

DISSERTAÇÃO DO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

EM DIREITO FISCAL

NA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

DIREITO PENAL FISCAL / EVASÃO FISCAL

ABREVIATURAS

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

IRS – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas

LGT – Lei Geral Tributária

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de
Imóveis

A.T. – Administração Tributária

PJ – Policia Judiciária

IEC – Impostos Especiais de Consumo

D.G.I – Direcção-Geral dos Impostos

CPT – Código do Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

UIF – Unidade de Informação Financeira

ÍNDICE

1. Breve resenha histórica com evolução legislativa
2. Contra-ordenações Fiscais e Crimes Fiscais
3. Razões para a criminalização do ilícito fiscal grave
4. Criminalização do ilícito fiscal no Direito comparado
5. As penas privativas da liberdade
6. O Decreto-Lei 20-A/90 de 15 de Janeiro e o Decreto-Lei 15/2001 de 5 de Junho
 - 6.1. Momento e lugar da prática da infracção fiscal
 - 6.2. Actuação em nome de outrem e responsabilidade penal das pessoas Colectivas
 - 6.3. Penas principais e penas acessórias
 - 6.4. Concurso de crimes fiscais e de crimes comuns
 - 6.5. A prescrição do Procedimento criminal
 - 6.6. Outros crimes
 - 6.7. O RGIT
7. O Fenómeno da evasão fiscal em Portugal

1. – BREVE RESENHA HISTÓRICA COM EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Desde tempos remotos que se vem questionando sobre os critérios que devem ter-se como elegíveis para efeito de considerar como crimes certo tipo de comportamentos, que consubstanciam a violação de normas de natureza tributária.

Se é certo que até à época do liberalismo incluindo o iluminismo e, em particular, até à Revolução Francesa de 1789, a falta de separação de poderes do Estado e as precárias garantias penais e processuais penais dos contribuintes não permitiam distinguir com exactidão entre infracções fiscais administrativas e penais, a verdade é que a partir do Século XIX sempre existiram infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras quer de natureza administrativa, quer de natureza criminal, sendo estas últimas punidas, maioritariamente com penas de prisão e de degredo, aplicadas mesmo pelos Tribunais, segundo o processo penal, e as não aduaneiras aplicadas pelas autoridades administrativas.

Esta discussão teórica sobre a natureza da infracção fiscal sempre existiu quer em Portugal quer no estrangeiro, porquanto, “*lege data*” há muito que são tipificadas as infracções fiscais administrativas e penais.

Importaria encarar esta questão da natureza da infracção fiscal “*de iure condendo*”.

Apesar de entre nós, como refere Nuno Sá Gomes (1) a natureza da infracção fiscal ter sido discutida com carácter de generalidade por vários autores, como Mouteira Guerreiro, Martins Eusébio, Eduardo Correia, Eliana Gersão, António Brás Teixeira, Costa Rosa e Nuno de Sá Gomes, a verdade é que a questão continuava a ter particular relevo porquanto a partir da Reforma Fiscal de 1958/64 a legislação fiscal com particularíssima excepção do § 1º. Do Artº. 113º. do revogado Código do Imposto de Transacções, que previa a adulteração dos aparelhos de medida

(1) Nuno Sá Gomes – Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, Lições 2000, pag. 83

colocados pela Administração Fiscal nas empresas para controlo da produção, apenas continuou a prever transgressões fiscais punidas com multa, variáveis, mas não convertidas em prisão.

Em regra, tais multas estavam tipificadas no capítulo “PENALIDADES”, e eram graduadas pelos chefes da Repartição de Finanças, seguindo-se notificação aos infractores para pagar nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Subsistia pois, o interesse no verdadeiro enquadramento penal da infracção fiscal, porquanto não correspondia a nenhum tipo de infracção (crime ou contravenção).

E isto porque a doutrina maioritária, v.g. Eduardo Correia, Eliana Gersão, Alfredo José de Sousa, A. Braz Teixeira e Nuno de Sá Gomes, entre outros, entendia que os crimes fiscais anteriores à Reforma Fiscal de 1958/64 tinham sido por ela revogados.

Atente-se, porém, que como se infere da jurisprudência do S.T.J., amplamente analisada por Eduardo Correia in A Reforma Fiscal e a Jurisprudência do S.T.J., in Rev. Leg. e Jurisprudência, ano 100, nº. 3350/3357, este Tribunal Superior sempre defendeu que os crimes fiscais tipificados na legislação penal fiscal dos anos 30, se mantiveram em vigor mesmo após a Reforma Fiscal de 1958/64.

Apesar disso, continuava a ser imperioso saber se as transgressões fiscais tinham natureza criminal ou administrativa.

