

Sofia Isabel Ferreira Soares

# **Simulação e Fraude Fiscal no Direito Tributário Português**



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE INFANTE D. HENRIQUE

MESTRADO EM DIREITO

Porto, 2012



Sofia Isabel Ferreira Soares



# **A Ilicitude Fiscal de Natureza Criminal**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM DIREITO

Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias

ORIENTADOR (s):

Ex.mo Professor Doutor Manuel Costa Andrade

Ex.mo Professor Doutor Gonçalo N. C. Sopas de Mello Bandeira

UNIVERSIDADE PORTUCALENSE INFANTE D. HENRIQUE

MESTRADO EM DIREITO

## **Agradecimentos**

A terminar esta tese de mestrado pretendo deixar sinceros agradecimentos aos meus orientadores, em primeiro lugar por terem aceite tão prontamente este desafio e por toda a dedicação, compreensão e amizade patenteadas, pelos desafios cada vez mais complexos que me foram colocando na realização deste trabalho e pelo estímulo e exigência crescente que nos foi impondo à medida que caminhávamos para a sua conclusão.

À Universidade Portucalense Infante D. Henrique, que de várias formas contribuiu para que este sonho se tornasse realidade.

À minha Mãe, pela ajuda incondicional, quer a nível pessoal, quer profissional, e por ter partilhado comigo todos os bons e maus momentos, tendo sempre uma palavra de encorajamento, deixando muitas vezes de satisfazer as suas vontades para satisfazer as minhas.

É a ti Mãe, a quem dedico esta tese, a maior amiga que esta vida me deu, pelo apoio incondicional e pelos valores que sempre me transmitiste, entre os quais a força para nunca desistir de lutar, porque sei que independentemente de tudo vamos sempre estar juntas.

À minha Mãe, a quem tudo devo, o meu eterno agradecimento.

Ao meu Pai, que apesar de tudo ajudou-me a tornar-me naquilo que sou hoje, graças às muitas horas que passamos juntos como uma família em prol de um sonho teu que se tornou um pilar para todos nós, e que me proporcionou crescer e ver a vida de forma muito diferente.

Obrigado por todos os ensinamentos como Pai e Mestre.

À minha Avó, uma mulher maravilhosa com uma energia e vontade de viver excepcionais, que esteve ao meu lado, particularmente na tomada de decisões, e que sempre me motivou, sem nunca duvidares de mim.

A todos o meu profundo agradecimento.

## Resumo

O presente trabalho pretende fazer a análise da ilicitude fiscal de natureza criminal.

Ora, com este trabalho, pretende-se alertar para o problema instalado e abordar algumas formas de luta contra a evasão fiscal, considerando-a no seu sentido amplo, ou seja, a evasão que engloba aquilo que vulgarmente se designa por fraude fiscal (ou evasão fiscal em sentido estrito).

Trata-se de um tema de eminente relevância prática, tendo em conta os elevados níveis de condutas ilícitas fiscais verificados na actualidade, traduzidos na correspondente baixa de receita fiscal dos respectivos estados.

Se por um lado é perfeitamente claro que deve existir estabilidade na Lei fiscal e que esta tem sofrido alterações bastantes no decorrer das últimas décadas dificultando muitas vezes que o contribuinte acompanhe como deveria essas alterações, por um lado, o contribuinte, o cidadão e a empresa não podem pedir ao Estado, em nome da estabilidade da Lei Fiscal, a imutabilidade da mesma.

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Palavras-chave: crime de fraude fiscal; crime de fraude qualificada; crime de fraude; crimes e ilícitos fiscais; crimes e ilícitos tributários; regime geral das infracções tributárias; regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras.

---

<sup>1</sup> Art. 5º nº 1 LGT

## **Abstract**

This work intends to make an analysis of fiscal criminal wrongdoing.

However, this work is intended to draw attention to the problem up and discuss some ways to combat tax evasion, considering it in its widest sense, ie, avoidance encompassing what is commonly known as tax fraud (or tax evasion in the strict sense).

This is a topic of major practical relevance, given the high levels of fiscal malfeasance checked today, translated into the corresponding lower fiscal revenue of the respective states.

On one hand it is clear that there must be stability in the tax law and that this has changed a lot over the past decades often difficult for the taxpayer as it should accompany these changes on the one hand, the taxpayer, the citizen and the enterprise may ask the State on behalf of the stability of the Tax Act, the immutability of the same.

The tax is aimed at meeting the financial requirements of the state and other public and promotes social justice, equal opportunities and the necessary corrections of inequalities in wealth and income.

**Keywords:** crime of «trick» tax; crime of qualified fraud; crime of tax fraud; crimes and (fraud) tax; crimes and tax offense; fraud crime; general regimen of the infractions taxes; legal regimen of not customs the taxes infractions.

## Sumário

Introdução – Enquadramento e objectivos .....	10
Capítulo I - Noção, Objecto e natureza do Direito Financeiro e do Direito Fiscal .....	13
Direito Penal Fiscal .....	16
O Bem Jurídico Protegido .....	21
Esquematização da evolução histórica do quadro normativo das infracções fiscais.....	34
Capítulo II - A ilicitude fiscal em geral.....	38
a) O Ilícito Fiscal.....	44
A Ilicitude fiscal de natureza criminal .....	46
Contra-ordenações Fiscais e Crimes Fiscais .....	51
A Evasão Fiscal e a Fraude Fiscal.....	61
a) A fraude fiscal.....	67
b) O planeamento fiscal.....	72
Enquadramento Legal .....	75
a) Evolução do RJIFNA para o R.G.I.T. ....	75
b) O crime de Fraude Fiscal .....	76
Capítulo III - A Fraude Fiscal e a Simulação .....	80
a) A Simulação Fiscal .....	80
b) O Regime Tributário da Simulação .....	82
Medidas de reacção contra a evasão e a fraude fiscal .....	84
Medidas preventivas e de polícia fiscal.....	84
Conclusão .....	90
Bibliografia .....	93

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

ACSTA - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Art. - Artigo

CC - Código Civil

CGAA - Clausula Geral Anti-Abuso

CIMT - Código do imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imoveis

CIRC - Código Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CIRS - Código Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CP - Código Penal

CPP - Código de Processo Penal

CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGAIEC - Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI - Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos

DL - Decreto-Lei

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

IA - Imposto Automóvel

IECS - Impostos Especiais sobre o Consumo

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

LOIC - Lei de Organização da Investigação Criminal

LOPJ - Lei Orgânica da Polícia Judiciária

OLAF - Organismo Europeu de Luta Antifraude

RGIMOS - Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA - Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA - Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

TUE - Tratado que instituiu a Comunidade Europeia

UCLEFA - Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira

## **Introdução – Enquadramento e objectivos**

Actualmente, a evasão e a fraude fiscais constituem um dos mais graves problemas da ordem tributária.

A fuga aos impostos em Portugal, tem vindo a assumir uma importância cada vez maior devido à perda de receitas e às diversas injustiças sociais daí decorrentes.

Assim não é de estranhar a adopção de cada vez mais medidas que visam prevenir e combater a evasão e a fraude fiscais.

Não poderemos dizer que esta fuga aos impostos seja sempre feita da mesma forma, por todos os contribuintes ou de forma fraudulenta, pelo que é difícil aos ordenamentos jurídicos prever de forma casuística toda e qualquer tipo de fuga.

Tornando-se ainda mais complexo quando esta é feita através do abuso das formas legais que os contribuintes têm ao seu dispor.

As organizações com capacidade tributária, procuram aumentar o seu rendimento disponível, pelo que se furtam ao pagamento dos impostos devidos, com o propósito entre outros de evitar a assunção de obrigações tributárias que sobre eles impendem, muitas vezes, fruto da elevada carga fiscal existente.

A complexidade da lei fiscal não permite que o contribuinte cumpra com rigor as obrigações fiscais, porque não a entende ou, muitas vezes, potencia a evasão, dado que a máquina fiscal não se encontra preparada para fiscalizar todos os contribuintes dada a complexidade que a enferma.

Os cidadãos, sentem que a despesa do Estado não é distribuída igualmente entre todos e encontram uma espécie de legitimidade moral ou ética, para se afastarem do cumprimento das suas obrigações tributárias.

Este pensamento contribui para que a censura social existente sobre este tipo de ilícitos, ainda que de natureza criminal, seja bastante diminuta.

A apresentação de declarações falsas, onde o rendimento declarado é substancialmente inferior ao auferido e a subtracção ao pagamento dos tributos exigidos

pela Administração Fiscal não são mais do que forma de desvirtuar a justiça tributária fiscal, podendo contudo haver apenas falsificação de documentos.

Poderemos estar realmente a assistir ao nascimento deste “novo” direito penal *autónomo*?

Qual será o bem jurídico ou quais os bens jurídicos aqui protegido?

Estarão, os próprios operadores judiciais sensibilizados para a aplicação deste novo direito?

O facto dos tribunais, não desempenharem um papel activo no tratamento à evasão fiscal, levará ao decréscimo da confiança dos agentes económicos? Aumentará, como consequência os custos dos bens e serviços e diminuirá, o nível de investimento externo no país devido à insegurança existente?

Em termos práticos e funcionais, os comportamentos fiscalmente evasivos e fraudulentos, alimentam as chamadas economias paralelas, desregulam os mercados, dificultando a construção do estado Social de Direito, impedindo a diminuição do défice e da dívida pública.

O contribuinte é livre na condução e realização dos factos da sua vida privada que não sejam proibidos ou condicionados por interesses gerais superiores.

Com efeito, será que um controlo desmesurado da vida privada, económica e fiscal do contribuinte joga a favor de um maior cumprimento por parte deste?

A este respeito, têm-se digladiado algumas teorias descritas e exploradas na doutrina, contudo não devemos esquecer, o art. 31º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), que prevê como obrigações acessórias dos contribuintes, a de apresentação de declarações e a de exibição da contabilidade ou escrita.

Na linha do que Nuno Sá Gomes referencia<sup>2</sup> as infracções fiscais graves violam valores ético-sociais fundamentais da ordem social como os valores da solidariedade social e o imposto é um elemento essencial para a obtenção da paz social e da

---

<sup>2</sup> Gomes, Nuno Sá, Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, 2000, p. 80.

convivência comunitária, sendo, por isso a fraude fiscal profundamente perturbadora, advogando que a criminalização seja o meio mais adequado para reprimi-la.

Quais serão as medidas de reacção contra a evasão e a fraude fiscal?

# Capítulo I - Noção, Objecto e natureza do Direito Financeiro e do Direito Fiscal

## 1 – Direito Financeiro

- a) Direito Financeiro – Conjunto de normas jurídicas que definem os poderes do Estado na obtenção e emprego dos meios patrimoniais destinados à realização dos seus próprios fins;
- b) A actuação económica do Estado varia, em cada momento, em cada concreta sociedade, dependendo da doutrina ou política económica e social escolhida;
- c) Para actuar, o Estado tem que dispor de bens;
- d) As decisões financeiras do Estado são objecto de regulação; regulação das relações entre o Estado e os cidadãos; regulação da actividade da administração pública financeira;
- e) Assim:
  - Disciplina jurídica da apropriação dos meios financeiros dos particulares pelo Estado;
  - Disciplina jurídica da decisão dos serviços públicos que o Estado há-de prestar;
  - Disciplina jurídica do património do Estado;
  - Disciplina jurídica do funcionamento da Administração Pública Financeira.

## 2 – Relações do Direito Financeiro com outros ramos do direito

### Direito Constitucional

As despesas e as receitas públicas contendem com Direitos e Liberdades e estão ligados à organização política; daí a óbvia relação com o Direito Constitucional, nos arts. 101º e ss da Constituição; articulação do Direito Financeiro com a Constituição política e económica do Estado.

**Artigo 101.º**  
**(Sistema financeiro)**

“O sistema financeiro é estruturado por lei, de modo a garantir a formação, a captação e a segurança das poupanças, bem como a aplicação dos meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social.”...

Direito Administrativo

A necessidade da regulação do funcionamento da Administração Pública Financeira.

Direito Comunitário

A importância das Finanças Comunitárias; recursos nacionais financiando a Comunidade; recursos comunitários como receita do Estado; Normas comunitárias com reflexo orçamental, como por exemplo o “Pacto de Estabilidade”.

Direito Processual

Intervenção dos Tribunais (Tribunal de Contas, Tribunais Administrativos e Fiscais) no controle da legalidade.

Direito Fiscal

- Os elementos essenciais no Direito Financeiro são as despesas, as receitas e o património;
- Entre as receitas distinguem-se as coactivas (impostos) e daí a autonomia do Direito Fiscal;
- Autonomia do Direito Fiscal em face:
  - Da relevância dessas receitas no conjunto das receitas do Estado;
  - Da relevância dos direitos, liberdades e garantias em face da exigência do Estado na cobrança dessas receitas.

## **Direito Financeiro, Finanças Públicas e Economia Pública**

### 1- A intervenção do Estado na Economia

Se o Direito Financeiro é a definição jurídica dos poderes do Estado na obtenção e emprego de meios patrimoniais destinados à realização dos seus fins próprios, então, são elemento a considerar: o Estado; os fins próprios do Estado; os meios patrimoniais do Estado.

Já a noção de bens públicos é a indivisibilidade a ausência de procura específica ou a atribuição de benefícios indiscriminados a todos os cidadãos;

Ainda bens públicos, bens de que depende a sobrevivência da comunidade, bens que o mercado se considera incapaz de produzir e bens públicos por opção política/ideológica do Estado.

### 2- Funções do Sistema Financeiro

- Afectação de recursos;
- Distribuição de riqueza;
- Estabilidade económica.

## Direito Penal Fiscal

Afirma, a este respeito, Casalta Nabais, ao mencionar o surgimento do Direito Penal e do Direito Fiscal, que estamos perante ramos gémeos de direito.<sup>3</sup> Explana tal raciocínio tendo em consideração as matrizes evolutivas de ambos os ramos.

Mesmo, sendo ambos vectores essenciais dos direitos fundamentais que hoje consubstanciam um Estado de Direito moderno, por um lado, o Direito Penal evoluiu em torno da matriz liberdade, e por outro lado o Direito Fiscal evoluiu em torno da matriz propriedade.

Certo parece que esta conexão revela-se, infelizmente, cada vez mais estreita, aproximando-se gradualmente o sistema punitivo do Direito Fiscal ao Direito Penal.

Sendo um meio destinado à satisfação plena das necessidades financeiras do Estado e estando os impostos afectos ao bem da comunidade e à realização de fins de justiça distributiva, resultou uma constante criminalização das condutas que dificultavam a obtenção de receitas tributárias.

Esta aproximação voraz do Direito Penal ao Direito Fiscal resulta pois da necessidade fundamental que o Estado tem em obter receitas através do imposto e de dissuadir eventuais práticas de evasão fiscal.

Contudo tal aproximação poderá levar a uma instrumentalização do direito.

Tal desenho típico além de suscitar sérias dúvidas quanto à sua (in) constitucionalidade é extremamente iníqua num âmbito de um direito – direito penal fiscal - que visa tutelar bens jurídicos.

Como descrevem alguns autores, “Numa perspectiva que toma as receitas fiscais do estado como bem jurídico a proteger ou, ao menos, como objecto da acção típica não pode deixar de se reconhecer que uma tal configuração típica se encontra desmesuradamente adiantada face ao objecto da tutela.”<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> cf. Nabais, José Casalta *in* Direito Fiscal, Almedina, 2ª edição, 2003, pág. 95.

<sup>4</sup>Andrade, Manuel da Costa e Sousa, Susana Aires de, “As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração

Tem-se insistido muitas vezes nesta ideia, pois se é assim no campo penal, no campo fiscal não pode jamais deixar de o ser, já que ao contrário do que sucede com o Ministério Público, relativamente à acção penal, a administração fiscal, tem interesse próprio na cobrança de impostos, estando por isso, sempre presente um apetite por vezes voraz estadual ao serviço da cobrança efectiva de receitas tributárias.

Entende neste sentido, Nuno Pombo, que esta ideia é “perversa”, a aproximação entre o Direito Penal e o Direito Fiscal, sobretudo quando através dela se busca uma espécie de “confundibilidade”, pois fomenta a injustiça.<sup>5</sup>

Injustiça esta, que se estabelece na eventualidade de se poder esvaziar o âmbito de aplicação das normas de incidência, em detrimento de princípios que, sendo apenas formais, acabam por onerar toda a comunidade.

Pois como é sabido existe, no Direito Penal, um "acusador", por princípio não especificamente importado com a "condenação", mas que pode, *in casu*, “por razões casualmente desconhecidas da Razão, provocar, se não distorções da verdade, pelo menos assimetrias processuais, a que o legislador, e por seu conselho, o juiz, deve prestar particular atenção.

Contudo, continua a ser sustentada a ideia de serem equiparáveis os valores acautelados por ambos os ramos do Direito.

Figueiredo Dias e Costa Andrade entendem que a “infracção fiscal persiste como uma concretização paradigmática do direito penal secundário”.<sup>6</sup>

Relativamente à sua função afirma Martinez Perez<sup>7</sup>, afirma que o direito penal tributário é um ramo exemplar do direito penal.

---

introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro”, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

<sup>5</sup> Pombo, Nuno, A Norma Incriminadora, a Simulação e outras reflexões, Almedina, 1ª edição, 2007

<sup>6</sup> Dias, Jorge Figueiredo; Andrade, Costa – “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções), RPCC, 6, 1996, p.79.

<sup>7</sup> Perez, Carlos Martinez, El Delito Fiscal, Montecorvo, 1982, p.20.

Mas esta realidade baseia-se em dois planos, segundo Mário Ferreira Monte: “o penal, como meio de controlo social, com os seus princípios fundamentais, cuja função é a de proteger a sociedade pela tutela dos bens jurídicos; e o tributário, que se move e desdobra a sua eficácia, a sua acção, num determinado sector da sociedade, como é a actividade tributária que também vem a ser fundamental para a vida em sociedade.”<sup>8</sup>

Através do direito penal fiscal pode-se tratar-se a fraude e a evasão fiscal. De facto, esse tratamento manifesta-se no facto de “...esse interesse geral (interesse do Estado, enquanto expressão jurídica da sociedade), ligado à cominação de sanções para os autores de determinados actos ilícitos, não pode deixar de ser o interesse em que esses actos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção especial), quer por outras (prevenção geral).”<sup>9</sup>

Assim, “...importa ter presente que a razão de política criminal que prepondera na cominação da pena de prisão para as infracções dolosas mais graves é o combate eficaz à fraude e à evasão fiscal.”<sup>10</sup>

A contrapor as teorias até aqui defendidas, existem autores que defendem a autonomia científica do Direito Fiscal. Pois acreditam, que se pode dizer que “a ciência jurídica fiscal tem objecto e método muito próprios”<sup>11</sup>.

