativos).

Outra situação que nos parece pertinente destacar, por também ela ser bastante recorrente, é a prevista na alínea d) do n.º 1 daquele art.º 87 da LGT no qual se definiu que é possível o recurso à avaliação indireta da matéria coletável nos termos do n.º 1 do art.º 89-A da LGT, isto é, *quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.*

Quer isto dizer que, de acordo com os valores e percentagens descritos na tabela do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT que o sujeito passivo por forma a poder adquirir, por exemplo, imóveis de valor superior a €250.000,00 ou barcos de recreio de valor igual ou superior a €25.000,00, teria que auferir rendimento compatível não conhecido pela autoridade tributária.

É ao contribuinte que cabe a tarefa de fazer prova de que os rendimentos que foram por si declarados correspondem à realidade e que as manifestações de fortuna por si evidenciadas têm outra fonte.

Conforme disposto no art.º 89.º-A do n.º3 da LGT o contribuinte que pretenda fazer essa prova deverá apresentar os elementos probatórios que comprovem *que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.*

4.4.2. Regimes fiscais mais favoráveis

Os paraísos fiscais caracterizam-se por serem uma determinada região que permite proporcionar aos seus não residentes uma isenção ou redução de impostos.

Esta é uma ferramenta bastante utilizada pela economia marginal, sendo atrativa quer para empresas multinacionais quer para particulares, ocorrendo *a canalização dos fluxos comerciais ou financeiros, através de um centro offshore, poderá ter vários objetos, um dos quais deverá ser a estruturação das operações financeiras, comerciais ou de investimento, por forma a minimizar o impacto fiscal ou a diferir o seu pagamento dos impostos* (Braz da Silva, 2007: 18).

No que diz respeito a esta questão o legislador português pretendeu reprimir situações de aproveitamento ilegítimo pelo sujeito de condições fiscalmente mais favoráveis, tendo alargado a incriminação de tal forma a que tudo o que lhe fosse conhecido não ficasse por penalizar assegurando desta forma uma proteção penal ampla.

Assim, estabelece alínea f) do n.º 1 do art.º 104 do RGIT que a fraude fiscal é punida quando tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Glória Teixeira refere que os estados tem vindo a atacar esta frente também mas com esforço e dificuldades acrescidas, exigindo-se uma autoridade tributária cada vez mais e melhor apetrechada, de forma a cobrir as situações de risco e que exigem uma atenção redobrada.

Se, ao nível dos contribuintes singulares assistimos a alguns progressos, visíveis no crescente número de condenados, no país e no estrangeiro, por crimes de fraude fiscal, ao nível das multinacionais muito haverá para fazer, especialmente em sede de preços de transferência, com uma mais justa alocação das receitas ou proveitos fiscais aos países da fonte ou ao território onde são gerados ou produzidos esses rendimentos (Teixeira, 2008: 25-42).

José Manuel Silva entende que os fatores que mais têm contribuído para a utilização de regimes fiscais mais favoráveis são:

- o aumento de importância dos mercados de capitais internacionais, em conjugação com a utilização e contratação de novos instrumentos financeiros obriga a considerar o fator fiscal como estratégico e determinante na realização destas operações;

- o aumento da internacionalização dos negócios e operações, associada à dificuldade de cálculo e imputação de custos e proveitos reais às sucursais externas. Este facto facilita as transferências de capital, para as jurisdições mais atrativas em termos fiscais;

- a maior facilidade de deslocação das pessoas, resultante da abertura das fronteiras dos Estados e da redução significativa dos custos de transporte;

- o desenvolvimento das telecomunicações permite uma maior facilidade na deslocalização internacional de um número crescente de atividades das empresas multinacionais;

- a necessidade de garantir uma mais elevada competitividade podendo representar os ganhos fiscais e financeiros uma importante vantagem concorrencial;

- a dupla tributação ou a tributação a taxas elevadas do rendimento de particulares e empresas é um fator conducente à canalização do fluxo de fundos financeiros, através de centros «offshores»; (Braz da Silva, 2007: 21)

Um dos aspetos mais conhecidos na utilização de offshores e que entendemos ser o ponto principal para quem recorre a este tipo de transações é o sigilo.