É que conforme se tratasse de um ou de outra, assim se poderia prever penas de prisão para as de natureza criminal e multas para as de natureza administrativa.

Tudo isto, apesar de Celeste Cardona referir (2) sem margem para dúvidas, que o legislador português instituiu, pela primeira vez em 1936, através do D.L. 27153, de 31/10/1936 e

(2) Celeste Cardona – Problemas Fundamentais do Direito Tributário (1999), pag. 390

D.L. 28221, de 24/11/1937, a pena privativa da liberdade para a violação de certos deveres tributários como sejam a duplicação, viciação ou falsificação da escrita.

Tratava-se de um tipo próprio e específico de direito fiscal punível nos termos do artº. 421, nº. 4 do Código Penal, ainda segundo a mesma autora.

Já relativamente à legislação fiscal aduaneira, os crimes cometidos nesta área foram previstos e punidos no Código Penal de 16 de Setembro de 1886.

Também o Contencioso Aduaneiro aprovado pelo Decreto-Lei nº. 31664, de 22/11/1941 reformulou a tipificação e punição deste tipo de crimes nos seus artigos 35º. a 41º., qualificando expressamente estas infracções fiscais como verdadeiros crimes, porquanto o seu artº. 2º., esclarecia expressamente que as infracções fiscais são os delitos e as transgressões fiscais.

Só muito mais tarde e numa altura em que eram ainda patentes as sequelas da REVOLUÇÃO DE ABRIL de 1974, mais concretamente em 1976, é que surgiu o Decreto-Lei 619/76, de 27 de Julho, que veio criminalizar as infracções fiscais mais graves, em grande medida previstas também como crimes comuns no Código Penal de 1886, então ainda em vigor.

A vida deste diploma foi deveras acidentada, porquanto foi logo arguida a sua inconstitucionalidade orgânica e material e não foi preciso esperar muito tempo para que tivesse sido considerado extinto quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais Tributários, e mesmo pela Doutrina, com base na sua revogação e desuso.

Sempre se dirá, que o relevo deste Diploma, se outro mérito não teve, pelo menos o de reacender o debate em torno da criminalização das infracções fiscais deve imputar-se-lhe.

Só passado 10 anos após o 25 de Abril é que o Orçamento de Estado para 1984 veio estabelecer no seu artº. 43º., autorização legislativa para o Governo “rever as disposições legais

relativas às infracções tributárias e à sua punição e a definir tipos legais de crimes fiscais, respectivas penas, órgãos correspondentes para o seu julgamento e normas processuais aplicáveis.”

Porém, só muito depois, mais concretamente após a entrada em vigor da grande REFORMA FISCAL dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas (IRS e IRC), do Estatuto dos Benefícios Fiscais e Contribuição Autárquica, de que foi principal artífice o então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. José de Oliveira Costa, é que o edifício legislativo se completaria com a publicação do Decreto-Lei 20-A/90 de 15 de Janeiro, após a competente autorização legislativa conferida pela Lei 89/89 de 11 de Setembro.

Porque em capítulo próprio nos iremos deter com mais profundidade sobre este diploma que veio revolucionar a criminalização das infracções fiscais, diremos apenas que 3 anos mais tarde surgiu o Decreto-Lei 394/93 de 24 de Novembro, que reformulou aquele diploma legal em aspectos essenciais e de que para já se destaca a alteração relativamente à punição de multa convertível em prisão para a punição directamente em prisão.

Por último, surgiu a Lei nº. 15/2001, de 5 de Junho, com o objectivo de reforçar as garantias do contribuinte e a simplificação processual reformular a organização judiciária tributária e estabelecer um novo regime geral para as infracções tributárias e unificar os dois regimes até então em vigor, ou seja, o R.J.I.F.A. e do R.J.I.F.N.A., o referente às infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras, já iniciada com a publicação de Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº. 398/98, de 17 de Novembro em todo o seu título V e mesmo o Código de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei nº. 154/91 de 23 de Abril e depois o Código de Procedimento e de Processo Tributário que havia mantido em vigor os artº.s 25º. a 30º., 35º., 36º., 49º. nº.s 1 e 2 e 180 a 232 daquele código.

Como se infere do artº. 2º. da Lei referenciada, foram revogados:

- a) O Regime Jurídico da Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 376-A/89, de 25 de Outubro, excepto as normas do seu capítulo IV, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- b) O Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 20-A/90, de 15 de Janeiro, excepto o seu artº. 58º. – divisão do produto das coimas -, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- c) O capítulo VIII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 394-B/84, de 26 de Dezembro;
- d) O artigo 13º., do Decreto-Lei nº. 45/89, de 11 de Fevereiro;
- e) Os artigos 13º., 14º. E 16º. do Decreto-Lei nº. 463/79, de 30 de Novembro;
- f) Os artigos 25º. a 30º., 35º., 36º., 49ª, nº.s 1 e 2, e 180º. a 232º. do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- g) O título V da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº. 398/98, de 17 de Dezembro.