Contudo, uma coisa é a autonomia do Direito fiscal e outra, a do Direito penal. Logo, Direito penal fiscal é Direito penal, pois os casos são julgados nos Tribunais criminais e não nos fiscais, de contrário violar-se-ia a Constituição.

---

<sup>8</sup> Monte, Mário Ferreira, in «Da Legitimação do Direito Penal Tributário – em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas», Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, 2007.

<sup>9</sup> Rosa, Manuel Cortes, Natureza Jurídica das Penas Fiscais, in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág.1.

<sup>10</sup> Sousa, Alfredo José de, Direito Penal Fiscal - uma perspectiva, in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.166.

<sup>11</sup> Sousa, Alfredo José de, Direito Penal Fiscal - uma perspectiva, in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.166.

Defendem assim, que neste ramo do direito, dominam princípios jurídicos próprios que permitem o tratamento homogéneo e sistematizado deste sector da ordem jurídica.

Tudo isto se pode justificar, pelo facto de que neste ramo de direito é dominado por princípios e conceitos que revestem características muito específicas, como por exemplo:

- O princípio da legalidade.

Reveste neste princípio características próprias neste sector da ordem jurídica, face ao correspondente princípio vigente no direito penal e no direito administrativo, na medida em que o princípio da legalidade se resolve aqui no princípio da autotributação, princípio da tipicidade fechada e nos princípios da discricionariedade e da indisponibilidade.

O princípio da tributação traduz-se aqui no encargo aceite pelos próprios contribuintes através de lei formal aprovada, pelos respectivos representantes, na Assembleia da República.

Já o princípio da tipicidade fechada, ao contrário do que sucede no direito penal, permite o afastamento quer das normas indeterminadas, quer da integração analógica, permitindo a interpretação extensiva.

- Ao princípio da protecção da boa fé;
- Ao princípio da igualdade tributária.

Contudo Nuno Sá Gomes, mesmo defendendo a autonomia científica do direito fiscal, não confere muita importância a esta autonomia, pois não é decisiva na caracterização da natureza do Direito Penal Fiscal e da Infracção Fiscal.

Pois sendo a ciência jurídica fiscal apenas um aspecto da ciência jurídica em geral, naturalmente que os princípios básicos desta última continuarão sempre a impor-se.

Partindo do princípio que o Direito Penal Fiscal é um direito sancionatório, o primeiro esforço será o de determinar com precisão qual a intrínseca natureza jurídica das normas sancionatórias, em geral e, em especial, das normas sancionatórias fiscais.

E assim teria que ser, pois é inegável que todas as principais leis de tributação estabelecem sanções punitivas das violações das normas imperativas da tributação, para as quais remetem.

## O Bem Jurídico Protegido

Em primeiro lugar, por mais imorais, associas ou politicamente indesejáveis que se apresentem, o direito penal não está legitimado para intervir relativamente a condutas, que não violem um bem jurídico claramente individualizável, tal como descreve o art. 40º do CP.

Contudo, quando e como surgiu o conceito de Bem Jurídico para o Direito Penal?

É de concepção generalizada que foi em 1834 que o penalista alemão Birnbaum cunhou o conceito e o termo de bem jurídico (*Rechtsgut*).

Eduardo Correia<sup>12</sup>, Figueiredo Dias<sup>13</sup> e Costa Andrade<sup>14</sup> consideram, que o bem jurídico era visto por Birnbaum como algo que está fora do tipo, pertencente à realidade exterior, confundindo-se o objecto da tutela criminal com o objecto da acção.

Nos dias de hoje, Figueiredo Dias dá-nos uma noção, numa concepção funcional, teleológica e racional de bem jurídico, e no limite da sua indeterminação, como “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto, ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”.

Não podendo esquecer que é a própria Constituição a apontar no seu art. 18º, nº 2

“2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao

---

<sup>12</sup>Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, I, Coimbra, 1971, p. 278.

<sup>13</sup> Dias, Jorge Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, p. 43-164 e ss.

<sup>14</sup>Costa, Andrade, *A Nova Lei dos Crimes Contra a Economia (Dec.-Lei nº 28/84 de 20 de Janeiro) à Luz do Conceito de "Bem Jurídico"*, publicado in Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985), p. 69-105, e DPEE: Textos Doutrinários, I, IDPEE, Coimbra Editora, 1998, p. 391.

necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.”,

que as restrições aos direitos, liberdades e garantias devem limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, também Figueiredo Dias defende, que tem de se verificar sempre uma relação de mútua referência que não de identidade mas de correspondência de sentido e fins.

Sendo relativamente fácil encontrar definições de bem jurídico para o direito penal, o mesmo, não podemos dizer do bem jurídico para direito penal económico, pois este nem sempre teve um papel primordial como critério definidor do direito penal económico.

Klaus Tiedemann, contribuiu de forma dominante para evidenciar os bens jurídicos supra-individuais, sociais ou colectivos para o direito penal económico, contudo deve dizer-se que após estas considerações pouco se avançou na determinação dos bens jurídicos colectivos ou supra-individuais.

Temos no entanto, argumentos mais ou menos radicais a favor da necessidade de um novo paradigma penal e conseqüentemente abandono do actual paradigma<sup>15</sup>.

Segundo Susana Aires de Sousa<sup>16</sup> “hoje a generalidade da doutrina não hesita em apontar como critério definidor deste direito a autonomia dos respectivos bens jurídicos”.

---

<sup>15</sup> Sobre as teorias referidas pode ver-se Dias, Jorge Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, p. 43-164 e ss., e “O Direito Penal entre a “Sociedade Industrial” e a “Sociedade do Risco”” *Estudos em Homenagem ao Prof Doutor Rogério Soares, Studia Iuridica*, 61. BFD, p. 583 e ss. Sobre este ponto refira-se ainda o estudo de Fernandes, Paulo Silva, *Globalização, “Sociedades de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, p. 71 e ss

<sup>16</sup> Sousa, Susana Aires De; *Direito Penal das sociedades comerciais: qual o bem jurídico?*, in, *Revista portuguesa de ciência criminal*, Lisboa, Ano 12, nº 1 (Jan.-Mar. 2002), p. 49-77.

Sendo certo, que os bens jurídicos protegidos em sede do direito penal económico afastam-se, sem dúvida, dos clássicos bens jurídicos.

Em direito penal, as finalidades da aplicação de uma pena residem primordialmente na tutela dos bens jurídicos, e na medida possível, na reinserção do agente na comunidade.

Assim, a medida da pena há-de ser dada pela medida da necessidade de tutela dos bens jurídicos face ao caso concreto.

E não se objectará validamente a esta ideia que não tem sentido falar em tutela de bens jurídicos face a uma infracção já verificada e que precisamente lesou ou pôs em perigo bens jurídicos não se tem em vista só o momento da ameaça da pena, mas também, de maneira igualmente essencial, o momento da sua aplicação.

Aqui, pois a protecção de bens jurídicos assume um significado prospectivo, que se traduz na tutela das expectativas da comunidade na manutenção (ou mesmo no reforço) da vigência da norma infringida.

Um significado, deste modo, que por inteiro se cobre com a ideia da prevenção geral positiva ou prevenção de integração, decorre reciprocamente do princípio político-criminal básico da necessidade da pena que o art. 18º nº 2 da CRP iniludivelmente consagra.

A ponto de poder afirmar-se que onde a medida da pena não fosse comandada essencialmente por este critério da referida norma constitucional.

Fica a dever-se a Jakobs<sup>17</sup> a formulação, emitida na estreita da terminologia de Luhmann, segundo o qual, a finalidade primária da pena reside na estabilização contrafáctica das expectativas comunitárias na validade da norma violada.

Para Jakobs, porém esta função estabilizadora da pena é coisa diferente da função de protecção de bens jurídicos: esta última função não caberia, ao menos de forma primordial, ao direito penal, por isso a “sociedade não é nenhuma instância para a conservação e muito menos para a maximização de bens”.

---

<sup>17</sup> Jakobs, Günther, Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación, trad. Cuello Contreras e Gonzalez de Murillo, Madrid: Marcial Pons, 1997.

É toda uma outra, neste ponto, a concepção do texto. Função primordial do direito penal é na verdade, a tutela de bens jurídicos, sendo a ideia de estabilização das expectativas comunitárias apenas uma forma plástica de tradução daquela ideia essencial.

Talvez possa dizer-se neste sentido, que a concepção do texto se afasta de um “normativismo puro”, visível na construção de Jakobs, para se aproximar mais daquilo que poderá porventura chamar-se um “realismo” ou mesmo um “sociologismo” axiológico.

A medida da necessidade de tutela de bens jurídicos não será pois um acto de valoração *in abstracto*, pois essa foi levada a cabo pelo legislador ao determinar a moldura penal, mas um acto de valoração *in concreto*, de conformação social da valoração legislativa, a levar a cabo pelo aplicador à luz das circunstâncias do caso.

Factores, por isso da mais diversa natureza e prudência, e na verdade, não só factores do “ambiente”, mas também factores directamente atinentes ao facto e ao agente concretos, podem fazer variar a medida da tutela dos bens jurídicos e da necessidade da pena.

Quando uma conduta viole um bem jurídico, ainda os instrumentos jurídico-penais devem ficar de fora de questão sempre que a violação possa ser suficientemente controlada ou contrariada por instrumentos não criminais de política social: a “necessidade social” torna-se em critério decisivo de intervenção do direito penal, assim arvorado em *ultima* ou *extrema ratio* da política social.

Aliás, veja-se que os art.s 32º e 41º remetem, no Regime Geral das Contra-Ordenações, para o Direito Penal e Processual Penal.

Neste sentido, convêm fazer alusão ao art. 7º nº 1 do RGIMOS que consagra a responsabilidade de entidades colectivas a par da responsabilidade individual, expressando que “as coimas podem aplicar-se tanto às pessoas singulares como às pessoas colectivas, bem como às associações sem personalidade jurídica”.

Constituindo assim um direito de mera ordenação social, segundo Teresa Serra, pode dizer-se: “que este critério de imputação estabelece a regra geral, aplicável sempre

que o legislador, na conformação de regimes especiais, não entenda derogá-la, designadamente através de regras que prevejam critérios de imputação mais amplos.”<sup>18</sup>

Relativamente às contra-ordenações o regime geral é muito claro evidenciando no n.º 2 do art. 7.º que “serão responsáveis pelas contra-ordenações praticadas pelos seus órgãos no exercício das suas funções”.

Contudo relativamente ao regime especial das infracções fiscais não aduaneiras existe uma incoerência tanto na redacção inicial do RJIFNA, que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15-1), bem como nas suas alterações do Decreto-lei n.º 394/93, de 24-11.

De acordo com o art. 7.º n.º 1 remetido pelo art. 22.º da redacção inicial do RJIFNA, prescreve que “as pessoas colectivas e equiparadas são responsáveis pelos *crimes* previstos no presente Regime Jurídico quando cometidos pelos seus órgãos e representantes”.

Mesmo sendo revogado mais tarde, o art. 22.º, o legislador continuou a prescrever que “as pessoas colectivas e equiparadas são responsáveis pelos *crimes* previstos no presente regime jurídico quando cometidos pelos seus órgãos ou representantes” no art. 7.º n.º 1, nada se dizendo acerca da responsabilidade daquelas entidades pelas *contra-ordenações* previstas no mesmo regime.

Há assim, relativamente a esta matéria, “um critério de imputação em matéria de responsabilidade criminal de entidades colectivas mais amplo do que em matéria de responsabilidade por ilícito de mera ordenação social”, segundo Teresa Serra.<sup>19</sup>

Em Portugal as condutas criminosas em sede fiscal encontram-se esparsas por diversas disposições legais. O bem jurídico tutelado será, por isso, aqui estudado numa perspectiva global, sem descurar a figura que encabeça o elenco das infracções fiscais: a fraude fiscal.

Existem diversas posições jurisprudenciais quanto ao bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal, as quais ficam assumidamente expostas no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21.05.2003<sup>20</sup> de onde resulta que:

---

<sup>18</sup> Teresa Serra, 1999, Revista Portuguesa de Ciência Criminal.

<sup>19</sup> Teresa Serra, 1999, Revista Portuguesa de Ciência Criminal.

“Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais têm-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 acção; o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos. 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 o direito português (...)”<sup>21</sup>

O legislador português seguiu um modelo misto centrado por um lado na protecção do património fiscal do estado e por outro no reconhecimento dos deveres de colaboração, informação e de verdade e lealdade fiscal.

Configura-se assim que o bem jurídico em causa é apenas e somente a recepção de receitas por parte do Estado.

Não podemos dizer que resposta para o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal se encontra no quadro de valores fundamentais fixado pela Constituição, entre os quais se conta a distribuição equitativa da carga tributária e a aplicação adequada dos gastos públicos, como aliás a crise actual prova com nitidez.

Visa-se desincentivar o incumprimento dos deveres fiscais essenciais à satisfação das necessidades financeiras do Estado e à realização de objectivos de igualdade, justiça e solidariedade.

O objectivo de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, previsto no n.º 1 do art. 103º CRP, que subscreve, que

*“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*

---

<sup>20</sup> Proc. 03P132, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>21</sup> Neste sentido cfr. também Dias, Jorge Figueiredo; Andrade, Costa “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, Coimbra Editora, 1999, p. 419 sgs. e Dias, Augusto Silva, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, IDPEE/FDUC, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II – Problemas Especiais, cit., pp. 439 ss, p. 445;

é uma exigência do princípio da igualdade, contudo uma coisa é a recepção de receitas e outra bem diferente é onde o Estado gasta essas quantias. Neste último caso estamos a falar de Direito Financeiro e por exemplo da Lei do Tribunal de Contas.

Em sentido económico, a igualdade tributária consiste na obrigação de contribuir para os encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, ou seja, que todos os contribuintes em idênticas situações paguem impostos que envolvam a mesma desutilidade ou sacrifício.

Deveria assim resultar que a justa repartição da carga tributária pelos cidadãos teria necessariamente de assentar na capacidade contributiva de cada um, contudo não é o que acontece na prática, se não o que poderíamos dizer sobre a ausência de impostos sobre as grandes fortunas?!

Em sentido político e social, a igualdade tributária é um princípio programático, orientador de um sistema fiscal que se pretende estruturado com vista à repartição igualitária da riqueza e do rendimento.

Os Estados modernos estão construídos em torno daquilo a que se vem apelidando de “cidadania fiscal”<sup>22</sup>, nos termos da qual o funcionamento do Estado diz respeito a todos os cidadãos. Isto porque os membros de uma comunidade constituem simultaneamente os seus suportes políticos e económicos.

Do que vem dito resulta que a cidadania se concretiza em duas esferas: a esfera política, na medida em que cada cidadão encerra em si o direito de participação activa na vida pública, corporizado no direito de voto; e a esfera financeira, já que o cidadão é, em primeira e última análise, o destinatário do dever de suporte financeiro do Estado.

Nesta medida o cidadão tem simultaneamente um dever e um direito: o dever de contribuir com os seus impostos para a satisfação das necessidades da comunidade a que pertence; o direito de exigir que todos os membros da comunidade tenham idêntico comportamento.

---

<sup>22</sup> Nabais, José Casalta *in* *Direito Fiscal*, Almedina, 2ª edição, 2003, pp. 95-434, remetendo para Thomas Janosky, *Citizenship and Civil Society*, Cambridge UP, 1998, p. 8 ss.

Casalta Nabais vai mais longe ao defender, de *iure condendo*, a legitimidade dos contribuintes que cumpram o seu dever para accionar aqueles que não o cumprem.

A dignidade penal do ilícito tributário no ordenamento jurídico português resulta da importância do sistema fiscal como veículo privilegiado de realização da justiça retributiva já que, nos termos do artigo 103º n.º 1 da CRP aquele visa não só a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas<sup>23</sup>.

Por outro lado, o bem jurídico protegido pelo crime fiscal também não se pode resumir ao dever de colaboração dos contribuintes para com o Estado, manifestado, traduzida num desvalor da acção.

A tutela jurídico-penal do ilícito criminal tenderia para uma visão mista, salvaguardando, em igual medida, a integridade do património do Estado e os valores de colaboração e de verdade fiscal, os quais, como deveres acessórios, estão a montante do dever fundamental de pagar impostos.

Parece-nos, diminuto que o bem jurídico a proteger pela tutela criminal da evasão e fraude fiscal seja reduzido à função financeira do Estado.

Deveremos dar prioridade à integridade patrimonial do Estado, como bem jurídico a proteger, corresponderia a criminalizar o não cumprimento da obrigação de pagamento de imposto.

Para a doutrina o sentido segundo o qual o não pagamento de impostos apenas implica uma sanção indemnizatória, concretizada no vencimento de juros de mora, e legítima, claro está, a sua cobrança coerciva é sereno.

Desta forma, o que dizer sobre o incumprimento dos deveres acessórios?

O conjunto de obrigações e deveres fiscais impossibilita sobre o contribuinte e sobre terceiros que com ele se relacionam, directa ou indirectamente, a favor da cobrança de impostos por parte do Estado.

---

<sup>23</sup> Cfr. Dias, Augusto Silva, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, IDPEE/FDUC, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II – Problemas Especiais, cit., pp. 439 ss, p. 445.

Assim se tivermos em consideração que compõe obrigação dos contribuintes pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva é mais do que natural que o desvalor da acção ou omissão seja prontamente reconduzido ao desvalor do resultado efectivo ou potencial.

Neste sentido é natural que o intuito de defraudar a Fazenda Pública, fugindo parcial ou totalmente à obrigação de pagamento de imposto, seja o primeiro critério a ser considerado na hora de criminalizar o incumprimento dos deveres fiscais.