Através do sigilo é garantida uma confidencialidade bancária e comercial que é bastante apreciada pelas entidades que recorrem a paraísos fiscais e que não se verifica em mais nenhuma região.

Esta confidencialidade passa não só pela identidade dos detentores dos offshores, como também pelas contas bancárias, pelas operações e ainda pelos movimentos, sendo a sua violação em alguns países punida com sanções criminais.

Será caso para dizer que o *segredo é a alma do negócio*, ou pelo menos parte dele.

Já em Portugal a questão dos offshores tem vindo a despertar cada vez mais interesse junto dos media e dos contribuintes devido às elevadas quantias de dinheiro que são transferidas para os mesmos.

O mais recente caso mediático em Portugal sobre esta matéria prendeu-se com a transferência de cerca dez mil milhões de euros para paraísos fiscais sem qualquer tipo de escrutínio ou tratamento pela Autoridade Tributária e Aduaneira durante os anos de 2011 e 2014, apesar de terem sido comunicados pelos Bancos à Administração Fiscal, como a lei, de resto, assim o obriga.

4.4.3. Faturas falsas

A utilização de faturas que não correspondem a verdadeiros negócios jurídicos são o meio mais utilizado para defraudar o Estado.

Para tal o contribuinte apresenta, junto da administração fiscal faturas relativas a serviços ou aquisição de bens cujos impostos podem ser deduzidos por terem alegadamente sido pagos de acordo com o valor descrito na fatura.

Ainda nessa sequência aquelas faturas apresentadas pelo contribuinte estão associadas a empresas que não existem ou se existem não conhecem tal situação, podendo ser geradas através da atuação de um só agente, por via de acordo entre dois ou mais agentes ou através de estruturas organizadas para o efeito.

Para Paulo Mesquita fatura falsa *envolve um conjunto de modalidades de documentos escritos com referências relativas a mercadorias ou serviços e respetivos preços com o objetivo de enganar o Estado pessoa coletiva* (Mesquita, 2001: 103).

O conceito de faturas falsas é gerador de discórdia quer na jurisprudência quer na doutrina por dois motivos: o primeiro prende-se com a confusão deste conceito com o conceito de negócio simulado previsto no art.º 103, n.º1 alínea c) do RGIT, e o segundo por

confusão com outros tipos de crimes como a falsificação, a burla tributária ou a falsidade informática.

Quer isto dizer que apesar de existir um negócio de compra e venda ou existir a prestação de um serviço, o certo é que o negócio pode ter sido exteriorizado de forma diversa daquela que efetivamente as partes concretizaram ou pode nem sequer ter existido.

São várias as situações que poderão consubstanciar a existência de faturas falsas, nomeadamente, quando o serviço é prestado por determinada pessoa sendo no entanto a fatura ou recibo de honorários emitido por outra, ou quando o serviço é prestado de forma individual a um sócio ou gerente e a fatura ou o recibo de honorários ser emitida em nome da empresa, ou ainda recibo relativo a parque ou portagem sendo que o estacionamento e a portagem nada têm que ver com o contribuinte que o utiliza.

No primeiro exemplo estamos perante uma operação real mas que foi emitida por pessoa diferente da que a realizou.

Já no segundo e terceiro exemplos estamos perante uma fatura real (ou equivalente no caso do parque e da portagem) que corresponde a operação que de facto existiu e se verificou ter acontecido, não podendo no entanto ser contabilizada, como despesa, pelo contribuinte que a inclui nas suas contas.

No que diz respeito à aproximação das faturas falsas com o crime de burla tributária, surge sempre associada à atribuição de reembolso uma vez que, só assim, se pode considerar para efeitos de burla a existência de atribuições patrimoniais indevidas feitas pelo Estado.

Terá assim de existir engano (levado a cabo através de falsificação ou qualquer outro meio astuto) que leve o Estado a desembolsar de forma indevida um valor.

Uma das formas mediante a qual se expressa o dolo é precisamente a existência de meios mais ou menos astuciosos utilizados com a intenção de obter um certo enriquecimento ilegítimo. Mas, ainda que o não sejam, serão ao menos enganosos, para que o Estado considere como não exigível um pagamento que, em rigor, o deveria ser, ou para que o Estado efetue uma devolução que não deveria efetuar (Monte, 2007: 355).