Persistem os deveres gerais de verdade, boa fé e confiança cuja violação, com o intenção de iludir o Estado e dificultar à arrecadação de receita, é passível de incriminação penal.

A dignidade penal é vista, na criminalização da violação de dever de verdade nas declarações diante determinadas autoridades e da violação da fé pública que deve revestir determinados documentos, arts. 402º nº 1, 228º, 229º e 231º CPP.

Nos sistemas fiscais actuais tem-se visto um acréscimo da “privatização” da liquidação de impostos, pelo que é no próprio contribuinte ou num terceiro com ele relacionado que recaem a maioria das obrigações acessórias, que faz incidir sobre os administrados a obrigação de cálculo do montante de imposto e a sua entrega nos cofres do Estado. Assim o contribuinte será um “fiel depositário” daqueles montantes, constituindo-se na obrigação de os entregar e não os fazer seus.

Concluimos que o bem jurídico protegido pelo crime fiscal é o bem jurídico em causa é unicamente a recepção de receitas por parte do Estado.

Sendo que justificada a persecução penal quando os contribuintes violem os deveres que lhes atribui a revelação dessa capacidade de contribuir.

A fraude fiscal é um crime de execução vinculada porquanto só o comete quem, visando a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, siga uma das condutas tipificadas nas alíneas a) a c) do nº 1 do art.º 103º do RGIT:

“1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo

que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”<sup>24</sup>

Contudo há uma questão que se impõe: “Mas serão as circunstâncias previstas nestas alíneas taxativas ou meramente exemplificativas? Ao referir, no tipo legal, que a "fraude fiscal pode ter lugar" através da realização das condutas previstas nas alíneas que se seguem, poderíamos ser induzidos pela ideia de que o legislador teria optado por um elenco exemplificativo.

Contudo, esta conclusão parece ser infirmada pelo próprio legislador ao estabelecer no primeiro número daquela norma que constituem fraude fiscal «as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo”<sup>25</sup>

De acordo com alguns autores, um dos objectivos, normalmente o principal é a não entrega ou pagamento da prestação tributária, ao caso o IRC.

Segundo Rui Gonçalves<sup>26</sup>, “não poderemos esquecer que mesmo que existam outros objectivos, como

---

<sup>24</sup> Nova redacção dada ao n.º 2 pelo n.º 1 do art.º 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

<sup>25</sup> Sousa, Susana Aires De; Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra Editora, 2006, pp. 62-63.

<sup>26</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010.

- retirada de dinheiros de empresas detidas por outros sócios, ou até empresas públicas;
- retirada de dinheiro tendo em vista "proteger" património dos credores em casos de falências; ou
- aquisição de bens por valores superiores de forma a "inflacionar" a obtenção de subsídios,

raras serão as ocasiões em que subjacentes a estes esquemas não estarão também objectivos fiscais, em que o património do Estado é efectivamente lesado, ou pelo menos é susceptível de o ser.”

Conforme refere o art. 103º nº1 al. c), do RGIT, os beneficiários recorrem então à “celebração de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

Sabendo que estamos a falar num crime de perigo concreto, punem então os actos preliminares do crime ainda que não se tenha realizado o prejuízo para o Estado.

O legislador “embora não exigindo a verificação, *a posteriori*, de um perigo concreto, precisou no tipo legal a necessidade de essas condutas serem susceptíveis de diminuir as receitas fiscais.”<sup>27</sup>

Tal facto sugere que sendo susceptível de pôr em causa o valor do imposto a pagar no final do exercício, a simples criação de tais esquemas é um acto preparatório do crime de fraude fiscal.

Conforme refere o art. 103 nº1 al. c), do RGIT, os beneficiários recorrem então à celebração de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoa

O levar a cabo do crime de fraude fiscal aos crimes de falsificação, visando a segurança e fiabilidade do tráfico jurídico decidiria a edificação de uma infracção de perigo abstracto, do crime previsto no artigo 103º do RGIT - que é um crime de perigo concreto.

---

<sup>27</sup>Sousa, Susana Aires De; Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra Editora, 2006, p. 57

Visto de outro modo, isto constituiria que a diferença entre crimes e contra-ordenações seria aleatória, pois algumas contra-ordenações apontam sancionar condutas que impedem a perfeita determinação de factos fiscalmente indispensáveis.

A estrutura da fraude fiscal sendo um crime de perigo concreto constitui que na prática de certas condutas pouco transparentes, em termos fiscais, constituem um perigo para o erário público, não sendo compreendido no tipo legal de crime.

O crime consumir-se-á mesmo não se tendo aferido qualquer dano ou a adquirida qualquer vantagem patrimonial ilegítima. Importa demonstrar que as condutas contêm um risco típico, uma viabilidade séria de produção daqueles efeitos.

Assim, o resultado é antecipado para o momento anterior ao do dano material, para o momento em que o património fiscal do Estado é colocado em perigo por já ter sido posto em marcha o mecanismo adequado à produção desse resultado.

Poderia questionar-se sobre o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal, a propósito de (eventual) concurso com os crimes de burla e de falsificação.

Segundo Figueiredo Dias: “a fraude fiscal, há-de, no essencial, reconduzir-se a uma forma especial de Burla, em cuja factualidade típica terá, conseqüentemente, de avultar o dano patrimonial causado ao Estado”.

Assim, o crime de burla visa a protecção do património do burlado, ao passo que o crime de falsificação tutela a fé pública do documento

Podemos então concluir que Em consonância com este art. 10.º do RGIT, como não poderia deixar de ser, está precisamente, no universo tributário, o n.º 4 do art. 87.º (“Burla tributária”):

“4 – As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber». <sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in «A “origem” e o actual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito penal § *The “origin” and current portuguese crime of tax fraud: some problems of criminal law*», in Revista Jurídica da Universidade Portucalense, N.º 14, Porto, 2011;

Na sua essência o crime de fraude fiscal visa tutelar a obtenção de receitas fiscais.

Contudo há autores que defendem que, estamos perante um bem jurídico supra individual, intimamente ligado a conceitos de justiça distributiva ou justiça social e princípios de não exclusão, em que o Estado se compromete assegurar uma plena democracia económica, dando adequada gestão às receitas obtidas e impedindo a exclusão do indivíduo dos benefícios inerentes a esse bem jurídico<sup>29</sup>.

A doutrina, sobre a questão do bem jurídico, parece pacífica afirmando que o bem tutelado pela totalidade dos crimes fiscais é o património do estado em sentido estrito: as receitas fiscais, o que nos parece pelo menos ser esta a opinião mais correcta.

Neste sentido, o Prof. Doutor Taipa de Carvalho e Prof. Doutor Damião Cunha, referem que o “o crime de fraude fiscal, previsto no art. 23º do RJFNA, é um crime formal de perigo, sendo o bem jurídico tutelado o património fiscal do Estado.”

Acrescentando ainda que, precisamente quando se diz que, diferentemente do que se passa no crime de abuso de confiança fiscal art. 24º, na fraude fiscal há uma “tutela avançada ou antecipada” do património fiscal, está-se, implicitamente, a afirmar que é este o bem jurídico directamente protegido por esse tipo legal de crime”.

---

<sup>29</sup> Neste sentido Susana Aires Sousa, ob. cit. p. 299 e ss.

## **Esquematização da evolução histórica do quadro normativo das infracções fiscais**

Com o RGIT foi conferida maior unidade ao direito fiscal sancionatório, matéria que se encontrava dispersa por legislação avulsa. Tal devia-se essencialmente à proliferação orgânica de competências para administrar os impostos, (aduaneiros e não aduaneiros).

Tentou-se por outro lado esbater as diferenças existentes entre o tratamento das infracções aduaneyras e não aduaneyras nomeadamente em matéria prescricional<sup>30</sup>, responsabilidade das pessoas colectivas, responsabilidade civil pelas coimas e inclusive relativamente às normas processuais penais aplicáveis.

Com efeito, em 1990 criou-se um processo de averiguações – art. 43º do RJIFNA - no qual a Administração Tributária detinha competência exclusiva – ou arrogava-se detentora da mesma, tendo o Ministério Público uma intervenção posterior, finda a fase de averiguações.

Tal processo aplicava-se somente aos crimes fiscais não aduaneyros e contra a segurança social e deu origem a um debate aceso sobre a (in) constitucionalidade de tais normas por violação dos arts. 32º nº 4 e 5, 114º e 219º da CRP.

O Tribunal Constitucional veio a pronunciar-se no sentido da não inconstitucionalidade dos arts 43º e 44º do RJIFNA ainda que com um voto de vencido.<sup>31</sup>

O RGIT teve ainda o mérito de acabar com a distinção entre fases de averiguações e de inquérito, já que os actos praticados na fase de averiguações eram actos puros de inquérito e a existência de uma fase de averiguações sem a tutela do

---

<sup>30</sup> Silva, Isabel Marques Da, in «Regime Geral das Infracções Tributárias – Cadernos I.D.E.F.F., n.º 5», Editora Almedina, Coimbra, 3.ª Edição, Portugal, 2010, p.16;

<sup>31</sup> cf Ac. do TC 105/2004 disponível em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040105.htm>

Ministério Público colidia com as competências que lhe estavam constitucionalmente atribuídas.<sup>32</sup>

Uma outra intenção foi a de aproximar o direito fiscal sancionatório da matriz do Direito Penal, tendo sido discutida a eventual incorporação do catálogo de crimes fiscais no Código Penal.

A este respeito convém recordar as palavras de Germano Marques da Silva<sup>33</sup>, responsável pelo anteprojecto de diploma sobre as infracções tributárias:

“Entendi ser conveniente, e pus como condição, a única, a unificação dos dois regimes de infracções (aduaneiras e não aduaneiras), mais a legislação avulsa sobre impostos especiais sobre o consumo, num diploma só. Veio a acrescer, no final dos trabalhos, o regime dos crimes contra a segurança social, como acontecia já com o RJFNA. E que entendo ser inevitável - e não apenas por mimetismo com os nossos parceiros da União — que o direito penal fiscal venha a assumir extrema relevância na vida jurídica portuguesa e por isso me parece que é de toda a conveniência que o seu núcleo fundamental conste dum diploma único, para internamente evitar divergência de regimes nos pilares essenciais, como até há pouco acontecia, e externamente para permitir mais fácil conhecimento e provocação ao seu estudo sistemático, nomeadamente nas Escolas de Direito e também nas de Gestão.

Uma segunda opção foi o da aproximação tanto quanto possível à Parte Geral do Código Penal e no que respeita à responsabilidade das sociedades e dos seus gestores à matriz estabelecida pelos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de Janeiro (infracções anti-económicas e contra a saúde pública). As questões dogmáticas e práticas são essencialmente as mesmas e por isso é corrente nos sistemas jurídicos da família do nosso aproximarem-se os regimes sob um conceito amplo de infracções económicas.

A aproximação ao direito penal comum não foi total, mas foi-o em grande parte e só por isso já valeu a pena o esforço da reforma.”

---

<sup>32</sup> Isabel Marques da Silva *in ob. cit.* pág. 16 e ss

<sup>33</sup> Silva, Germano Marques Da “Notas sobre o regime geral das infracções tributárias”, Editorial Verbo, 1999, p. 69;

Contudo, a incorporação dos crimes fiscais no CP o não foi avante por, essencialmente, ser uma via oposta à tradição jurídica portuguesa. Analisemos brevemente a evolução legislativa recente, referente às infracções fiscais (crimes e contra-ordenações).<sup>34</sup>

Foi já no longínquo ano de 1886 que o legislador consagrou no CP as infracções fiscais aduaneiras. O art. 279º do CP de 1886 previa o crime de contrabando estando o crime de descaminho previsto no art. 280º. O tratamento penal de tais matérias, por força do art. 281º estava consagrado em legislação especial aduaneira.<sup>35</sup>

Na década de 80 do séc. XX a legislação de direito fiscal sancionatório começa a ganhar alguma consolidação.

Em 1983 com DL 187/83 de 13 de Maio foram introduzidas as contra ordenações aduaneiras. Tal diploma regulava ainda os crimes aduaneiros que transitaram do Contencioso Aduaneiro.

Em 1986 este Decreto foi substituído pelo DL 424/86 de 27 de Dezembro. Contudo as normas de tais decretos foram alvo de uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral.

Em 1989 surge o RJFA - DL 376-A/89 - que veio a ser alterado pelo DL 255/90 de 7 de Agosto e DL 98/94 de 18 de Abril. Com entrada em vigor da Lei 15/2001 que consagrou o RGIT o DL 376-A/89 foi revogado com excepção do Capítulo IV.

Quando às infracções fiscais não aduaneiras os seus antecedentes históricos recentes encontram-se em três diplomas: DL 27 153 de 31 de Outubro de 1936, DL 28 221 de 14 de Novembro de 1937 e o DL 29 480 de 10 de Março de 1939 que previam ilícitos referentes às falsificações contabilísticas e de valores selados.

As transgressões fiscais estavam consagradas nos códigos tributários respectivos. Na reforma fiscal de 1988/89, pela primeira vez, não foram aí incluídas.

---

<sup>34</sup> Susana Aires de Sousa, ob. cit. pp. 52 a 67.

<sup>35</sup> Contencioso Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 2 de 27 de Setembro de 1894. Sobre esta matéria ver Susana Aires de Sousa, ob. cit. pág. 53.

O DL 619/76 de 27 de Julho veio estabelecer a pena de prisão para os crimes fiscais mais gravosos mantendo-se em vigor o regime vigente para as demais infracções.

Era intenção do legislador combater eficazmente a evasão fiscal prevendo por isso uma pena de prisão em que a moldura penal dependeria do valor do imposto em falta mas que poderia ir até um ano.

Este diploma veio a ser expressamente revogado pelo RJIFNA aprovado pelo DL 20-A/90 se bem que existam entendimentos na doutrina que tal diploma há muito havia sido revogado tacitamente por legislação publicada posteriormente a 1976.<sup>36</sup>

O RJIFNA veio a ser alterado pelo DL 394/93 de 24 de Novembro e posteriormente pelo DL 140/95 de 14 de Junho, tendo sido revogado com a entrada em vigor do RGIT com excepção do art. 58º. Reuniu num só diploma as normas relativas aos crimes e às contra ordenações, assistindo-se a uma aproximação do ilícito criminal fiscal à matriz que compõe o ilícito penal comum.

O legislador criminalizou assim a fraude fiscal (art. 23º) o abuso de confiança fiscal (art. 24º) a frustração de créditos (art. 25º) a violação do segredo fiscal (art. 27º) prevendo somente penas de multa sem prejuízo da aplicação de penas de prisão no caso de não pagamento daquela.

Citando Silva Dias *“o regime sancionatório adoptado que, colocando em primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos “delitos de cavalheiros” dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem”*.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Neste sentido, Morais, Luís Domingos da Silva, *in* “Incriminação de infracções fiscais não aduaneiras”, Editora Cosmos, 1993, p. 40 e *ss.*

<sup>37</sup> Silva, Dias, “O novo direito penal fiscal não aduaneiro” *in* DPEE, Vol II, Coimbra Editora, 1999, p. 240.

## Capítulo II - A ilicitude fiscal em geral

Os actos dos contribuintes consistentes no não cumprimento das suas obrigações fiscais subsumem-se à prática de ilícitos fiscais que podem revestir natureza variada. Se, por exemplo, o contribuinte não pagar um imposto no prazo legal, a administração fiscal irá efectuar a sua cobrança coerciva através do chamado processo de execução fiscal<sup>38</sup>.

Mas esse mesmo comportamento evasivo também vai obrigar o contribuinte relapso ao pagamento de juros moratórios e eventualmente compensatórios, pelo atraso no pagamento do tributo.

Se o comportamento do contribuinte for ainda típico, ilícito e culposo (por exemplo o contribuinte usou previamente de um qualquer expediente fraudulento destinado a evitar a liquidação do imposto), ele pode ainda ser sancionado através de uma norma de tipo criminal.

Portanto, os comportamentos subsumíveis em situações de evasão fiscal ilícita podem redundar na aplicação, por vezes cumulativa, de sanções de natureza preventiva (por exemplo o vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações, por incumprimento de uma delas), reconstitutiva (a execução fiscal ou a anulação dos actos ou negócios ilegais, vg. simulados), compulsória (juros fiscais de mora), compensatória (juros fiscais compensatórios e carácter indemnizatório<sup>39</sup>) e punitiva (coimas, multas e penas de prisão).

Contudo, como considera Isabel Marques da Silva<sup>40</sup>, “pode haver infracções tributárias sem que seja devido qualquer imposto, e mesmo quando este é devido, não é o seu não pagamento que constitui infracção, antes a violação de deveres tributários que impossibilitam ou dificultam à Administração tributaria apurar a prestação tributaria devida ou proceder regularmente à respectiva cobrança, comportamentos estes

---

<sup>38</sup> O processo de execução fiscal está previsto nos arts. 148.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

<sup>39</sup> Arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 94.º do CIRS.

<sup>40</sup> Silva, Isabel Marques Da, in “Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes”, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2000.

socialmente mais danosos do que o mero incumprimento de uma dívida regularmente liquidada.”

Consoante o tipo de sanções previstas pela lei – preventivas, reconstitutivas, compensatórias, compulsórias e punitivas – é usual estabelecer-se a distinção entre ilícitos fiscais penais e não penais e, entre os primeiros, entre infracções fiscais administrativas e crimes fiscais.

É a elevada gravidade subjectiva e objectiva de certas infracções tributárias que justifica a sua inclusão no direito penal e a criminalização dessas condutas não choca com o sentimento de justiça dos cidadãos cumpridores das suas obrigações tributárias.

Medidas há de carácter preventivo e não punitivo que podem e devem ser usadas pelo Estado para procurar diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos de muitos contribuintes.

Desde logo, podem ser adoptadas acções de consciencialização da população, no sentido de a despertar para os benefícios que o pagamento de impostos traz para a sociedade e para os cidadãos em particular.

É por esta razão que é importante saber, de modo sistemático, o que pensam os contribuintes sobre a forma como vêm as alterações legislativas produzidas num espaço temporal.

Um sistema fiscal óptimo deve ser simples. Simples de compreender, simples de aplicar. Mas se a simplicidade tem vantagens muito evidentes:

- transparência das regras e procedimentos
- menor dificuldade de interpretação
- maior facilidade de cumprimento das obrigações acessórias
- maior colaboração do contribuinte
- menor custo de cobrança.