Assim, o caso das faturas falsas assemelha-se bastante com a burla uma vez que, devido a certas condutas levadas a cabo pelo contribuinte, o Estado devolve, de forma indevida, valores ou deixa de receber certas quantias de deveria receber diminuindo assim o seu património e consequentemente levando ao enriquecimento do infrator.

Tem vindo a ser entendido quer pela jurisprudência quer pela doutrina que na fraude fiscal não se exige que exista enriquecimento ilegítimo, antes basta que haja uma não diminuição do património do contribuinte que se traduz no não pagamento de impostos.

Porém, numa outra perspetiva apresentada por Mário Monte *com a apresentação de faturas falsas, ao contribuinte pode ser-lhe devolvida indevidamente uma quantia referente a impostos suposta e falsamente pagos caso em que vê aumentado o seu património à custa do empobrecimento ilegítimo do património do Estado* (Monte, 2007:384).

Nuno Sá Gomes tipifica as seguintes modalidades relativas a faturas falsas: a) *Faturas falsas atribuídas pelo emitente – utilizador a empresas inexistentes;* b) *Faturas falsas atribuídas pelo emitente – utilizador a empresas existentes, mas com desconhecimento destas últimas;* c) *Faturas emitidas por um terceiro em conluio com o utilizador que as incorpora na sua contabilidade fiscal para diminuir os seus encargos fiscais ou obter reembolsos ilegítimos, sendo certo que este conluio pode ter lugar, quer mediante o pagamento de uma quantia ao emitente, contratada entre ambas as empresas, que mediante faturas emitidas gratuitamente (faturas ditas de favor)* (Gomes, 2000: 241).

Podemos assim afirmar que as faturas falsas são utilizadas para documentar custos que não existem, por serem falsos, e que visam diminuir a matéria coletável dos impostos tendo esta prática bastante sucesso, para além do mais, junto dos trabalhadores independentes que vê assim obter reembolsos fiscais ilegítimos nomeadamente em matéria de IVA.

Na sequência do estudo desta matéria impõe-se fazer uma pequena referência sobre o funcionamento do mecanismo do IVA no circuito das faturas falsas.

O objetivo na fraude relativa ao IVA é a obtenção de reembolsos ou a redução do valor a pagar ao Estado, realizando-se através da ocultação ou simulação de fluxos financeiros e económicos que estão correlacionados com as operações sujeitas.

Conforme disposto no art.º 9º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado o cálculo deste imposto é efetuado segundo o método de dedução no qual o sujeito passivo liquida primeiramente o imposto sobre o valor das vendas, para de seguida, lhe subtrair a soma de todos os impostos que aquele suportou com a aquisição de bens e serviços.

O valor que vier a ser apurado, na diferença entre, o imposto que foi liquidado sobre as vendas e o imposto suportado nas compras, é o valor que o sujeito passivo terá de entregar ao Estado.

Para além disso, o valor relativo a IVA que o sujeito passivo pagou pelas compras que efetuou, terá de ser entregue ao Estado pelo fornecedor emitente da fatura, para que nessa sequência o sujeito passivo possa solicitar o reembolso relativo ao IVA pago.

Mas, nos casos em que o reembolso requerido pelo sujeito passivo tenha tido como fundamento uma fatura falsa, pode o agente estar a cometer o ilícito penal de fraude fiscal.

Paulo Dá Mesquita pronuncia-se sobre esta matéria descrevendo as implicações que as faturas falsas relativas a IVA representam no mecanismo do imposto:

a) Reembolsos que diminuem a perceção de IVA pelo estado mas não diminuem o património estático do Estado (quando o vendedor entregou ao estado o IVA que seria devido pela operação forjada, caso em que em face da natureza simulada da operação não havia lugar a dedução de IVA do pretense adquirente nem, consequentemente, a reembolso, contudo da falsificação mencionada não resulta uma saída de dinheiro sem a correspondente entrada.

b) Reembolsos de IVA que diminuem o património estático do estado (pois nem o comprador nem o vendedor forjado entregam qualquer IVA ao Estado, que ao efetuar o reembolso não está a perder receitas fiscais mas a empobrecer) e a perceção de IVA pelo Estado [porque o comprador consegue, enquanto sujeito passivo de IVA, reduzir o montante de IVA que devia entregar ao Estado, o qual foi suportado por terceiro (s) que entregou a quantia ao sujeito passivo de IVA].

c) Reembolsos de IVA que diminuem o património estático do Estado e não determinam a diminuição de receitas fiscais a título de IVA (o vendedor forjado não entregou o IVA ao Estado e o sujeito passivo que obtém o reembolso esta isento de IVA ou no período em causa não mencionou qualquer operação que determinasse a entrega de IVA da sua responsabilidade, não se verificando qualquer diminuição do imposto indireto, suportado por terceiro, a entregar ao Estado (Mesquita, 2001: 117-118).

Outra situação que também consubstancia ilícito é o caso do agente que utiliza tais faturas com o objetivo único de diminuir o imposto a liquidar a título de IRC através de um volume indevido de custos, sendo que os benefícios patrimoniais poderão ser alcançados através da dedução indevida da matéria coletável, através de despesas que tiveram origem em aquisições que simplesmente não existiram.

Podemos assim afirmar e concluir que esta conduta só será enquadrável no crime de fraude fiscal no caso de ser suscetível de diminuir as receitas tributárias, isto é, se a conduta do agente não for apta a diminuir as receitas tributárias então aquele reembolso relativo a IVA não preenche o crime de fraude fiscal.

Todas as condutas supra indicadas têm como objetivo único o enganar o Estado.

Daí que Paulo Mesquita afirme que *se entenda que o que justifica a especialidade da infração fiscal é a circunstância de o infrator apenas procurar evitar a amputação do seu*

próprio património atingido pela tributação, não procurando, ao contrário do que sucede, em regra, nos correspondentes crimes comuns, um enriquecimento à custa do Estado (Mesquita, 2001:112).

4.5. Consequências jurídicas do crime

Por forma a tornar este capítulo mais completo importa fazer uma abordagem quanto às consequências punitivas nos crimes tributários.

O sistema sancionatório Português assenta no princípio de que as sanções privativas da liberdade são a *ultima ratio* da política criminal tornando assim a pena privativa da liberdade uma exceção.

Dispõe o art.º 12 do RGIT que as penas aplicáveis aos crimes tributários para as pessoas singulares são de prisão até 8 anos ou a multa de 10 até 600 dias, e para as pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas é de multa de 20 até 1920 dias.

De uma forma geral os tribunais Portugueses têm aplicado, a este tipo de criminalidade preferencialmente a pena de multa, sendo raros os casos em que se optou pela aplicação da pena de prisão com subsidiária aplicação da suspensão da execução da pena nos termos e condições previstos no art.º 14 n.º1 do RGIT, isto é, condicionada ao pagamento (em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação) da prestação tributária e acréscimos legais.

No que à aplicação da pena de prisão suspensa sob condição de pagamento ao Estado das quantias em falta diz respeito, somos do entender que não tem surtido grande efeito prático por incapacidade superveniente de cumprimento das mesmas.

Na verdade, apesar de o n.º2 do art.º 14 do RGIT estabelecer que na falta de pagamento das quantias o tribunal pode exigir garantias de cumprimento, prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível ou revogar a suspensão da pena de prisão, a verdade é que muitas vezes, por não ter sido possível demonstrar capacidade para pagamento, pode já ser de cumprimento impossível.

No que ao crime fiscal diz respeito somos do parecer que as penas de multa aplicadas não estão a satisfazer os fins das penas, criando inclusivamente na comunidade uma sensação de impunidade.

Isto porque uma vez demonstrada a incapacidade para liquidar os impostos, fica

também demonstrada a incapacidade que o condenado tem para cumprir com a pena de multa.

Nesta sequência diremos que simpatizamos com a tese defendida por Mário Monte quando refere que *dar preferência à multa como desincentivo para o crime em detrimento das penas curtas de prisão poderá não ser uma medida consensual em que, geralmente, o pagamento da multa é, de todos os sacrifícios, o menos gravoso, atendendo à relação custos/benefícios da perpetração do delito. O crime aqui compensará, uma vez sopesado os custos da multa e os benefícios da infração, se se concluir que os benefícios continuam a ser maiores e que, não raras vezes, o custo da multa pode ser transferido, nas relações económicas aos agentes que se encontrem nos seguintes escalões da cadeia, normalmente mais débeis, mais profanos, mais frágeis economicamente – falamos dos consumidores* (Monte, 2007: 127-128).