Outra questão de relevante interesse é a questão da gestão dos dinheiros públicos e da sua responsabilidade. Na nossa opinião a solução passaria por privilegiar a continuação do esforço de consolidação orçamental, salvaguardando a receita fiscal. E sem dúvida, actuar sobre a despesa pública, reestruturando-a, de modo a que continue a

satisfazer as necessidades sociais mas que não se assuma como uma forma de pressão sobre a matéria colectável e a taxa de imposto.

Pois acreditamos que tão importante quanto impostos razoáveis é a boa gestão dos dinheiros dos contribuintes.

Outra hipótese a considerar, discutível e polémica, seria tornar públicas as declarações dos contribuintes ou, indo um pouco mais além, publicitando-as mesmo.

Esta medida poderia produzir um sentimento de vergonha naqueles contribuintes que, embora desempenhando reconhecida e publicamente determinadas profissões, presumivelmente bem remuneradas declaram todavia rendimentos bastante inferiores aos efectivamente auferidos.

O simples conhecimento da possibilidade de acesso, por parte de qualquer cidadão à sua declaração de rendimentos, com certeza faria este tipo de cidadãos tomarem uma outra atitude perante o Fisco. *Mutatis Mutandis* se aplicaria às empresas que, até por uma razão de imagem perante os investidores, seriam obrigadas a assumir uma outra postura, necessariamente cumpridora das suas obrigações fiscais.

Contudo, neste particular, por enquanto esbarra-se com o segredo fiscal hiper protegido por inúmeras disposições legais, desde logo, pela própria CRP que, no seu art. 35.º, n.º 4, dispõe que:

“É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excepcionais previstos na lei”

e as entidades administrativas competentes têm mesmo que garantir a sua protecção (art. 35.º, n.º 2, *in fine*).

Também o n.º 1 art. 64º da LGT,

“1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.”

estabelece um princípio de confidencialidade a que estão sujeitos os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes.

Este princípio, conforme foi decidido no ACSTA de 20 de Maio de 2003 (proc. n.º 0786/03), publicado em <http://www.dgsi.pt> :

“(…)visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no art.º 26.º da CRP, que se encontra salvaguardado no art.º 268º, nº 2 deste diploma legal e refere-se, como resulta do art.º 64º, nº 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte”.

O procedimento de inspecção tributária é igualmente sigiloso, tendo os funcionários que nele intervirem que guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício, ou por causa, das suas funções como vem consagrado no art. 22º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária

“1 - O procedimento da inspeção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.”

Com a agravante de que configura ainda a prática do crime tributário comum, punível com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias, de acordo com nº 1 art. 91º RGIT, que consagra

“Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.”

Na eventualidade dessa revelação ou aproveitamento ser negligente, ainda assim o agente é punido a título de contra-ordenação, que vem consagrado no art.115º do RGIT

“A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500.”<sup>41</sup>

É enunciado aqui o princípio da confidencialidade, referente ao art. 64º da LGT

“Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.”,

que visa assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada, constitucionalmente protegido garantido pelo art. 26º nº1 da CRP

“A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.”,

E segundo, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, “evitar que seja feita a revelação da sua situação dos contribuintes ou o aproveitamento do conhecimento da mesma sem o consentimento do contribuinte, tutelando o interesse da confiança dos contribuintes nas pessoas que com eles se relacionam profissionalmente em matéria fiscal”<sup>42</sup>.

Devemos ter também em conta que a violação do dever de confidencialidade ou o aproveitamento de segredo de que se tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é susceptível de constituir os crimes previsto nos arts. 195º e 196º do CP.

#### Artigo 195º

#### Violação de segredo

---

<sup>41</sup> Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

<sup>42</sup>Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010.

“Quem, sem consentimento, revelar segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 240 dias.”

#### Artigo 196º

##### Aproveitamento indevido de segredo

“Quem, sem consentimento, se aproveitar de segredo relativo à actividade comercial, industrial, profissional ou artística alheia, de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte, e provocar deste modo prejuízo a outra pessoa ou ao Estado, é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 240 dias.”

Também podem ser adoptadas medidas de incentivo indirecto ao cumprimento das obrigações tributárias.

Para ajudar a detectar a ocorrência de ilícitos fiscais também podem ser promovidas medidas preventivas de polícia fiscal.

É o caso da realização de buscas nas sedes das empresas ou nos domicílios dos particulares (inspecção de livros de contabilidade, de declarações de rendimentos do trabalho e de outros documentos fiscalmente relevantes), a abertura de contentores de mercadorias e as apreensões de veículos nas alfândegas.

Nesta sede, tratando-se de comportamentos passíveis da prática de crimes tributários cuja moldura penal seja abstractamente superior a três anos de prisão, assume particular pertinência a utilização de eficazes meios de obtenção de prova (sobretudo quando não é possível fazer prova por outra via), como é o caso das escutas telefónicas, ou o acesso e consulta de faxes, correio electrónico, ou simples interceptação de comunicações presenciais entre os agentes dos crimes, previsto nos artigos 187º e seguintes do CPP. Estas interceptações permitem recolher dados fundamentais sobre os actos criminosos.

Igual importância assume a prova digital resultante da utilização do correio electrónico, programas de conversação pela *Internet* e/ou inter-rede e telefonemas

efectuados de um computador ligado à *Internet* para um telefone normal, assim como a informação fornecida pelas instituições financeiras integradas em paraísos fiscais, onde regularmente o dinheiro resultante da evasão e da fraude fiscal é depositado com o objectivo de ser lavado e/ou dar-lhe uma aparência lícita.

Neste domínio, o Decreto-lei nº 93/2003, de 30 de Abril, veio regular a forma, a extensão e os limites de cooperação entre a PJ, a DGCI e a DGAIEC, no que diz respeito ao acesso e tratamento de informação de natureza tributária relevante para as acções de investigação criminal, inseridas no âmbito das respectivas competências.

O diploma prevê as condições de acesso mútuo às bases de dados das autoridades com competências de investigação no âmbito dos crimes tributários.

Ao abrigo deste diploma, foi assinado um protocolo entre a Administração Tributária e a Polícia Judiciária, visando articular as formas concretas de cooperação e coordenação entre as partes, tanto ao nível operacional como à forma de acesso em tempo real à informação de natureza tributária e criminal pertinente, tendo em vista uma maior racionalidade e eficácia no combate à criminalidade tributária.

### **a) O Ilícito Fiscal**

O incumprimento, por parte dos contribuintes, das suas obrigações fiscais desemboca, muitas das vezes, na prática de ilícitos fiscais, que podem revestir várias formas.

O Direito Fiscal assume especial relevância, na medida em que, é através dos tributos que o Estado financia as actividades públicas. Daí que, determinadas condutas sejam objecto de especial atenção por parte do legislador, muitas vezes criminalizando determinados comportamentos tendentes a frustrar as receitas tributárias do Estado.

Comportamentos subsumíveis a situações de evasão fiscal, podem redundar tanto na aplicação de sanções de natureza preventiva, como é o caso do vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações, por o contribuinte não cumprir uma delas; como em sanções de natureza reconstitutiva, como é o caso da execução fiscal, artigos 148º e ss. do CPPT.

## **Artigo 148.º**

### **Âmbito da execução fiscal**

“1 - O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extra fiscais, taxam, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;

b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.”;

de natureza compulsória (juros fiscais de mora) art. 44º da LGT

“1 - São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.

2 - Os juros de mora aplicáveis às dívidas tributárias são devidos até à data do pagamento da dívida.

3 - A taxa de juro de mora será a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. Excepto no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data do pagamento da dívida relativamente ao imposto que deveria ter sido pago por decisão judicial transitada em julgado, em que será aplicada uma taxa equivalente ao dobro daquela.<sup>43</sup>”

de natureza compensatória (juros fiscais compensatórios).

E, ainda, natureza punitiva, como é o caso das coimas, das multas e das penas de prisão, quando o comportamento do contribuinte for típico, ilícito, culposo e punível;

---

<sup>43</sup> Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro

## **A Ilícitude fiscal de natureza criminal**

Quando os actos evasivos dos contribuintes são particularmente gravosos, podem ser passíveis de sanções punitivas de natureza contra-ordenacional ou mesmo criminal, com a consequente aplicação de coimas, ou penas prisão, de acordo com a menor ou maior gravidade do delito. São os chamados ilícitos fiscais penais. Estas normas punitivas de direito tributário resultam da prática de infracções fiscais em sentido estrito.

De qualquer modo, o que está em causa neste tipo de infracções é a defesa da própria relação jurídica tributária, mais concretamente da prestação tributária<sup>44</sup>, sendo certo que para o seu apuramento e constituição é absolutamente necessário o comportamento dos sujeitos passivos do imposto.

Excluem-se assim do conceito de acção os actos reflexos e os cometidos em estado de inconsciência. Isto é, o contribuinte que durante o prazo em que deveria ter cumprido uma obrigação fiscal não o fez porque esteve internado num hospital em estado grave, não comete qualquer infracção fiscal, como também não a comete aquele que deixou de pagar no prazo legal o imposto de uma sociedade, porque foi obrigado a afastar-se da gestão da mesma, sem por essa via ter tido acesso às suas instalações e contabilidade.

Para existir uma infracção fiscal é também necessário que o referido comportamento humano seja ilícito, segundo Costa Andrade no sentido em que negue ou viole os interesses ou valores especificamente contemplados na norma fiscal, pela forma descrita no respectivo tipo legal de crime ou contra-ordenação, e também típico, segundo Figueiredo Dias porque tem obrigatoriamente que resultar de uma norma fiscal que impõe o dever de agir ou de se abster de certa conduta, cuja violação será objecto de uma sanção de tipo criminal ou contra-ordenacional.

---

<sup>44</sup> “(...)os crimes fiscais mesmo correspondentes a crimes comuns, não dão origem a um *damnum emergens*, mas apenas a um *lucrum cessans*”, Gomes, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000; p.103.

Por fim, para a punibilidade (que é o 5º elemento), do agente é ainda imprescindível que ele tenha agido com culpa. A culpa, em sentido lato, é um juízo de censura ético-jurídico ao sujeito da infracção por não ter agido de modo distinto, podendo e devendo fazê-lo. Ela pressupõe obviamente a imputabilidade do agente. Este tem que ser capaz juridicamente, em razão da idade e da capacidade psíquica, para entender o conteúdo normativo do acto praticado e ter agido dentro do livre exercício da sua vontade. Culpa é, em sentido moderno do ponto de vista jurisprudencial, igual a dolo ou negligência; isto é, culpa grave ou culpa leve.

Depois, existem causas de exclusão da ilicitude e da culpa do agente que, naturalmente, apenas relevam no campo penal ou contra-ordenacional, deixando incólume a liquidação do tributo respectivo e a obrigatoriedade do seu pagamento.

As normas de infracção tributária são normas jurídicas de natureza sancionatória, por isso são de lhes aplicar os princípios de Direito Penal. Elas fazem parte do Direito Penal Económico e diferem naturalmente das normas de contencioso, que disciplinam os processos de impugnação judicial e de execução fiscal e que se encontram vertidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O Direito Penal Fiscal pode ser resumidamente definido como o conjunto de normas que prevêm as sanções correspondentes à violação das obrigações fiscais, ou seja, dos comandos contidos em leis fiscais. A definição de quais são os comportamentos dos contribuintes passíveis de procedimento criminal é uma questão de política criminal, que compete aos governos decidir.

Concordando, com Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira, que descreve que: “ao estado caberá, sem dúvida, garantir ao cidadão não só a liberdade de ser, mas também a liberdade para ser.”

E acrescenta, sabiamente que, “bens jurídicos com dignidade de protecção penal serão só aqueles que realizam valores constitucionais ligados aos direitos, liberdades e garantias, mas também aqueles que concretizam interesses constitucionais conexonados com os direitos sociais e a organização económica.”<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos”, Almedina, 2004.

Os denominados crimes tributários podem ser cometidos de várias formas. Os mais graves, em regra, são praticados em organização criminosa, revestem natureza internacional e estão normalmente interligadas com a prática de outros crimes, como a corrupção, o tráfico de droga e o tráfico de pessoas, entre outros.

A gravidade objectiva e subjectiva de algumas infracções fiscais justificam evidentemente a sua inclusão no Direito Penal. O elevado montante de rendimentos que às vezes são ocultados, chega a compensar aos prevaricadores o risco de serem condenados numa sanção pecuniária administrativa.

As gravíssimas manobras fraudulentas neles utilizadas tornam irrisórias, algumas infracções previstas no Direito Penal comum (por exemplo o crime de ofensa à integridade simples ou de injúria) e ao serem criminalizadas, mesmo com penas de prisão, em nada chocam o sentimento de justiça.

Como bem decidiu o ACSTJ de 21 de Abril de 2004 (proc. n.º 259/04, 3.ª Secção, publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 80, Abril de 2004):

“I – As infracções tributárias quando possuem uma expressão quantitativa de relevo, constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva de interesses da comunidade, geradora de alguma indignação por parte daqueles que, muitas vezes com enormes sacrifícios pessoais, pagam os seus impostos ao Estado. II – Tratando-se de quantias de vulto – mais de 7000 contos -, a aplicação directa de uma pena de multa, que se traduz monetariamente numa reduzida parcela em relação ao montante devido ao Estado, pode contribuir para um amolecimento da consciência colectiva do dever de cumprimento das obrigações fiscais. III – Razões de prevenção geral justificam, nestes casos, a opção feita pela pena de prisão, substituída por multa”.

Foi devido ao aumento exponencial da prática de comportamentos fiscais fraudulentos que o Estado sentiu necessidade de adoptar leis especiais sobre a matéria, chamadas de direito tributário punitivo e destinadas a punir criminalmente os respectivos infractores.

Mas a verdade é que a criminalização destas condutas não tem sido suficientemente dissuasora da sua prática e a aplicação de penas de prisão tem sido muito diminuta, quer nos países europeus, quer nos Estados Unidos da América.

Este tipo de criminalidade parece, à primeira vista, não afectar directamente o cidadão e os seus autores, porque não provoca danos imediatamente visíveis, mas a verdade é que eles são muito elevados. A nova política de criminalizar determinadas condutas dos cidadãos, de extrema gravidade e altamente lesivas para o Erário público veio, de algum modo, contribuir para uma maior consciência social do dever de cumprir as obrigações fiscais e também tem funcionado como meio preventivo, posto que a tipificação criminal de certos comportamentos sempre serve para dissuadir algumas pessoas da sua prática.

Lamentavelmente, os efeitos nem sempre são os pretendidos, porque o sistema penal é demasiado lento, pesado e desadequado. A eficácia das instâncias fiscalizadoras é ainda reduzida e o Direito Penal ainda continua a proteger mais os direitos individuais do arguido em detrimento dos direitos colectivos da sociedade.

Além de que as reformas do processo penal não têm acompanhado as reformas do Direito penal substantivo no que concerne, por exemplo, à responsabilidade criminal dos entes colectivos.

Apesar da evasão e da fraude fiscal, serem actualmente problemas que afectam em comum os países da União Europeia<sup>46</sup>, atendendo à existência de um mercado de livre circulação de pessoas e bens, a verdade é que, neste particular, cada país continua a possuir o seu próprio sistema jurídico interno, como normas jurídico penais fiscais próprias e com sanções diversas e diferentes níveis de poder e eficácia na investigação e na aplicação prática das leis.

---

<sup>46</sup> “Pela sua própria natureza, é difícil de quantificar a fraude. No entanto, tem-se calculado que a UE regista uma quebra nas receitas dos direitos agrícolas, direitos aduaneiros e IVA de várias centenas de milhões de euros todos os anos. Do seu orçamento total (que inclui estas receitas mais as contribuições dos Estados-Membros para cobrir as diferenças), calcula-se que 1%, ou seja, mil milhões de euros por ano, vai parar aos bolsos de pessoas indevidas” – in Portal Digital da União Europeia.

Por exemplo, em cada país as autoridades de investigação têm diferentes níveis de acesso às contas e demais registos bancários dos contribuintes, o que também é um factor impeditivo da harmonização da tributação directa ao nível comunitário.

Esta falta de interligação entre os diversos sistemas legais ajuda a fomentar e a aumentar a evasão e a fraude fiscal.

O TUE, no seu art. 280º do TUE

#### Artigo 280º

“1- A Comunidade e os Estados-Membros combatem as fraudes e quaisquer outras actividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da Comunidade, por meio de medidas a tomar ao abrigo do presente artigo que tenham um efeito dissuasor e proporcionem uma protecção efectiva nos Estados-Membros.

2- ....

3- ....

4- ....

5- A Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, apresenta anualmente ao Parlamento Europeu e ao Conselho um relatório sobre as medidas tomadas em aplicação do presente artigo.”,

definiu uma base jurídica explícita para as acções da Comunidade e dos Estados-Membros no domínio da luta contra a fraude e outras actividades ilícitas lesivas dos interesses financeiros da Comunidade.

Por decisão da Comissão da União Europeia de 28 de Abril de 1999, foi criado o OLAF, adoptado pelo Conselho da União Europeia em 25 de Maio de 1999<sup>47</sup>.

O OLAF tem como objectivo reforçar o alcance e a eficácia do combate à fraude no seio da Comunidade Europeia, através da realização de inquéritos administrativos relacionados com a luta contra a fraude e da análise de factos relacionados com as actividades de operadores que violem disposições comunitárias.

---

<sup>47</sup> Regulamento n.º 1074/1999.

Do mesmo passo, colabora também com os estados comunitários e cria legislação no domínio da protecção dos interesses comunitários e da luta contra a fraude. Este organismo representa a Comissão Europeia e auxilia-a junto das autoridades policiais e judiciárias. A tendência vai no sentido do aumento progressivo da sua importância<sup>48</sup>.

## **Contra-ordenações Fiscais e Crimes Fiscais**

No actual art. 2º RGIT

“1 - Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.

2 - As infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações.

3 - Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação.”,

há uma grande disparidade entre contra-ordenações fiscais e crimes fiscais, embora tanto um como outro são antecedidos de um comportamento típico, ilícito e culposo e declarado punível por isso estamos a falar, numa infracção fiscal.