Nesta sequência somos apologistas da aplicação de pequenas penas de prisão por entendermos serem estas que verdadeiramente previnem a prática do crime.

Ainda quanto a esta questão punitiva importa referir o arquivamento em caso de dispensa da pena previsto no art.º 44 n.º1 e 2 do RGIT, que prevê a possibilidade de arquivamento do processo penal por iniciativa do MP na fase de inquérito e ou do Juiz na fase de instrução, desde que seja ouvida a AT por crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a possibilidade de dispensa da pena.

Para além disso, pode ainda haver dispensa de pena para crimes puníveis com pena de prisão igual ou inferior a dois anos nos termos do art.º 22.º do n.º1 do RGIT se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária, se a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves, se a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou se tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos até à dedução da acusação e ainda que à dispensa da pena não se oponham razões de prevenção.

Também no disposto no n.º 2 daquele art.º 22 do RGIT é possível existir uma especial atenuação da pena se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

Já a suspensão provisória do processo prevista no art.º 281 do CPP é outra possibilidade que decorre da reposição da verdade e que acontece com bastante frequência nos crimes fiscais.

A propósito da suspensão provisória do processo queremos apenas referir que somos da opinião que tal instituto, apesar de acompanhado de injunções ou regras de condutas, nos parece estar a ser aplicado de forma sistemática e aligeirada pelos tribunais sendo nosso

entender que tal instituto apenas deveria ser aplicado de forma exclusiva a situações de pequena e média criminalidade, desde que os valores dos prejuízos para o Estado não fossem muito elevados, tendo por referência os valores previstos no art.º 202 alínea a) e b) do CP.

Assim, e em jeito de conclusão, somos do parecer que não deverão ser utilizadas de forma sistemática as soluções alternativas à pena de prisão.

Isto porque, a nosso ver, a utilização constante de penas de multa (cujas natureza é pecuniária) chega mesmo a ser desprovida de utilidade pois que se o agente já demonstrou dificuldade em pagar os valores relativos ao imposto, será incongruente aplicar-lhe este tipo de pena uma vez que será seguro afirmar que aquele não irá cumprir com o pagamento de qualquer quantia pecuniária.

Conclusão

Chegados aqui, é tempo de alinhar algumas conclusões que resultaram do presente trabalho. Queremos realçar não nos foi possível abordar e estudar de forma aprofundada inúmeros pontos, face à abrangência do tema.

Assim, existe hoje uma maior consciencialização social no que diz respeito à necessidade que cada um tem de liquidar os seus impostos.

A AT tem vindo a percorrer um longo caminho no combate à evasão fiscal tendo para o efeito desenvolvido esforços e mecanismos que têm apresentado resultados positivos, quer através do cruzamento de informação fiscal, quer através da identificação pública de grandes devedores, ou através das iniciativas fatura da sorte e e-arrendamento.

O problema da fraude fiscal e da evasão é comum a todos os países da União Europeia, reforçadas pelo mercado de livre circulação de pessoas, bens e serviços.

No âmbito do ordenamento jurídico Português temos no RGIT o principal diploma de combate a este tipo de crimes, prevendo o art.º 103 daquele diploma o crime de fraude fiscal.

Assumimos que o bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal é o património, mais concretamente o património do Estado, uma vez que nos parece estarmos perante um bem jurídico coletivo, cabendo ao Estado a função de gerir da melhor forma os tributos recolhidos, com vista a perseguir os objetivos de carácter social que lhe são constitucionalmente impostos.

As condutas tipificadas no art.º 103.º do RGIT podem revestir a forma de ação ou omissão, sendo quanto ao agente um crime específico, já que o seu autor só poderá ser aquele que tem a obrigação ou o dever especial de declaração.

Para além disso é um crime que exige se verifique o elemento subjetivo – dolo - e cumulativamente um dos elementos objetivos que se encontram elencados naquele art.º 103.º do RGIT.

Dedicamos ainda parte do nosso estudo à investigação dos crimes tributários pela AT, fazendo referência às limitações com que esta se depara, uma vez que só lhe é possível efetuar a investigação de certo crime, através da realização de atos que entende por necessários, com a exceção de todos os atos que são única e exclusivamente da competência do MP ou do Juiz de Instrução Criminal.

A investigação dos crimes económicos vai ser cada vez mais dificultada por métodos mais complexos que tem em vista a obtenção de mais proveitos e ao pagamento de menos

de impostos.

Atualmente, a investigação feita para este tipo de crimes depara-se com a existência de grandes barreiras quanto à recolha de prova que seja legal, segura e forte.

Para além disso também os tribunais sentem dificuldades em julgar este tipo de crimes uma vez que as matérias em discussão são bastante complexas e muito específicas.

Assim, torna-se necessário colmatar essas falhas juntos dos tribunais por forma a também estes possam responder de forma rápida e eficaz à proliferação deste tipo de crimes.

Salvo melhor opinião em contrário, a criação de tribunais especializados para julgar crimes económicos, com juízes preparados tecnicamente, ou assessorados por alguém da Autoridade Tributária seria uma boa solução.

Neste sentido pronunciou-se Glória Teixeira quando refere que *maior investimento deverá ser feito ao nível judiciário através da formação contínua de todos os magistrados em instituições acreditadas, se possível internacionalmente, incentivando-se a especialização nas diferentes áreas do direito fiscal, especialmente nas novas áreas do direito fiscal europeu e direito fiscal internacional. São netas áreas que presentemente se ataca a fraude fiscal nacional bem como a outra associada aos paraísos fiscais* (Teixeira, 2008:36).

O legislador apercebendo-se da importância social deste tipo de crimes, tem vindo a efetuar alterações legislativas constantes quanto a esta matéria, multiplicando-se as leis sobre este tema que muitas vezes se contradizem, atropelam e se neutralizam, culminando em perdas graves para o Estado e para a sociedade.

Como bem explica Taipa de Carvalho *exige-se bom sendo, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo do direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua* (Taipa Carvalho, 1997: 27-28).

Assim, a consolidação da legislação é uma necessidade urgente.

Temos consciência que existe um grande caminho a percorrer no que diz respeito ao combate aos crimes económicos, e que algumas das soluções apresentadas ao longo deste trabalho não erradicariam os mesmos da face da terra.

No entanto, devemos esforçar-nos na busca por soluções mais eficazes por forma a manter a delinquência dentro de certos limites para que não coloque em risco os valores fundamentais e estruturantes da sociedade.

Bibliografia

- ARAÚJO, Marisa Almeida. 2010. *No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal Tributário : O Crime de Fraude Fiscal – Reflexões*. Porto : Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- BRAZ DA SILVA, José Manuel. 2007. *Dos Paraísos Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. 2001. *Direito Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte, Del Rey.
- CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital. 1993. *Constituição da República Anotada*, 3ª Edição Revista ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- CORDEIRO, António Menezes. 1999. *Tratado de Direito civil português. Parte geral*. Coimbra : Almedina.
- COSTA ANDRADE, Manuel da. 1992, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*. S.l.: Coimbra Editora.
- DIAS, Augusto da Silva, RAMOS, Vânia da Costa. 2009. *O Direito a não Auto-inculpação (Nemo Tenetur se Ipsum Accusare)*, S. l.: Almedina.
- DIAS, Augusto da Silva. 1999. Crimes e contra – ordenações fiscais. In: *Direito Penal Económico e Europeu*, Vol II, Coimbra : Coimbra Editora, pp. 445.
- DIAS, Augusto da Silva. 1999. O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Dec. Lei n.º20-A/90 de 15/01) Considerações Dogmáticas e Politico – Criminais. In: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. [s.l.] : Coimbra Editora, pp. 263 – 264.
- ESTEVES, Eduardo Luís Vieira, 2014. *A Fraude Fiscal Qualificada. Reflexões em torno do bem jurídico e do art.º 103.º, n.º2 do RGIT*. [S.L.] : Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, COSTA ANDRADE, Manuel da. 1996. O crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 6, fase 1ª, janeiro-março. P. 91.
- FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. 1993. *Direito Penal Português, Parte Geral II, As Consequências Jurídicas do Crime*. Notícias Editorial.
- GERSÃO, Eliana, 1999. *Revisão do sistema jurídico relativo à infração fiscal*, DPPE, Vol. II. Coimbra : Coimbra Editora.