---

<sup>48</sup> A proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento n.º 1074/1999, relativo aos inquéritos efectuados pelo OLAF, refere que ele deve reforçar a sua eficácia operacional, nomeadamente concentrando-se nas directrizes fixadas no seu programa de trabalho anual quanto às prioridades das políticas e actividades de combate à fraude e solicitar às autoridades competentes que se ocupem dos casos de menor importância ou que não são abrangidos pelas suas prioridades de acção. Lá se diz também que, enquanto estiver a decorrer um inquérito interno do OLAF, as instituições, órgãos e organismos não devem proceder à instauração de inquéritos paralelos.

A noção convoca no n° 1, como não poderia deixar de ser todos os elementos essenciais dos conceitos de crime<sup>49</sup> e de contra-ordenação<sup>50</sup>.

A razão pela qual o n°2 estabelece a distinção quanto às espécies de infracções tributárias tem dupla natureza. Por um lado o processo penal tributário, para os crimes e por outro, o processo de contra-ordenação tributário, para as contra-ordenações.

Pedro Soares Martinez<sup>51</sup>, considera que as infracções tributárias nos comportamentos que a lei como tal qualifique, reconduzindo-os a uma das espécies que o género compreende, não constituindo infracção fiscal, antes dando lugar a consequências de outra ordem, o não pagamento do imposto regularmente liquidado ou pelo devedor originário, para cuja cobrança coerciva existe o processo de execução fiscal.

Neste sentido parece-nos que a determinação do lugar da prática da infracção fiscal é fundamental para apreciar da competência territorial, tendo em vista a instauração do respectivo processo, para isso teremos de analisar estes vários arts 43°, 53° e 54°. e art°. 19° e seguintes o CPP.

Por sua vez, o momento da prática da infracção fiscal é decisivo para se poder fixar o prazo de prescrição do respectivo procedimento criminal, como consagra o art. 15° n° 1.

Podemos esquematizar no seguinte quadro os elementos da infracção tributária<sup>52</sup>:

---

<sup>49</sup> n° 1 do art. 1° do CP

<sup>50</sup> Arts. 1° e 2° do Decreto-Lei n° 433/82, de 27 de Outubro (Lei-Quadro das Contra-ordenações)

<sup>51</sup> Martínez, Pedro Soares, Direito Fiscal, 10ª edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1998 p. 342.

<sup>52</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 37 e ss;

Conduta	Acção	<ul style="list-style-type: none"> <li>- vontade – desejo de cometer a infracção</li> <li>- actividade – consequência material da conduta, o fim desejado e perfeito na lei e inerente à maioria das infracções (infracções de resultados)</li> <li>- nexo causal – ligação da conduta ao resultado e sem o qual este não judicis</li> </ul>
	omissão	<ul style="list-style-type: none"> <li>- vontade – desejo de realizar a conduta típica (a infracção)</li> <li>- actividade – traduzida numa abstenção ( a chamada actividade negativa)</li> <li>- resultado – excepto nas infracções simples em que não há resultado</li> <li>- nexo causal – excepto nas infracções de omissão simples em que igualmente se não produz qualquer resultado</li> </ul>

TIPICIDADE	Correspondência ao tipo legal
ILICITUDE	Antijuridicidade, isto é, desconformidade com as normas jurídicas (o mesmo que ilegalidade)
CULPABILIDADE	Relação subjectiva entre o facto típico e o seu autor, que permite responsabilizar este pelo cometimento daquele (o mesmo que vontade racional e livre de dar causa ao facto)

Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos defendem que “a infracção tributária é constituída por um factor material (nullum crimen sine actione), que preenche um tipo descrito na lei (nullum crimen sine lege), que tenha sido praticado culposamente (nullum crimen sine culpa) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou uma coima (contra-ordenação)”.

O direito sancionatório, por abarcar tanto a acção, como a omissão, terá de partir da conduta humana, mesmo sabendo que a infracção tributária esteja concluída com a tipicidade, ilicitude e culpabilidade.

Nuno de Sá Gomes<sup>53</sup> defende que: “em muitos sistemas fiscais estrangeiros a expressão “infracção fiscal”, diz apenas respeito a infracções penais fiscais administrativas, por oposição aos crimes ou delitos fiscais, sendo, porém, certo que entre nós, tradicionalmente a expressão “infracção fiscal” abrange os crimes fiscais e as transgressões fiscais que foram entretanto extintas, sendo, as que vinham do passado, actualmente qualificadas no RJIFNA e RJIFA, como contra-ordenações fiscais”.

Hoje há uma certa dificuldade em enquadrar a nível sancionatório certos comportamentos dos contribuintes.

No direito penal fiscal, quer se trate de contra-ordenações, quer de crimes fiscais que estão criminalizados no direito penal comum.

Logo, não haveria razões para se criminalizarem tais comportamentos ilícitos sob pena de não obedecer princípio do “non bis in idem”.

Numa primeira hipótese, quando estamos perante um facto que constitui crime fiscal e crime comum mas a infracção lesa somente interesses da Fazenda Pública, estamos diante de situações de mero concurso aparente de infracções, afastando-se, a punição criminal, prevalecendo apenas a punição fiscal, pelo menos é o que a doutrina tem defendido, pois a lei penal comum e a penal fiscal se encontram numa relação de especialidade ou até de consumpção, em que a punição fiscal prevalece sobre a comum (*lex specialis derogat legi generali; lex consumens derogat legi consumate*).<sup>54</sup>

O mesmo não sucede, numa segunda hipótese, quando a infracção cometida lesar conjuntamente interesses de terceiros, neste caso estamos perante um concurso ideal e a que equivalerá indiscutivelmente a punição criminal fiscal e a punição penal comum.

---

<sup>53</sup> Gomes, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000

<sup>54</sup> Dias, Figueiredo; Andrade, Costa, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 6, Fasc. 1º., pp. 71 e ss.

Nem sempre foi fácil estabelecer a fronteira entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social ou administrativo.

Sinteticamente o regime contra-ordenacional distingue-se do regime criminal pela natureza da sanção aplicável.

Tal sanção, a coima, é de natureza pecuniária, nunca existindo prisão.

Por um lado, as coimas são aplicadas pelas autoridades administrativas, com controlo dos Tribunais Fiscais, por outro lado os crimes fiscais correspondem penas privativas de liberdade ou multas, sempre aplicadas pelos Tribunais.

Assim, o direito de mera ordenação social esta relacionado com condutas que apesar de socialmente intoleráveis não atingem a dignidade penal, ao contrário do direito penal fiscal que dá guarida e pune com penas privativas da liberdade ou multas os comportamentos revestidos de fundamentos ético-sociais.<sup>55</sup>

A responsabilidade do pagamento por crimes e por contra-ordenações tributárias, do chamado “imposto evadido”, com o refere Isabel Marques da Silva<sup>56</sup> tem vários pressupostos.

Quando falamos no pagamento na responsabilidade por crimes tributários, existem efeitos positivos que hoje somente podem ser:

- A possibilidade de suspensão da execução da pena de prisão em que seja condenado o infractor tributário pessoa singular, nº1 art. 14º do RGIT,

“1 - A suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa.”

---

<sup>55</sup> Queiró, Afonso, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, Coimbra, 1976, p. 78 e ss.; Gomes, Nuno de Sá, in CTF nº. 392, 1998, pp. 45 a 115.

<sup>56</sup> Silva, Isabel Marques Da, in «Regime Geral das Infracções Tributárias – Cadernos I.D.E.F.F., n.º 5», Editora Almedina, Coimbra, 3.ª Edição, Portugal, 2010.

Sobre esta matéria o Tribunal Constitucional, pronunciou-se e entendeu que, levando em consideração os princípios de culpa, da adequação e da proporcionalidade, o não cumprimento não culposo da obrigação de pagamento não determina automaticamente a revogação da prisão preventiva, antes devem-se ter em consideração os arts. 55º e 56º do CP, e também a al. a) do art. 3º do RGIT<sup>57</sup>.

- A possibilidade de dispensa da pena nos crimes tributários não puníveis com pena de prisão superior a três anos, art. 22º nº1 do RGIT

“1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada se:

- a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves;
- b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação<sup>58</sup>;
- c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção.”,

que tem como consequência o arquivamento do processo, levando em consideração o art. 44º do RGIT.<sup>59</sup>

“1 - Se o processo for por crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a possibilidade de dispensa da pena, o Ministério Público, ouvida a administração tributária ou da segurança social e com a concordância do juiz de instrução, pode decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos daquela dispensa.

2 - Se a acusação tiver sido já deduzida, o juiz de instrução, enquanto esta decorrer, pode, com a concordância do Ministério Público e do arguido, ouvida a

---

<sup>57</sup> Acs. Do TC nº 256/03, 376/03 e 500/05, tal como Ac. do STJ de 6 de Janeiro de 2005 e o de TR de Guimarães de 23 de Junho de 2005.

<sup>58</sup> Redacção dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro

<sup>59</sup> Sobre este assunto ver Ac. do TR do Porto de 16/06/2004, em que foi analisada a questão de saber se a dispensa da pena prevista no art. 22º.

administração tributária ou da segurança social, decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos da dispensa da pena.”

- Atenuação especial da pena, nº2 do art. 22º do RGIT,

“A pena será especialmente atenuada 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.”

que determina a aplicação de uma moldura penal mais branda, que se fará nos termos do art. 73º do CP.

Já quando nos referimos ao pagamento na responsabilidade contra-ordenacional, existem efeitos positivos que hoje somente podem ser:

- Dispensa
- Atenuação especial da coima.

Estes efeitos vêm consagrados no nº1 e nº2 do art.32º do RGIT.

Não seria porem, possível de esquecer ao arts. 30º nº 1 al. c), 75º, nº2 e 78 nº5 do RGIT, que dizem respeito ao direito de redução das coimas, a antecipação do pagamento da coima (que pressupõe que o processo de contra-ordenação esteja já instaurado e implica o pagamento no prazo para a defesa no processo de contra-ordenação, sendo que a sanção é fixada no mínimo legalmente estabelecido e são reduzidas a metade das custas processuais) e o pagamento voluntario (que pressupõe o pagamento da coima ate decisão do processo contra-ordenacional tributário e apenas determina a redução da coima aplicada a 75% do montante fixado).

Relativamente à responsabilidade das pessoas colectivas e dos seus administradores ou gerentes por infracções tributarias, o art. 11º do CP consagra que,

“Salvo disposição em contrário, só as pessoas singulares são susceptíveis de responsabilidade criminal.”,

As pessoas colectivas não podem por si mesmas cometer infracções. Este facto é notório por uma incapacidade natural de acção, assim a responsabilidade por uma infracção praticada terá de advir de condutas de outros.

Estas condutas vão ser-lhes imputados, segundo um modelo de imputação, que é definido no art. 7º do RGIT e vale quer para os crimes quer para as contra-ordenações tributárias<sup>60</sup>.

“1-As pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo.

2 - A responsabilidade das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é excluída quando o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.”

Estão patentes neste artigo três pressupostos:

- que a infracção seja praticada por um seu órgão ou representante;
- que o seja em nome e no interesse colectivo;
- que a infracção não seja praticada contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

A análise deste artigo não acaba por aqui, sendo que no seu nº 3 e 4º do art.7º do RGIT,

---

<sup>60</sup> Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À volta das sociedades Comerciais e Sociedades Civis sob a forma Comercial, Coimbra, Almedina, 2004, pp.405-509.

“3 - A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

4 - A responsabilidade contra-ordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.”

A este respeito Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira, defende: “... antes de responsabilizar a pessoa colectiva contra-ordenacionalmente, é preciso individualizar a responsabilidade num “órgão” ou “representante” conforme o n.º 1 do art. 7º do RGIT.<sup>61</sup>”

Ou seja, “a exclusão da responsabilidade individual do agente terá de ser posterior à imputação de responsabilidade contra-ordenacional ao ente colectivo”, refere Isabel Marques da Silva<sup>62</sup> concordando totalmente com Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira, e com o qual concordamos totalmente.

Relativamente ao concurso de infracções, consagra o art. 2º n.º 3 do RGIT que

“3 - Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação.”

Sobre esta temática opinaram vários penalistas, todos à volta da dicotomia concurso real e concurso aparente. Contudo na nossa opinião os que mais se destacam são Figueiredo Dias e Costa Andrade.

---

<sup>61</sup> Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À volta das sociedades Comerciais e Sociedades Civas sob a forma Comercial, Coimbra, Almedina, 2004, p. 350.

<sup>62</sup> Silva, Isabel Marques Da, in «Regime Geral das Infracções Tributárias – Cadernos I.D.E.F.F., n.º 5», Editora Almedina, Coimbra, 2.ª Edição, Portugal, p.63

Para Figueiredo Dias e Costa Andrade<sup>63</sup>, tudo se resumiu à conclusão de que haveria um só crime, o fiscal caso os interesses ofendidos ou bens jurídicos protegidos fossem apenas os da Fazenda Pública e haveria mais do que um, se os interesses ofendidos fossem não só os do Estado, mas também de terceiros (sócios, credores, etc.).

Estaríamos neste segundo caso perante o crime de abuso de confiança fiscal, caso o gerente ao reter o imposto não o aplicasse na empresa mas utilizasse para benefício próprio.

Já consubstanciaria o crime de abuso de confiança previsto e punido pelo artº. 300º. do Código Penal e do abuso de confiança fiscal previsto pelo artº. 24º, nº 1 do RJIFNA, caso se verificasse a segunda hipótese.

---

<sup>63</sup> Dias, Figueiredo; Andrade, Costa, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, Fasc. 1º, pags. 71 e ss.

## **A Evasão Fiscal e a Fraude Fiscal**

Há que distinguir se um determinado comportamento, com vista a evitar a ocorrência de facto que possa resultar no preenchimento da previsão de uma norma de incidência, evitando assim, as decorrências fiscais impostas pelo preceito, é ou não um ilícito fiscal. Isto é o mesmo que dizer, que devemos distinguir a “tax avoidance” de “tax evasion”.

Assim, quando falamos de “tax avoidance” queremos significar algo próximo do chamado “planeamento fiscal”, em que os actos praticados ou os negócios jurídicos celebrados não vão contra qualquer proibição legal, i.e., com vista a evitar a obrigação fiscal, ou apenas diminuir o montante do tributo a pagar, o contribuinte socorre-se de operações que não se encontram legalmente previstas e que lhe permitem realizar poupança fiscal.

Como forma de colmatar esta dificuldade, foi introduzida no ordenamento jurídico-fiscal português uma clausula geral anti-abuso, que está actualmente prevista no nº 2 do art. 38º LGT.

“2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

Esta norma destina-se a aplicar quando estamos perante a prática de um negócio ou acto lícito, mas abusivo e que tem como consequência a desconsideração fiscal dos actos e negócios praticados pelo contribuinte.

O contribuinte utiliza, assim, meios técnicos, sejam eles negócios jurídicos que escapam às normas de incidência, sejam eles operações contabilísticas, legalmente admissíveis, que lhes são mais favoráveis. Não podendo nunca deixar de se salientar

que estes comportamentos evasivos são permitidos pelo princípio da tipicidade taxativa das normas tributárias, que não deixa margem para a sua aplicação analógica.

Diferente significado tem a expressão “*tax evasion*”, que se traduz na evasão fiscal *contra legem*, i.e., o contribuinte engana, directa e intencionalmente, o Fisco, desrespeitando os preceitos legais. Estamos perante fraude fiscal quando o contribuinte realiza actos ou negócios jurídicos tendo em vista, por um lado, fugir ao pagamento dos tributos ou, por outro, a obtenção de proveitos fiscais, usando para esse fim meios fraudulentos. Depois de verificado o pressuposto, de facto de um imposto, do qual depende a constituição de uma relação jurídico tributária, através da evasão ilícita, o sujeito passivo procura furtar-se ao cumprimento da obrigação decorrente desse preenchimento.

Só estaremos perante evasão fiscal, na verdadeira acepção do termo, quando, depois de estar verificado o facto tributário, se identifica um comportamento ilegal, com vista à não satisfação do tributo devido.

Estaremos perante um crime de fraude fiscal, quando nos depararmos com uma acção ou omissão jurídico-fiscal, orientada para a obtenção de uma situação tributária mais favorável, i.e., evitar o pagamento de um imposto, a sua redução ou o retardamento ou a obtenção de benefícios fiscais, de reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, tendo sempre em atenção que para haver fraude fiscal, tem que existir preenchimento do tipo objectivo e do tipo subjectivo do correspondente crime de “fraude” previsto e punido no RGIT.

A evasão fiscal pode ser lícita e ocorre nas situações em que os contribuintes utilizam expedientes que fogem à previsão legal das normas tributárias, por exemplo realizando negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou através de certas práticas contabilísticas (admissíveis e lícitas) que lhes são mais favoráveis. São os denominados negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, que todavia são lícitos. Contudo a evasão fiscal também pode ser ilícita.

Desde a entrada em vigor da norma geral anti-abuso e atendendo à forma muito ampla como ela se encontra redigida, os objectivos pretendidos com os comportamentos evasivos tornaram-se difíceis de concretizar, porque a administração tributária pode vir

a exercer o seu poder de qualificação dos actos jurídicos e proceder à subsequente correcção da matéria colectável.

*“A insularidade da doutrina portuguesa levou a que a introdução de cláusulas anti-abuso consideradas durante um longo período como sendo contrárias ao princípio da “tipicidade fechada” e à obtenção de segurança jurídica – tivesse lugar tardiamente em Portugal. Muito depois de já serem usadas de forma corrente na legislação comunitária” (...) Pode mesmo afirmar-se que a norma contida na alínea a) do art. 11º da Directiva 90/434/CEE ao permitir aos Estados recusar a aplicação das normas nela contidas sobre reestruturações empresariais sempre que estas tivessem como “principal objectivo a fraude ou a evasão fiscal”, para onde remetia a lei portuguesa, constitui a primeira cláusula-geral anti-abuso do ordenamento jurídico - tributário português na questão mais geral das relações entre o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário (...)nas suas convenções Portugal tem começado a usar fórmulas anti-abuso criadas no prática convencional de outros Estados(...)”*,

como refere José Luís Saldanha Sanches.<sup>64</sup>

Todos estes comportamentos elusivos são possíveis devido ao facto de existir o princípio da tipicidade taxativa, a que estão sujeitas as normas tributárias e que não permite a sua aplicação analógica<sup>65</sup>.