- GOMES, Nuno Sá. 2000. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- MARQUES, Paulo. 2007. *Infrações Tributárias*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção Geral dos Impostos – Centro de Formação.
- MARQUES, Paulo. 2009. *Os Direitos Reais na Atividade Tributária*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação).
- MATOS, André Salgado de. 1999. *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares anotado*. Coimbra : Instituto Superior de Gestão.
- MESQUITA, Maria Suzete Gonçalves Paulos. 2016. *A prova no processo penal fiscal: da teoria à prática*. Porto : Faculdade de Direito da Universidade Lusíada do Porto.
- MESQUITA, Paulo Dá. 2001. Sobre os Crimes de Fraude Fiscal e Burla. In: *Direito e Justiça*, Volume XV, Tomo I.
- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui. 2006. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Tomo I. Tomo II, [S.L.] : Coimbra Editora.
- MONTE, Mário João Ferreira. 2007. *Da Legislação do Direito Penal Tributário em Particular, Os Paradigmáticos Casos de Faturas Falsas*. Coimbra: Coimbra Editora, Lda.
- MORGADO, Maria José, VEGAR, José. 2003. *O inimigo sem rosto : Fraude e Corrupção em Portugal*. 3ª ed. Lisboa : Publicações Dom Quixote.
- NABAIS, José Casalta, 2011. *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra : Almedina.
- NABAIS, José Casalta. 2002. *Estado fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas*. BCE, Volume XLV-A, p. 561-615.
- NABAIS, José Casalta. 2003. *Direito Fiscal*. Coimbra : Almedina.
- POMBO, Nuno Miguel Matos Silva Pires. 2007. *A Fraude Fiscal, A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. 1997. *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed. Coimbra : Coimbra Editora.
- SANCHES, José Luis Saldanha. 2006. *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substancia e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.

- SANTOS, André Teixeira dos. 2009. *O Crime de Fraude Fiscal : Um contributo para a configuração do tipo objetivo de ilícito a partir do bem jurídico*. [S.L.] : Coimbra Editora.
- SILVA, Germano Marques da. 2001. *Notas sobre o regime geral das infrações tributárias*, DJ, p. 59 e ss.
- SILVA, Germano Marques da. 2009. *Direito Penal Tributário*. Lisboa : Universidade Católica Editora.
- SILVA, Isabel Marques da. 2000. *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*. [S.L.]: Universidade Católica Editora.
- SILVA, Isabel Marques da. 2006 *Regime Geral das Infrações Tributárias, Cadernos IDFF, n.º 5*. Coimbra : s.n.
- SILVA, Isabel Marques da. 2010 *Regime Geral das Infrações Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º 5*. 3ª ed., Coimbra : Almedina
- SOUSA, Alfredo José de. 1999. *Direito penal fiscal – uma perspetiva*, DPPE, Vol II, Coimbra : Coimbra Editora.
- SOUSA, Susana Aires de. 2006. *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Incriminador”*. Coimbra : Coimbra Editora.
- SOUSA, Susana Aires de. 2009. *Os crimes fiscais*. [s.l.] : Coimbra Editora.
- SOUSA, Susana Aires de. 2009. *Os Crimes Fiscais*. S.l.: Coimbra Editora.
- SOUSA, Susana Aires de. 2009. *Sobre o Bem Jurídico – Penal Protegido nas Incriminações Fiscais*. *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III. Coimbra Editora.
- SOUSA, Susana Aires de. 2010. *A infração fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico*. *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LIII, p. 39-59.
- TAIPA DE CARVALHO, Américo. 1997. *Sucessão de Leis Penais*. 2ª ed. Revista ed. Coimbra Editora : Coimbra Editora.
- TEIXEIRA, Glória Maria Alves. 2008. *A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência*. *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 422, Julho a Dezembro. pp.25-42.
- TEIXEIRA, Glória Maria Alves. 2008. *A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência*. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º422, Julho a Dezembro. pp. 25-42.
- TEIXEIRA, Glória, 2013. *Estudo sobre as Infrações Tributárias*, in Glória Teixeira (dir.), *III Congresso de Direito Fiscal*, Porto : Vida Económica, p. 173-182.