Para fazer diminuir o montante do tributo a pagar ou se subtrair à obrigação fiscal, o contribuinte utiliza procedimentos não previstos pela letra ou pelo espírito de lei tributária, donde pode resultar para ele uma poupança fiscal, com base no aproveitamento da lacuna da lei e atenta a referida proibição da analogia.

---

<sup>64</sup> Sanches, José Luís Saldanha, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.

<sup>65</sup> O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 103º da CRP e no art. 8.º da LGT. O princípio da tipicidade é um dos seus corolários. A insusceptibilidade de aplicação analógica das normas tributárias resulta do art. 11.º, n.º 4, da LGT, que dispõe: “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”.

A própria natureza das normas tributárias faz com que, por vezes, a actuação dos contribuintes se situe fora da área de abrangência da lei fiscal – *extra legem* - e essa actuação é em princípio lícita, ponto é que não constitua um acto abusivo, anormal ou atípico que, como tal, seja abrangido pelas normas fiscais anti-abuso existentes.

Logo, quando este comportamento elusivo pode parecer do contribuinte se situe para lá da previsão legal das normas tributárias, ele é legal e apenas pode ser censurado moralmente, e/ou do ponto de vista ético; não esquecendo o problema do abuso do direito consagrado no art. 334º do CC,

“É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.”

Estes comportamentos também são chamados de habilidades fiscais ou negócios de destreza fiscal. É uma forma de evasão tributária denominada de evasivos ou evitação fiscal - *tax avoidance*.

“Na relação do abuso de confiança como incriminação comum e o abuso de confiança fiscal, pois concretiza-se aqui um concurso aparente traduzido numa relação de consumpção ainda que sejam prejudicados interesses distintos”, segundo Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira <sup>66</sup>

Se por vezes se verifica o referido abuso na utilização destes procedimentos *extra legem* estamos na presença de verdadeiros actos ou negócios antijurídicos<sup>67</sup>, que ainda assim são lícitos.

---

<sup>66</sup> Segundo DIAS, A. Silva, in «O novo Direito Penal Fiscal Não...», 1990, p. 29 e ss. e rp. in «Direito Penal Económico...», 1999, p. 257; e, ainda, in «Crimes e Contra... », «Direito Penal...», 1999, p. 449. In Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in «A “origem” e o actual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito penal § *The “origin” and current portuguese crime of tax fraud: some problems of criminal law*», in Revista Jurídica da Universidade Portucalense, N.º 14, Porto, 2011;

<sup>67</sup> São antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeitos de tributação, a administração corrija a matéria colectável deles resultante.

Falando de modo directo ou indirecto do art. 334º do CC, o que decorre, na celebração de alguns negócios verdadeiros e realmente queridos pelas partes (não simulados), mas que se destinam, *prima facie*, a evitar a tributação ou, ao menos, a diminuir o montante de imposto a pagar, acabando por constituir um verdadeiro abuso de direito.

Nestas situações, a lei vai procurar evitar o resultado pretendido pelos seus utilizadores, proibindo-o, por o considerar planeamento fiscal abusivo.

Esta função limitadora compete à cláusula geral anti-abuso, prevista na LGT, às diversas cláusulas especiais anti-abuso, que se encontram espalhadas pelos vários códigos fiscais - *anti tax avoidance clauses*<sup>68</sup> e ainda às normas fiscais de incidência, que utilizam conceitos amplos.

Por exemplo ao nível do regime dos preços de transferência, assente no princípio da plena concorrência.

São pressupostos da aplicação deste regime a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa; o estabelecimento entre ambos e por causa dessas relações de condições especiais diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e que o resultado obtido com base na contabilidade seja diferente do que o que se apuraria na ausência dessas relações.<sup>69</sup>

São ineficazes, no entanto, estes actos ou negócios jurídicos perante a administração fiscal (desconsideração fiscal) mas são válidos do ponto de vista civil<sup>70</sup>, porque se não o fossem, o contribuinte não poderia defraudar a lei fiscal.

---

<sup>68</sup> As jurisdições fiscais anglo-saxónicas foram pioneiras na utilização das cláusulas anti-abuso.

<sup>69</sup> Neste sentido ACSTA de 22/09/2004 (recurso n.º 119/04), publicado em <http://www.dgsi.pt>. Vide ainda o art. 77.º, n.º 3 da LGT, quanto à exigência de fundamentação da correcção à matéria colectável feita pela administração fiscal, quando existe violação pelo contribuinte das regras dos preços de transferência.

<sup>70</sup> Dispõe o art. 280.º do Código Civil, sob a epígrafe requisitos do objecto negocial: “1- É nulo o negócio jurídico cujo objecto seja física ou legalmente impossível, contrário à lei ou

Ou seja, a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte em fraude à lei pressupõe um resultado não permitido apenas pelo ordenamento tributário, contudo podem estes mesmos negócios incorrer em abuso do direito, art. 334º CC, o que os torna ilícitos também do ponto de vista do direito civil.

A cláusula geral anti-abuso funciona como uma espécie de filtro. Isto é, se o acto ou negócio do contribuinte for submetido à cláusula e não for por ela impedido, não se poderá falar da existência de evitação fiscal ilícita.

Assim, ela afere e delimita os casos de elisão fiscal e representa uma forma de concretizar o princípio da substância económica sobre a forma dos actos ou negócios jurídicos.

Pode, assim dizer-se, de uma forma genérica, que o objectivo da cláusula geral anti-abuso é impedir que os contribuintes possam evitar a carga fiscal a que de outro modo estariam sujeitos, através do uso anómalo de formas jurídicas habilmente concebidas<sup>71</sup> para os colocar fora do campo de incidência dos tributos.

Contudo, face ao art. 334º do CC temos muitas dúvidas, pois uma coisa é a Cláusula Geral Anti-Abuso outra, bem diferente, é o Abuso de Direito, 334º do CC;

Representando assim, uma situação de uma violação frontal dos princípios da igualdade distributiva e da capacidade contributiva.

O combate à ilusão fiscal destina-se especialmente a obter uma maior equidade fiscal e é sobretudo efectuado nos países desenvolvidos<sup>72</sup>, que têm um baixo nível de

---

*indeterminável. 2- É nulo o negócio contrário à ordem público, ou ofensivo dos bons costumes*". Os negócios ilusivos-não se enquadram nesta definição legal.

<sup>71</sup>“(…)No abuso de direito é o próprio facto que é requalificado pela Administração fiscal para que possa caber na previsão legal” – Saldanha Sanches, Abuso de Direito e Abusos de Jurisprudência, in Fiscalidade n.º 4, ISG, Outubro 2000, pág. 64-65, citado por Gustavo Lopes Courinha, obra citada.

<sup>72</sup> É o caso dos EUA onde se verifica que: “Um dos provérbios mais conhecidos (...) tem a sua origem numa frase de uma carta escrita em 1789 pelo então Presidente Benjamin Franklin (1706-90) a Jean-Baptiste Leroy e é o seguinte: “In this world nothing is certain but death and

fraude tributária e são dotados de um sistema fiscal eficaz e de uma administração tributária formada e eficiente.

A evasão fiscal ilícita, surge apenas quando o contribuinte pratica factos ilícitos e culposos que constituem infracção fiscal violadora de normas de incidência, como é o caso do não pagamento voluntário de um imposto já liquidado e vencido.

### **a) A fraude fiscal**

Os contribuintes também procuram realizar poupança fiscal através da chamada evasão fiscal fraudulenta<sup>73</sup>, que é sempre ilícita porque é *contra legem*.

Contudo, a fraude é criminosa na medida, tão só e apenas, que preenche, a acção típica, ilícita, culposa e punível;

Relativamente ao dolo e segundo Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos<sup>74</sup> “o crime em causa, sendo essencialmente doloso, pode consumir-se sob todas as formas de dolo: dolo directo, necessário ou eventual.”

Neste caso, o sujeito passivo engana directa e intencionalmente a administração tributária, infringindo as normas tributárias.

---

*taxes*”. (...) Desde o século XVIII que esta máxima se tornou célebre entre os norteamericanos, pelo que não é surpreendente que a dimensão da economia paralela, subterrânea ou “informal” (designação mais “chique” e hoje tão em voga) nos EUA seja a menor de entre os países da OCDE, correspondendo a menos de 9% do PIB – quando comparada com os 22,5% de Portugal ou Espanha, 27% em Itália, 28,5% na Grécia, ou mesmo 12,5% no Reino Unido, 15% na França e 16% na Alemanha (os dados são da OCDE)”. A morte e o pagamento de impostos, Miguel Frاسquilho, artigo publicado no Jornal de Negócios de 7/01/2004.

<sup>73</sup> A fraude fiscal segundo Sampaio Dória é: “*toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*” - Sampaio Dória, A evasão fiscal legítima: Conceitos e problemas, pág. 42 – citado por Patrícia Noiret Silveira da Cunha, A Fraude Fiscal no Direito Português, Revista Jurídica n.º 22, Março 1998.

<sup>74</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 708.

Existe a *tax evasion*, quando os contribuintes declaram rendimento ou lucro inferiores ao real, através da omissão nas declarações obrigatórias da sua real situação tributária ou recorrendo a diversos expedientes, como negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de facturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros.

Estes comportamentos preenchem o tipo legal de contra-ordenações administrativas ou, nos casos mais graves, de crimes fiscais.

No âmbito tributário, os actos ou negócios jurídicos destinados à subtracção ao pagamento dos tributos ou à obtenção de vantagens fiscais e praticados por meios artificiosos ou fraudulentos são também ineficazes (por acção da supra aludida cláusula geral anti-abuso, prevista no art. 38º, n.º 2, da LGT).

Mas a ineficácia desses negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados, ponto é que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, uma vez que as normas fiscais, em regra, visam fins económicos<sup>75</sup>.

A divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto assume aqui particular relevância a simulação fiscal<sup>76</sup>.

A simulação (relativa) é composta por três elementos. A divergência intencional entre a vontade e a declaração, o *pactum simulationis* e o intuito de enganar terceiros. Há portanto um negócio oculto e querido pelas partes (*sham transaction*), mas não revelado, que é menos oneroso para efeitos fiscais.

---

<sup>75</sup> Diz o art. 38.º, n.º 1 da LGT: “A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

<sup>76</sup> O código Civil dá a noção de simulação relativa no art. 241º: “1. Quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado 2. Se, porém, o negócio dissimulado for de natureza formal, só é válido se tiver sido observada a forma exigida por lei”.

Sob a epígrafe simulação de negócios jurídicos, o art. 39º, nº 1, da LGT, diz que em caso de simulação, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado<sup>77</sup>.

Ou seja, a tributação recai sobre a realidade e não sobre a aparência. Este normativo assenta nos princípios do inquisitório<sup>78</sup> e da descoberta da verdade material e é uma das normas jurídico - fiscais destinadas a combater a evasão fiscal ilícita.

A simulação prevista no art.º 39º da LGT é a simulação relativa e não a absoluta.

Na simulação absoluta só existe o negócio simulado, isto é, as partes não quiseram realizar nenhum negócio, não há nenhum negócio real. Por outro lado, na simulação relativa, além do negócio jurídico real (dissimulado, oculto) há um negócio aparente, ainda que um ou vários dos seus elementos possam não ser reais.

Em princípio, a nulidade afecta apenas o negócio simulado porque é ele que viola directamente a lei, ponto é que estejam preenchidos os requisitos de validade do negócio dissimulado.

Contudo, a tributação do negócio jurídico real (dissimulado) constante de documento autêntico (onde está previsto o negócio simulado) depende de decisão judicial que declare a sua nulidade, mas tal ónus não se confunde com os poderes de

---

<sup>77</sup> Dispõe o art. 39.º da LGT: “ 1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. 2 – Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade”. Este normativo assenta no chamado princípio da prevalência da substância sobre a forma, também enunciado de uma forma mais geral no art. 11.º, n.º 3, da LGT e que, no que diz respeito à interpretação das normas tributárias, diz: “Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.

<sup>78</sup> Art. 58.º da LGT: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”

correção da matéria tributável, legalmente atribuídos à administração tributária, previstos no art. 39º, n.º 2, 1.ª parte, da LGT.

A qualificação e a interpretação das normas fiscais que é feita pela administração tributária, tem que obedecer às regras e aos princípios gerais da interpretação e aplicação das leis.

A administração tributária não pode qualificar autonomamente os negócios utilizando para o efeito, por exemplo, apenas critérios fiscais, outrossim, deve guiar-se por critérios exclusivamente jurídicos, socorrendo-se para tal dos princípios da Teoria Geral do Direito e dos contratos, excepto nos casos em que o legislador fiscal tenha atribuído às normas, um sentido diverso.

Se, ainda assim, persistir a dúvida, a interpretação a fazer deve então atender à substância económica do negócio<sup>79</sup>, sendo certo que, em nenhum caso a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes (mesmo que em documento autêntico) vincula a administração tributária (art. 36º, n.º 4, da LGT).

A administração fiscal tem poderes de correção da matéria colectável, temos como exemplos, em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas (IRC)<sup>80</sup> e do rendimento das pessoas singulares (IRS).

No ACSTA de 19 de Fevereiro de 2003 (recurso n.º 1757/02), no qual estava causa saber se a administração fiscal pode considerar como proveitos, para efeitos de

---

<sup>79</sup> O art. 11.º da LGT, sob a epígrafe interpretação dispõe: “1- Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. 2- Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. 3- Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. 4- As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da assembleia da república não são susceptíveis de integração analógica”.

<sup>80</sup> Confrontar os arts. 29.º, n.º 4, 52.º e 65.º, n.º 4, todos do CIRS; os arts. 16.º, n.º 3, 26.º, n.º 2, 47.º, n.º 4, 53.º, n.º 11, 58.º, n.º 11 e 58.º-A, n.º 6, todos do CIRC; e ainda o art. 31.º do CIMT.

tributação em sede de IRS, valores diferentes dos constantes da escritura de compra e venda de lotes de terrenos para construção, antes de proferida sentença judicial que conheça da existência de negócio simulado, foi decidido que, conforme resulta da primeira parte do art. 39º, nº 2 da LGT, a administração fiscal tem poderes para corrigir a matéria tributável e esses poderes não se confundem com a necessidade de existir uma decisão judicial de declaração de nulidade, para tributar o negócio jurídico real constante de documento autêntico<sup>81</sup>.

Assim como, no nosso entender, o Juiz tem livre apreciação de prova e não está sujeito à qualificação da Administração Tributária;

No caso *sub iudice*, a administração fiscal não necessitava pois de obter uma declaração judicial de nulidade da compra e venda, para a poder tributar, porque nunca pôs em causa a existência e validade do negócio jurídico em causa, outrossim, entendeu que um dos seus elementos essenciais – o preço – não era o que realmente foi declarado na escritura.

Entendimento idêntico foi ainda perfilhado no ACSTA de 26 de Fevereiro 2003 (recurso n.º 89/03-30), no qual a questão a decidir assentava numa situação de simulação de valor de um negócio de trespasse de uma loja (os contratantes declararam na escritura um preço inferior ao real).

Aí se disse que: *“Não é a mesma coisa ignorar um negócio constante de documento autêntico por o entender simulado ou mesmo tributar o que se considera real ou, atendendo ao negócio constante de tal documento, corrigir a matéria colectável que daí resulte, nos termos legais (...) A administração fiscal não pode ignorar tais negócios jurídicos enquanto não for declarada a sua nulidade ou anulabilidade, mas não está impedida de proceder a correcções à matéria colectável*

---

<sup>81</sup> *“O fisco está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos actos ou negócios realizados pelos particulares, mas não está vinculado à qualificação (nomen iuris) dada pelos sujeitos aos seus próprios actos....o Fisco tem o poder-dever de requalificar ou recharacterizar o acto jurídico de harmonia com a sua verdade material jurídica”* – Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma anti-elisiva, Dialéctica*, São Paulo, 2001, pág. 37, citado em Gustavo Lopes Courinha, obra citada.

*introduzindo as que forem pertinentes face aos elementos apurados ou até, se for caso disso, ao método presuntivo”.*

A simulação pode ser arguida a qualquer momento, tendo em vista a realização de uma liquidação adicional, mas naturalmente sempre dentro do prazo geral de caducidade.

A simulação fiscal (absoluta e relativa) também está tipificada como crime de fraude fiscal no art. 103º, nº 1, c), do RGIT.

## **b) O planeamento fiscal**

Os actos de poupança fiscal, planeamento fiscal ou ainda de gestão fiscal ou engenharia fiscal - *tax planning* são diferentes dos comportamentos de evasão e de fraude fiscal supra descritos.

Com o planeamento fiscal os particulares e as empresas procuram pagar menos imposto, utilizando para o efeito as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, mas sempre dentro do quadro jurídico existente.

Só as empresas de média e grande dimensão são que praticam estes actos, através do recurso aos serviços de consultores e gestores fiscais e mesmo de advogados e/ou outros juristas;

O contribuinte aproveita o conhecimento profundo das leis fiscais e utiliza as soluções que lhe são mais favoráveis. São portanto comportamentos *intra legem*, não evasivos, que se destinam a diminuir o imposto a pagar, mas sempre dentro do normativo legal existente.

Quando o contribuinte efectua o seu planeamento fiscal é indiferente se o faz de boa ou má fé, contudo para efeitos de Direito civil, por exemplo, pode ter importância.

A verdade é que ele tem mesmo o dever de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal. A poupança fiscal é conseqüentemente um direito do contribuinte, que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

As próprias leis tributárias contêm normas denominadas de desagramento (normas negativas de tributação), nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria colectável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação<sup>82</sup> (vg. a zona franca da Madeira). O que pressupõe que a poupança fiscal é inclusivamente sugerida pelo legislador.

Todavia, como a planificação fiscal provoca uma elevada perda de receitas para os estados, há uma tendência crescente e generalizada no sentido de a procurar impedir, utilizando para tal novos métodos de interpretação das leis, presunções fiscais, introduzindo nos diplomas fiscais normas anti-abuso e ainda utilizando conceitos jurídicos de uma forma mais abrangente do que a normalmente utilizada noutros ramos de direito<sup>83</sup>.

Há factores externos, derivados da heterogeneidade das leis fiscais dos vários países, que podem facilitar o planeamento fiscal praticado pelas empresas de dimensão internacional. É exemplo o regime dos preços de transferência (artigos 57.º e segs. do CIRC), assente no princípio da independência e no conceito de relações especiais, dada a diversidade de tratamento a que está sujeito nos vários países.

*“O regime de preços de transferência é de especial importância no contexto dos grupos multinacionais. Economicamente a realidade é única, do ponto de vista do direito fiscal internacional a situação é múltipla. Os diferentes tratamentos jurídico-*

---

<sup>82</sup> As zonas de baixa tributação têm normalmente as seguintes características: taxas de imposto reduzidas, ou mesmo nenhuns impostos, sobre alguns ou todos os tipos de rendimento ou de capital; um elevado sigilo bancário e comercial; ausência de controlo cambial sobre depósitos estrangeiros em moeda estrangeira; um sector financeiro diversificado; meios de comunicações modernos; diversidade de veículos e produtos fiscais (tais como *holdings e/ou sociedades gestoras de participação social*, fundações, sociedades comerciais e seguradoras, poucas ou nenhuma Convenções para Evitar a Dupla tributação e cláusulas de troca de informações e ainda instituições e governos estáveis.

<sup>83</sup> O art. 11.º, n.º 2, da LGT dizer que: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. A este propósito o Dr. Nuno Sá Gomes (obra citada, pág. 39) utiliza uma frase expressiva: “*alargamento de conceitos de direito comum para abranger realidades económicas equivalentes*”.

*fiscais concedidos pelos estados aos rendimentos de um grupo multinacional podem não só acarretar problemas de dupla ou múltipla tributação, mas também carrear vantagens inerentes a dupla ou múltiplas isenções ou deduções fiscais. Situamo-nos aqui na área do planeamento fiscal, às vezes legítimo, outras vezes ilegítimo ou abusivo*<sup>84</sup>.

O Tribunal das Comunidades tem entendido que: *“a prática de um preço mais baixo para um estabelecimento estável como forma de assegurar uma maior quota de mercado numa fase de instalação pode ser uma prática com uma intenção comercial legítima – uma bona fide commercial reason – que choca com uma norma destinada a evitar a deslocalização de receitas (...) na linguagem do Tribunal estamos perante uma restrição de uma liberdade fundamental e é preciso por isso saber se a restrição é proporcionada*<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Teixeira, Glória, Combate à evasão fiscal, Medidas Prioritárias, in Revista “Mais-Valia”, 2004, p. 60

<sup>85</sup> Sanches, José Luís Saldanha, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>

## Enquadramento Legal

### a) Evolução do RJIFNA para o R.G.I.T.

Era logo no início da Parte II, Capítulo I, do anterior RJIFNA, que nos podíamos então deparar com o crime de fraude fiscal.

O Regime Geral de Infracções Tributárias, aprovado pelo art. 1º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, “retoma disposições que constavam já do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras e do Regime Geral das Infracções Aduaneiras, do Código do Processo Tributário e da Lei Geral Tributária....”<sup>86</sup>

A principal novidade introduzida foi a divisão, em dois, dos tipos de crimes tributários: os comuns, em que se incluem a chamada burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo e os fiscais como a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança.

O RJIFNA previa substancialmente quatro tipos de crimes fiscais: a fraude fiscal (art. 23º), o abuso de confiança fiscal (art. 24º), a frustração de créditos fiscais (art. 25º) e a violação do segredo fiscal (art. 27º).

A fraude fiscal, abrangia todas as condutas ilegítimas que tivessem em vista a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias. Tal podia processar-se por ocultação ou alteração dos factos ou valores que devessem constar das declarações apresentadas ou prestadas, a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalizasse, determinasse, avaliasse ou controlasse a matéria tributável, a ocultação de factos ou valores não declarados e que devessem ser revelados à administração fiscal e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

---

<sup>86</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 13.

O abuso de confiança fiscal, abrangia a apropriação ilegítima, total ou parcial de prestação tributária, que o agente tributário deduzisse nos termos da lei e estivesse legalmente obrigado a entregar ao credor tributário.

A frustração de créditos abrangia a alienação, ocultação, danificação, desaparecimento ou oneração do património com a intenção de frustrar, total ou parcialmente, imposto já liquidado ou em processo de liquidação.

A violação do segredo fiscal abrangia a revelação dolosa ou o aproveitamento de informações sujeitas a segredo fiscal, obtidas no exercício das suas funções ou por causa delas, salvo justa causa ou consentimento de quem de direito.

Enquanto que, a fraude fiscal e o abuso de confiança fiscal, assentavam na violação dolosa, dos deveres de cooperação do sujeito passivo com a administração tributária, a frustração de créditos e a violação do segredo fiscal, correspondiam ao desenvolvimento de tipos de crime já previstos na legislação comum, como, insolvência dolosa e violação de segredo por funcionário nos arts. 227º e 383º do Código Penal.

Assim, de acordo com a terminologia adoptada pelo RGIT, apenas os dois primeiros tipos de crime, seriam de considerar especificamente fiscais. Os dois restantes tipos de crime, consistiam em crimes tributários comuns, ou seja, caracterizados apenas por o lesado ser a Fazenda Pública, o credor tributário.

Não procedendo o RJIFNA a qualquer distinção entre crimes tributários comuns e crimes fiscais, tal permitia, embora ocasionalmente, que fosse utilizado pela jurisprudência como argumento para a não punição dos crimes comuns, que visassem lesar os interesses da Fazenda Nacional, quando não estivessem expressamente tipificados como crimes fiscais.

Por exemplo, a obtenção de reembolsos do IVA ou dos próprios impostos sobre o rendimento, visando, como a fraude fiscal, não a redução ou eliminação do imposto a pagar pelo sujeito passivo, mas o seu enriquecimento patrimonial ilegítimo. O próprio Supremo Tribunal de Justiça pronunciou-se, através de um Acórdão, onde concluiria não ser o Estado susceptível de ser afectado pelo crime de burla.

#### b) O crime de Fraude Fiscal

O anterior crime de fraude fiscal passa a dividir-se na fraude fiscal simples, regulada no art. 103º, e na fraude fiscal qualificada, regulada no art. 104º.

Na fraude fiscal passa a incluir-se expressamente, clarificando a legislação anterior, a conduta, visando a obtenção de reembolso indevido, desde que este não implique um enriquecimento efectivo (caso em que passa a integrar o campo da burla) mas uma mera redução da receita tributária a pagar.

A distinção entre fraude fiscal simples e qualificada, já vinha esboçada no RJIFNA, correspondendo o actual modelo de fraude fiscal qualificada, aos casos em que à fraude fiscal era anteriormente aplicável pena de prisão entre um e cinco anos.

Todavia, os crimes fiscais não se mantiveram exactamente os mesmos, seja no que ao tipo diz respeito seja relativamente à medida da pena.

A fraude fiscal pode ter lugar por uma de três vias:

- Ocultação ou alteração de factos ou valores que deva contar 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;
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Só poderá ser qualificada, determinada conduta, como fraude fiscal ou abuso de confiança fiscal, quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (quinze mil euros). Caso esse valor seja inferior, haverá mera contra-ordenação fiscal.

De acordo com o disposto no art. 103º nº 3, os valores a considerar são os que nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

Mas aqui, coloca-se a questão de saber o que pretendeu o legislador significar com esta expressão: “devam constar de cada declaração “.

Parece ter o Legislador considerado como relevante, não a conduta em si mesma, mas a declaração apresentada pelo contribuinte. Podendo levar a considerar-se, que não é a conduta em si mesma que se mostra lesiva, mas antes a projecção desta por via das declarações apresentadas.

O que nos levaria a concluir, que se cada declaração apresentada consubstanciar a obtenção de vantagem patrimonial inferior a €15.000,00 (quinze mil euros), não obstante o contribuinte apresentar mais que uma declaração respeitante à mesma conduta, não estaríamos perante um crime de fraude fiscal.

Esta solução redundaria em tratar de forma igual o que é desigual. Senão vejamos, ora permitindo o crime, na medida em que a mesma conduta, desdobrada em mais que uma declaração não seria punida, ora punindo mais severamente situações em que uma mesma conduta pressupõe duas declarações, cuja vantagem em cada uma supera o montante legalmente fixado.

Nuno Pombo defende assim, que não deverá ser a declaração o ponto central, mas antes, a conduta do agente, não obstante o desdobramento em declarações que uma mesma conduta possa ter.

Entre os elementos de que se pode revestir a conduta ilegítima que integra a fraude fiscal qualificada, além dos que constavam do art. 23º, nº 3, do RJFNA quando em acumulação de mais de uma das circunstâncias elencadas (exigência que se mantém), o art. 104º, nº 1, alíneas d), e), e f), RGIT prevê,

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

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

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

Neste caso, as condutas são puníveis com prisão, de um a cinco anos, para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

Todavia, não é necessária a acumulação de qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1 da citada norma para haver fraude fiscal, quando esta tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda quando há intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, conforme dispõe o n.º 2 do mesmo preceito legal.

Concomitantemente, é um crime comum, na medida em que “qualquer pessoa”, desde que tenha capacidade tributária pode praticar, não sendo um crime cuja ilicitude ou grau de ilicitude dependam de certas qualidades ou relações especiais do agente.

## Capítulo III - A Fraude Fiscal e a Simulação

### a) A Simulação Fiscal

Particular importância assume a simulação fiscal, que se traduz na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objectivo de a administração Fiscal liquidar menos ou nenhum imposto.

A Simulação pode ser Relativa, quando as partes, tendo celebrado um determinado negócio jurídico, tinham a intenção de celebrar outro, diferente daquele. A simulação relativa é composta de três elementos:

- A divergência intencional entre a vontade e a declaração;
- O pactum simulationis, ou seja, o pacto entre o declarante e o declaratório, com vista a produzir a referida divergência;
- Intuito de enganar terceiros, podendo neste caso ser a administração fiscal.

A Simulação pode também ser absoluta quando as partes, ao celebrarem um qualquer negócio jurídico, não pretendiam, de facto, celebrar negócio algum.

O art. 39º da LGT prevê,

“1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

2 - Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.”

isto é, a simulação relativa, estatutando que, em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio simulado. Assim sendo, no seu nº1, a nulidade afecta apenas o negócio simulado, desde que se encontrem preenchidos os requisitos da validade o negócio dissimulado.

Todavia, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade, sem prejuízo dos poderes de

correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, de acordo com o nº2.

O negócio fiscalmente menos oneroso, pode tratar-se de um negócio jurídico celebrado com o único fim de enganosamente prejudicar a administração tributária, por exemplo quando as partes celebram um contrato de compra e venda, quando na verdade pretendem celebrar uma doação.

Não podemos deixar de distinguir estas situações, daquelas outras, em que o contribuinte, não pretendendo enganar a administração tributária, pratica actos ou negócios jurídicos, que correspondem à sua vontade real, que lhe permitem obter um resultado económico equivalente ao resultante de outro acto ou negócio jurídico que a lei fiscal submete a um regime tributário menos favorável. É o caso, por exemplo, da fusão de duas sociedades por incorporação, com vista a evitar uma dupla transmissão de bens sujeita a imposto.

Assim, o negócio jurídico, fiscalmente menos oneroso, em que não se verifica qualquer simulação, enquadra-se na figura do negócio indirecto, i.e., no negócio a que as partes recorrem com a intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à directa realização daqueles mesmos fins.

Trata-se de um negócio jurídico verdadeiro, em que não há qualquer contradição, entre a vontade real das partes e a vontade declarada, uma vez que pretendem celebrar o negócio jurídico indirecto (lícito) e obter a correspondente poupança fiscal.

A simulação é a figura com qual a CGAA é mais confundida.

Podemos observar uma das diferenças entre estas duas figuras, pois na simulação a lei não é defraudada mas sim abertamente violada.

Enquanto, que na simulação existe um negocio falso, (tendo em conta que o negocio simulado é menos oneroso que o negocio dissimulado), na CGAA não existe nenhum negocio falso e o que se censura não é a mentira mas sim a verdade, pois na CGAA o negocio ou actos são queridos pelas partes e nada é ocultado.

Na CGAA não há qualquer consequência de nulidade do negócio ou acto celebrado, apenas se desconsideram os seus efeitos fiscais e aplicam-se antes efeitos do

negócio que o aplicador da lei considera que deveriam ter sido praticados. Na simulação impera o negócio real, dissimulado, considerando nulo o negócio simulado.

#### b) O Regime Tributário da Simulação

Os contribuintes servem-se amiúde da simulação, como meio de desvirtuar os efeitos económicos subjacentes a factos jurídicos.

Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

Assim, a lei refere-se apenas à simulação relativa e não à simulação absoluta, i.e., aquela em que as partes, ao contratarem, não pretenderam de facto, a celebração de qualquer negócio jurídico. Deste modo, o legislador quando prevê, no art. 39º nº 2 da LGT que a tributação do negócio jurídico dissimulado pressupõe a anulação e não a nulidade, exclui expressamente do âmbito da norma o negócio absolutamente simulado, uma vez que não se lhe encontra associado qualquer negócio jurídico dissimulado.

Nos termos do art. 240º nº 2 do CC, o negócio simulado é nulo. Todavia, pelo simples facto de o negócio simulado ser nulo, tal não significa que o negócio dissimulado seja considerado facto tributário, correspondente ao tipo legal de incidências. Assim, é necessário que o reconhecimento da simulação, seja acompanhado da decisão declaratória da efectividade do objecto do negócio real e da sua correspondência a um certo tipo de incidência real.

Por outro lado, atenta a letra do nº 2 do art. 39º da LGT, não carecendo o negócio dissimulado de forma própria, nos termos e para os efeitos dos disposto no art. 219º do CC, não constando o negócio simulado de documento autêntico, pode a administração fiscal, em decisão fundamentada, declarar o objecto do negócio dissimulado como facto tributário correspondente a certo tipo de incidência real.

Constando o negócio simulado de documento autêntico, terá o documento força de prova plena art. 375º CC, quanto aos factos declarados como objecto do acto simulado, que só pode ser suprida mediante sentença anulatória de tais actos.

Um último reparo prende-se com o facto de os efeitos jurídicos ou reais da ineficácia do acto ou negócio vicioso/viciado deverem corresponder, necessariamente, a um determinado facto, tipificado na lei de incidência real, na medida em que o valor do interesse económico que se visa ocultar com a simulação não pode ser tributado como tal, carecendo da sua tipificação, sob pena de estarmos perante uma inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103º nº 2 e 165º nº 2 da CRP.

# Medidas de reacção contra a evasão e a fraude fiscal

## Medidas preventivas e de polícia fiscal

Medidas há de carácter preventivo e não punitivo que podem e devem ser usadas pelo Estado para procurar diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos de muitos contribuintes.

Desde logo, defendemos que podem ser adoptadas acções de consciencialização da população, no sentido de a despertar para os benefícios que o pagamento de impostos traz para a sociedade e para os cidadãos em particular.

Falta, como defende Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira, “uma politica de esclarecimento dos cidadãos sobre o destino das receitas fiscais”.<sup>87</sup>

Pois, seguindo o seu raciocínio, “a falta de entendimento do conteúdo concreto das contraprestações que correspondem à obrigação fiscal provoca que a violação das leis tributarias não seja sofrida como falta moral”.<sup>88</sup>

Não deve igualmente ser descartada a introdução de medidas de cooperação atraentes para as empresas, como por exemplo o perdão fiscal, ainda que parcial, para aquelas que denunciem actos de evasão e de fraude fiscal. O sistema penal português deve incorporar um instrumento jurídico que estimule as denúncias e os arrependimentos.

Outra hipótese a considerar, discutível e polémica, seria tornar públicas as declarações dos contribuintes ou, indo um pouco mais além, publicitando-as mesmo.

Esta medida poderia produzir um sentimento de vergonha naqueles contribuintes que, embora desempenhando reconhecida e publicamente determinadas profissões, presumivelmente bem remuneradas e, em regra, privadas, declaram todavia rendimentos bastante inferiores aos efectivamente auferidos.

---

<sup>87</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 64.

<sup>88</sup> Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 64.

O simples conhecimento da possibilidade de acesso, por parte de qualquer cidadão à sua declaração de rendimentos, com certeza faria este tipo de cidadãos tomarem uma outra atitude perante o Fisco.

*Mutatis Mutandis* se aplicaria às empresas que, até por uma razão de imagem perante os investidores, seriam obrigadas a assumir uma outra postura, necessariamente cumpridora das suas obrigações fiscais.

Contudo, neste particular, por enquanto esbarra-se com o segredo fiscal hiper protegido por inúmeras disposições legais, desde logo, pela própria CRP” e as entidades administrativas competentes têm mesmo que garantir a sua protecção (art. 35º, n.º 2, *in fine*).

Também o art. 64.º da LGT estabelece um princípio de confidencialidade a que estão sujeitos os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes.

Este princípio, conforme foi decidido no ACSTA de 20 de Maio de 2003 (proc. n.º 0786/03), publicado em <http://www.dgsi.pt>: “(...)visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no art. 26º da CRP, que se encontra salvaguardado no art. 268º, nº 2 deste diploma legal e refere-se, como resulta do art. 64º, nº 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte”.

O procedimento de inspecção tributária é igualmente sigiloso, tendo os funcionários que nele intervirem que guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício, ou por causa, das suas funções (art. 22º do Regime Complementar do procedimento de inspecção tributária, do Regulamento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413,98, de 31 de Dezembro).

Com a agravante de que configura ainda a prática do crime tributário comum, punível com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias (art. 91º do RGIT), a revelação ou aproveitamento dolosos do segredo fiscal.

Na eventualidade dessa revelação ou aproveitamento ser negligente, ainda assim o agente é punido a título de contra-ordenação, consagrado pelo art. 115º do RGIT,

“A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de € 75 a € 1500.”<sup>89</sup>

Também podem ser adoptadas medidas de incentivo indirecto ao cumprimento das obrigações tributárias.

Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 17/2003, de 3 de Fevereiro, aditou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, o artigo 66º, que veio permitir a dedução à colecta de IRS de uma percentagem de 25%, com o limite de 50,00€, do IVA suportado em determinadas despesas pelos sujeitos passivos daquele imposto, ou por qualquer membro do seu agregado familiar, enquanto consumidor final, desde que comprovadas por factura ou documento equivalente.