Artigos Eletrónicos:

- TEIXEIRA, Jorge Rosário. 2011. Procurador da República do DCIAP, palestra proferida na Faculdade de Direito da Universidade do Porto no âmbito da Formação Contínua – Curso de Especialização – Tipo C – exclusivo a magistrados, subordinado ao tema: Temas de Direito Penal e Processual Penal, Porto, 28 de Outubro e 4, 11, 18 e 25 de Novembro de 2011, disponível in www.cej.mj.pt.

Sítios da Internet Consultados:

- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, s.d. Portal das Finanças. [online] Available at: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEA_F.pdf. [acedido em 06 9 2016].
- COMISSÃO EUROPEIA, 2015. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 Report. [online] Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf [acedido em 01 11 2016].

Jurisprudência Citada

a) Tribunal Constitucional

Ac. n.º 83/95 de 21-02-1995, processo n.º 512/93, disponível in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950083.html>

Ac. n.º 312/2000 de 20-06-2000, processo n.º 442/99, disponível in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>

Ac. n.º 180/07 de 08-03-2007, processo n.º 890/06, disponível in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Ac. n.º 320/13 de 29-05-2013, processo n.º 167/13, disponível in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130320.html>

b) Supremo Tribunal de Justiça

Ac. do STJ, de 25-09-1997, processo n.º 97P597, disponível in <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ae4899b665299060802568fc003ba2b0?OpenDocument>

Ac. do STJ, de 21-05-2003, processo n.º 03P132, disponível in <http://www.stj.pt/index.php/jurisprudencia-42213/basedados>

Ac. do STJ, de 02-06-2015, processo n.º 85/14.2YFLSB, disponível in <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6a093c7f729611bd80257e58003180e7?OpenDocument>

c) Tribunais da Relação

TR do Porto

Ac. do TRP, de 05-04-2006, processo n.º 0542276, disponível in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/1bcec505c071b0568025715d003be90e?OpenDocument>

Ac. do TRP, de 16-03-2011, processo n.º 65/05.9IDAVR.P1, disponível in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/9be46fbce7afff64802578610046841f?OpenDocument>

Ac. do TRP, de 17-02-2013, processo n.º 15048/09.1IDPRT.P1, disponível in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2>

Ac. do TRP, de 15-05-2013, processo n.º 15312/09.0IDPRT.P1, disponível in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/485efe8807248b9480257b8e00395b22?OpenDocument>

TR de Coimbra

Ac. do TRC, de 16-11-2005, processo n.º 3380/05, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/6ab76d0b1532ef17802570c3003ca8b9?OpenDocument>

Ac. do TRC, de 09-05-2007, processo n.º 11/04.7IDCBR.C1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/aa2ac55194b53fb2802572e2003751eb?OpenDocument>

Ac. do TRC, de 28-10-2009, processo n.º 31/01.3IDCBR.C1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/54ccf242493399848025766d0055d427?OpenDocument>

Ac. do TRC, de 02-10-2013, processo n.º 105/11.2IDCBR.C1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument>

Ac. do TRC, de 12-03-2014, processo n.º 44/03.0IDGRD.C2, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09?OpenDocument>

TR de Lisboa

Ac. do TRL, de 27-02-2002, processo n.º 00102393, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/59e519e0ee49998180256b98003912c5?OpenDocument>

Ac. do TRL, de 23-01-2003, processo n.º 0035169, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/283a263f61ec08b480256ce2003f30f5?OpenDocument>

Ac. do TRL, de 15-10-2008, processo n.º 7841/2008-3, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9f058a08d97f1122802574f2005097c8?OpenDocument>

Ac. do TRL, de 18-07-2013, processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument>

TR de Évora

Ac. do TRE, de 30-06-2009, processo n.º 1100/08-1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/99b7cee8e05d57fc80257de100574ea8?OpenDocument>

Ac. do TRE, de 25-02-2010, processo n.º 820/00.6GBLLE.E1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/b716be3007f336ce80257de100574f99?OpenDocument>

Ac. do TRE, de 26-02-2013, processo n.º 174/08.2IDSTB.E1, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/5a2754c69a67b6a280257de10056fb52?OpenDocument>

d) Tribunal Central Administrativo Sul

Ac. do TCAS, de 15-02-2011, processo n.º 04255/10, disponível *in* <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>