Conforme se menciona no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 17/2003, de 3 de Fevereiro que criou a referida norma

*“O presente diploma insere-se no objectivo anunciado pelo Governo de promover o reforço dos instrumentos de combate à fraude e evasão fiscais. Estão identificados alguns dos sectores do pequeno comércio e prestações de serviços, nomeadamente os da alimentação e bebidas, reparação de bens de equipamento doméstico e reparação automóvel, onde se registam significativas margens de fuga à tributação em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de imposto sobre o rendimento, materializada no incumprimento da obrigação de emissão de documento de suporte dos bens fornecidos ou dos serviços prestados, verificando-se que, para esta situação, também concorre o alheamento de alguns consumidores finais relativamente à exigência de recibo ou documento de quitação equivalente dos pagamentos efectuados aos prestadores daqueles bens e serviços. Para além do reforço dos meios inspectivos de acompanhamento das actividades dos operadores dos sectores assinalados, considera-se que uma das formas de prevenir a evasão fiscal neste domínio é a de incentivar os consumidores finais ao cumprimento da obrigação, que, de resto, sobre si impende, de exigir o adequado documento de quitação de todas as importâncias pagas. Para o efeito, é criada uma dedução à colecta do IRS de parte do IVA suportado nas*

---

<sup>89</sup> Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

*despesas realizadas, e devidamente documentadas, com a aquisição dos referidos bens e serviços”.*

Para ajudar a detectar a ocorrência de ilícitos fiscais também podem ser promovidas medidas preventivas de polícia fiscal. É o caso da realização de buscas nas sedes das empresas ou nos domicílios dos particulares (inspeção de livros de contabilidade, de declarações de rendimentos do trabalho e de outros documentos fiscalmente relevantes), a abertura de contentores de mercadorias e as apreensões de veículos nas alfândegas.

Neste domínio, o Decreto-Lei n.º 93/2004 de 20 de Abril, veio regular a forma, a extensão e os limites de cooperação entre a PJ, a DGCI e a DGAIEC, no que diz respeito ao acesso e tratamento de informação de natureza tributária relevante para as acções de investigação criminal, inseridas no âmbito das respectivas competências.

O diploma prevê as condições de acesso mútuo às bases de dados das autoridades com competências de investigação no âmbito dos crimes tributários. Ao abrigo deste diploma, foi assinado um protocolo entre a Administração Tributária e a PJ, visando articular as formas concretas de cooperação e coordenação entre as partes, tanto ao nível operacional como à forma de acesso em tempo real à informação de natureza tributária e criminal pertinente, tendo em vista uma maior racionalidade e eficácia no combate à criminalidade tributária.

Esta cooperação abrange os crimes tributários cuja competência para a respectiva investigação seja da PJ<sup>90</sup>, nomeadamente os de branqueamento de capitais que tenham subjacentes crimes tributários, e os crimes tributários cuja competência para os respectivos inquéritos se presume legalmente delegada à DGCI e à DGAIEC. É dada prioridade aos actos criminosos ocorridas em sede de IRC, IRS, IVA, Impostos IECS e IA.

---

<sup>90</sup> *“A intervenção da Polícia Judiciária tem de ser sempre uma ultima ratio. O seu objecto só pode ser o crime organizado naquelas zonas em que a fraude fiscal se funde com o crime puro e simples, como são os casos das quadrilhas de contrabandistas e da corrupção na DGCI e nas Alfândegas”* – Sanches José Luís Saldanha, obra citada, pág. 82.

Para o efeito, existem terminais informáticos de acesso às bases de dados das entidades envolvidas, que são operados por funcionários credenciados, que ficam sujeitos aos deveres decorrentes do segredo de justiça e do sigilo fiscal e profissional.

São também fixadas as regras de tramitação das consultas e de segurança, estando igualmente previstas auditorias técnicas anuais sobre o acesso às bases de dados. O UIF é um Departamento Central da Polícia Judiciária, instalado desde Junho de 2003, que tem como objectivo exclusivo a recolha, centralização, tratamento e difusão nacionais de toda a informação relativa ao branqueamento de capitais e à criminalidade tributária (visa o aperfeiçoamento do combate ao branqueamento de capitais e à criminalidade tributária).

Este departamento central resultou do processo legislativo que provocou as alterações introduzidas na LOIC, Lei 49/2008 de 27 de Agosto e na LOPJ Lei n.º 37/2008 (alterada pela Lei 26/2010 de 30 de Agosto), nomeadamente tendo em conta as competências atribuídas à Polícia Judiciária em sede de investigação dos crimes tributários de valor superior a 500.000,00€ que revistam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional.

Anteriormente ainda, o Decreto-Lei n.º 476/99, de 9 de Novembro, redefiniu o estatuto jurídico da UCLEFA.

Pode ler-se do preâmbulo deste diploma que: *“a criação desta Unidade, inserida nas preocupações fixadas pelo XIII Governo Constitucional de melhorar os sistemas de inspecção fiscal e aduaneira e destes com outras entidades internas ou externas, tendo em conta a especificidade da matéria tributária e contabilística, foi vocacionada, especialmente, para a luta contra o crime fiscal e aduaneiro, em particular o crime organizado, nacional e internacional (...) impunha-se a criação de uma estrutura que reforçasse a cooperação e aprofundasse a conjugação de meios operacionais e de informação entre as diversas entidades com competências na prevenção e na repressão da evasão e da fraude de âmbito tributário”*.

A UCLEFA é um órgão consultivo e participativo, integrado no Conselho Superior de Finanças, que tem como objectivos fundamentais a cooperação multilateral institucionalizada e o desenvolvimento de acções coordenadas visando a tratamento

contra a evasão e a fraude de âmbito tributário, nomeadamente fiscal, aduaneira e da segurança social.

As suas atribuições são, nomeadamente:

- Promover uma eficaz colaboração e articulação entre os diferentes organismos e entidades, cujas actividades se inscrevem no âmbito da prevenção e repressão da evasão e da fraude tributárias;
- Cooperar com outros organismos e entidades, nacionais e internacionais, no combate à fraude noutros domínios, nomeadamente nas áreas económica e financeira; promover a recolha, a centralização, o tratamento e a difusão da informação relativa a tipologias de fraude tributária; promover a identificação de áreas de risco no domínio do sistema tributário, em colaboração com as entidades competentes;
- Impulsionar a elaboração de programas de acção visando as áreas de risco definidas; coordenar a execução dos programas de acção, proceder à avaliação dos resultados obtidos e propor as medidas correctivas que se revelem necessárias; assegurar, directamente com o Conselho Nacional de Fiscalidade, as funções de órgão consultivo e participativo do Conselho Superior de Finanças, designadamente através da elaboração de recomendações visando uma melhoria de eficácia da legislação fiscal e aduaneira, da organização e do funcionamento dos serviços; apoiar as autoridades judiciais e os serviços de polícia que se confrontam com as infracções de âmbito tributário;
- Estabelecer contactos com organismos de luta antifraude da Comissão Europeia e de outros Estados membros com o objectivo, designadamente, de assegurar uma eficaz protecção dos interesses financeiros nacionais e da União Europeia e exercer outras funções consultivas de que seja incumbida (art. 2.º).

Os assuntos relacionados com as atribuições da UCLEFA têm natureza confidencial, salvo decisão do presidente da UCLEFA ou deliberação da comissão executiva. Os membros dos seus órgãos os demais funcionários e pessoas que neles venham a desempenhar funções encontram-se obrigados ao dever de sigilo (art. 11º).

## Conclusão

Concluimos que, a doutrina discute hoje a criação de novos métodos para o tratamento da evasão fiscal e que vão desde novos métodos interpretativos da lei fiscal, o alargamento das presunções absolutas e relativas e mesmo a formulação de novas ficções jurídicas, até à criação de cláusulas gerais anti-abuso e mesmo o alargamento dos conceitos jurídicos ao direito comum para abranger novas realidades económicas.

Porém, tais métodos, esbarram muitas vezes com o princípio da generalidade, da legalidade, da igualdade da tributação, do lucro real e da capacidade contributiva, todos com guarida na Constituição da República, pelo que a sua ofensa determina a inconstitucionalidade dessas leis (art. 103º e 104º, da Constituição da Republica).

Isto sucede, pois a evasão e a fraude fiscais estabelecem um dos mais graves problemas da ordem tributária. Podemos verificar que os contribuintes procuram aumentar o seu rendimento disponível, contudo a complexidade da lei fiscal potencia a evasão, dado que não permite que a administração fiscal fiscalize devidamente os actos tributários.

O incumprimento, por parte dos contribuintes, das suas obrigações fiscais termina, muitas das vezes, na prática de ilícitos fiscais, que podem revestir várias formas, terminando no crime fiscal, dada a importância e a gravidade dos actos praticados.

As leis fiscais são um dos sectores do ordenamento jurídico onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação na actividade dos agentes económicos.

Seria necessário que perante bens jurídicos de interesse tão importante, da imperiosidade de combater a evasão fiscal, mesmo que com recurso a métodos excepcionais, dadas as distorções que provoca no mundo económico e sobretudo das injustiças tributárias gritantes que determina e, ainda, da escassez de receita tributária que origina e que não permite satisfazer outros direitos constitucionalmente consagrados para todos os cidadãos mas, sobretudo dos mais carenciados e desfavorecidos, fosse possível alterar a constituição, por forma a que alguns ou interesse social tão elevado.

Devemos referir que apesar de a CGAA prevista no nº2 do art. 38º da LGT constitui uma importante medida de combate à fraude e à evasão fiscais.

Contudo a sua interpretação e aplicação deve ser feita com especial cautela sob pena de tudo poder ser considerado abusivo e de poder se tornar naquilo que o seu aplicador quiser, tanto mais do que a administração tributária não está vinculada pela qualificação jurídica, do acto ou negocio jurídico, efectuada pelos contribuintes.

As obrigações tributárias são, na nossa opinião, um direito, um dever e representam uma obrigação cívica.

A evasão fiscal, prosseguida através da fraude fiscal, que tem como um dos seus veículos de eleição a simulação fiscal, é contraproducente e só permite alimentar as economias paralelas.

A poupança fiscal obtida através deste veículos é desviada para os chamados paraísos fiscais, que, após o branqueamento de capitais, sustentam as chamadas economias paralelas, desregulando o mercado da livre concorrência e permitindo financiamentos vários, como é o caso dos clubes de futebol, dos partidos políticos e instituições afins, não permitindo a construção e desenvolvimento verdadeiro Estado Social de Direito.

Daí que este tipo de condutas evasivas mereçam a tutela do direito penal, na medida em que está em causa um bem jurídico fundamental e que a todos respeita e aproveita.

Não é por isso de estranhar o trabalho que o legislador tem vindo a desenvolver e que não se encontra, de todo, acabado.

Contudo apesar disso consideramos que a luta contra a evasão fiscal e a diminuição da consequente desigualdade real entre os contribuintes, passa pela intervenção conjunta, ainda que no desempenho individual de cada uma das tarefas que lhes estejam atribuídas, da Administração Fiscal, do legislador, dos tribunais, das empresas e da própria sociedade.

Dúvidas não restam que acima de tudo é necessário trabalhar ao nível do processo de aculturação cívica e fiscal de cada um dos indivíduos que constituem a sociedade a que pertencemos.

Sendo necessário a nosso ver prevenir e combater a fraude fiscal, a corrupção e o crime organizado, continuar a melhoria da administração tributária, incrementando a formação dos seus meios humanos e a tecnologia e principalmente promover uma nova relação de confiança entre a Administração Fiscal e os contribuintes, colocando-se ao seu serviço, através de novas regras e procedimentos ambos, simples e cómodos, concedendo aos direitos e às garantias dos cidadãos uma posição central no sistema fiscal.

Seria no nosso entender fulcral, adoptar junto dos cidadãos/contribuintes, uma política de implementação de valores e de civismo, demonstrando, em simultâneo, uma contenção nas despesas desnecessárias realizadas pelo Estado e, por outro lado, um aumento nas despesas sociais prementes.

Dáí afirmar-se que o pagamento de impostos corresponde a um dever de cidadania.

## Bibliografia

“O Direito Penal entre a 'Sociedade Industrial' e a “Sociedade do Risco” *Estudos em Homenagem ao Prof Doutor Rogério Soares, Studia Iuridica*, 61. BFD, p. 583 e ss;

Andrade, Manuel da Costa e Sousa, Susana Aires de, “As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009;

Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos”, Almedina, 2004;

Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in «A “origem” e o actual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito penal § *The “origin” and current portuguese crime of tax fraud: some problems of criminal law*», in *Revista Jurídica da Universidade Portucalense*, N.º 14, Porto, 2011;

Campos, Diogo Leite de, *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal, Problemas Fundamentais do Direito tributário*, Vislis, 1999, páginas 191-218;

Campos, Diogo Leite de; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, Vislis, 1998;

Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, I, Coimbra, 1971, p. 278;

Costa, Andrade, *A Nova Lei dos Crimes Contra a Economia (Dec.-Lei nº 28/84 de 20 de Janeiro) à Luz do Conceito de “Bem Jurídico”*, publicado in *Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985)*, p. 69-105, e *DPEE: Textos Doutrinários*, I, IDPEE, Coimbra Editora, 1998, p. 391;

Dias, Augusto Silva, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *IDPEE/FDUC, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II – Problemas Especiais, cit., pp. 439 ss, p. 445;

Dias, Figueiredo; Andrade, Costa, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 6, Fasc. 1º, pp. 71 e ss

Dias, Figueiredo; Andrade, Costa, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 6, Fasc. 1º, pags. 71 e ss;

Dias, Jorge de Figueiredo, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, *Direito Penal Económico e Europeu*, Textos Doutrinários, Coimbra Editora, 1999, p. 419 sgs;

Dias, Jorge Figueiredo, “O Direito Penal Português, as consequências do crime”, 2ª reimpressão, parte geral II, Coimbra Editora, 2009;

Dias, Jorge Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, p. 43-164 e ss;

Dias, Jorge Figueiredo; Andrade, Costa – “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)”, *RPCC*, 6, 1996, p.79;

Dias, Jorge Figueiredo; Andrade, Costa “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, *Direito Penal Económico e Europeu*, Textos Doutrinários, Coimbra Editora, 1999, p. 419 sgs.

Fernandes, Luís A. Carvalho - *Estudos sobre a Simulação*, Quid Juris, Lisboa, 2004;

Fernandes, Paulo Silva, *Globalização, “Sociedades de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina. 2001, p. 71 e ss;

Gomes, Nuno de Sá, in *CTF* n.º. 392, 1998, pp. 45 a 115;

Gomes, Nuno Sá - “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto” in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, 1993;

Gomes, Nuno Sá - *Direito Penal Fiscal*, cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 128, Lisboa, 1983;

Gomes, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, 2000, p. 80;

Gomes, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000, p.103;

Gomes, Nuno Sá, Reflexões sobre a natureza, legitimidade, constitucionalidade e eficácia das sanções extintivas, suspensivas e impeditivas dos desagravamentos fiscais em caso de condenação por infracção tributária, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 145, Centro de Estudos Fiscais, 1986;

Gonçalves, Rui Miguel Marques, Direito Financeiro e Tributário, Almeida & Leitão, 2.<sup>a</sup> edição, 2009;

Jakobs, Günther, Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación, trad. Cuello Contreras e Gonzalez de Murillo, Madrid: Marcial Pons, 1997.

Martínez, Pedro Soares, Direito Fiscal, 10.<sup>a</sup> edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1998 p. 342;

Martins, António Carvalho - Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo, Coimbra Editora, 2006;

Monte, Mário Ferreira, in «Da Legitimação do Direito Penal Tributário – em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas», Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, 2007.

Morais, Luís Domingos da Silva, in “Incriminação de infracções fiscais não aduaneiras”, Editora Cosmos, 1993, p. 40 e ss;

Nabais, José Casalta in Direito Fiscal, Almedina, 2.<sup>a</sup> edição, 2003, pp. 95-434;

Nabais, José Casalta in Direito Fiscal, Coimbra, 2003, p. 434, 1998, p. 8 ss;

Perez, Carlos Martinez, El Delito Fiscal, Montecorvo, 1982, p.20;

Pombo, Nuno, A Norma Incriminadora, a Simulação e outras reflexões, Almedina, 1.<sup>a</sup> edição, 2007;

Queiró, Afonso, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, Coimbra, 1976, p. 78 e ss.;

Rosa, Manuel Cortes, Natureza Jurídica das Penas Fiscais, in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.11;

Sanches, J.L. Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2.<sup>a</sup> Edição, 2002;

Silva, Dias, “O novo direito penal fiscal não aduaneiro” *in* DPEE, Vol II, Coimbra Editora, 1999, p. 240;

Silva, Germano Marques Da “Notas sobre o regime geral das infracções tributárias”, Editorial Verbo, 1999, p. 69;

Silva, Isabel Marques Da, in “Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes”, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2000;

Silva, Isabel Marques Da, in «Regime Geral das Infracções Tributárias – Cadernos I.D.E.F.F., n.º 5», Editora Almedina, Coimbra, 3.ª Edição, Portugal, 2010, p.16;

Sousa, Alfredo José de, Direito Penal Fiscal - uma perspectiva, in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.166;

Sousa, Alfredo José de, Infracções Fiscais: Crimes e Transgressões; O Processo de Transgressão Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 142, Centro de Estudos Fiscais, 1986;

Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, Áreas, 4ª edição, 2010, p. 13, p. 37, p. 64 e ss p. 708;

Sousa, Susana Aires De; Direito Penal das sociedades comerciais: qual o bem jurídico?, *in*, Revista portuguesa de ciência criminal, Lisboa, Ano 12, nº 1 (Jan.-Mar. 2002), p. 49-77

Sousa, Susana Aires De; Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra Editora, 2006, p. 57, pp. 52-67, p. 299 e ss;

Teixeira, Glória, Combate à evasão fiscal, Medidas Prioritárias, in Revista “Mais-Valia”, 2004, p. 60;

Teresa Serra, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 1999;

Torres, Manuel Anselmo, A simulação fiscal na Lei Geral Tributária, in Revista da Banca, n.º 47, Janeiro, Junho 1999, pp. 71-86.