Esta revogação, não obsta à aplicabilidade das normas referidas a factos praticados antes da entrada em vigor desta Lei, na medida em que a sua aplicação resulte num regime concretamente mais favorável aos arguidos, pois, em matéria de direito penal vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor.

Este princípio, embora constitucionalmente previsto expressamente para as infracções criminais (artº. 29, nº. 4 da CRP) é de aplicar analogicamente aos outros direitos sancionatórios como resulta de variados acórdãos quer do STJ, quer do Tribunal Constitucional.

No mesmo sentido, aliás se pronunciam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (3).

2 . – CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS E CRIMES FISCAIS

(3) J.J Gomes Canotilho e Vital Moreira – Constituição da República Portuguesa, Anotada, 3ª. Ed., pag. 195

Ressalta hoje com evidente clareza do artº. 2º. Do Regime Geral das Infracções Tributárias que há uma substancial diferença entre contra-ordenações fiscais e crimes fiscais, apesar de ambos os casos serem precedidos de uma facto típico, ilícito e culposo e declarado punível por lei tributária anterior e consubstanciarem, por isso, uma infracção fiscal.

No nº. 2 do preceito referenciado ficou “*expressis verbis*” contido o seguinte: “As *infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações*”.

Poderemos começar antes por afirmar na linha de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos (4) 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)*”.

A conduta humana terá de ser sempre o ponto de partida de todo o direito sancionatório, englobando tanto a acção, como a omissão, embora a estrutura da infracção tributária apenas se complete com a tipicidade, ilicitude e culpabilidade.

Sobre o conceito de infracção fiscal, Nuno de Sá Gomes in obra citada afirma: “*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 R.J.I.F.N.A. e R.J.I.F.A, como contra-ordenações fiscais*”.

Nessa linha, aliás, o mesmo ficou contido no RGIT como se extrai desde logo do seu artº. 2º., nº. 2.

(4) Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos – Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado (2000), pag. 41

Antes de aprofundarmos um pouco mais a diferença entre crimes fiscais e contra-ordenações fiscais atendendo à dificuldade que ainda hoje se sente mesmo “*lege data*”, no adequado enquadramento sancionatório de determinados comportamentos dos contribuintes, importa relevar uma questão prévia que se prende com os verdadeiros campos de aplicação do Direito Penal comum e do Direito Penal Fiscal, especial no dizer de Nuno de Sá Gomes (*ibidem*).

Como é sabido há factos e actuações humanas tipificadas no Direito Penal Fiscal especial, quer se trate de contra-ordenações, quer de crimes fiscais propriamente ditos – já criminalizados no direito penal comum.

A ser assim, como é, então não haveria razões para de novo se criminalizarem tais comportamentos ilícitos sob pena de se ofender o ancestral princípio do “*non bis in idem*”.

Porém, a doutrina tem entendido que quando o mesmo facto constitui crime fiscal e crime comum mas a infracção lesa apenas interesses da Fazenda Pública, estamos perante situações de mero concurso aparente de infracções, afastando assim, a punição criminal, pois prevalece apenas a punição fiscal.

Já assim não será se a infracção cometida lesar simultaneamente os interesses de terceiros, caso em que haverá o chamado concurso ideal e a que corresponderá inevitavelmente a punição criminal fiscal e a punição penal comum.

Haverá aqui, tantas infracções quantos os interesses jurídicos ofendidos, cumulando-se então as penas previstas na lei penal fiscal e as penas previstas na lei penal comum.

Já na hipótese de o agente apenas ofender os interesses jurídicos da Fazenda Pública, estamos em presença do mero concurso aparente, 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*) sob pena de, como atrás se disse se violar o princípio “*non bis in idem*”.

Foi, aliás, nestes princípios que os grandes mestres de Direito Penal, Professores Figueiredo Dias e Costa Andrade estribaram o seu parecer sobre o “Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português” – (Considerações sobre a Factualidade Típica e Concurso de Infracções) (5).

Tão profundo estudo resultou da necessidade dos Ilustres Mestres, mais uma vez, ensinarem os seus ex-alunos, agora já Juízes, Desembargadores ou mesmo Conselheiros sobre a subsunção ao Direito Penal, da factualidade traduzida na emissão de facturas fictícias ou falsas, como referem os Ilustres Mestres, “*uma extensa casuística em que avultam – pelo seu peso privilegiado nos noticiários dos media, no debate político e, por vias disso, nas discussões do homem da rua – o que ficarão conhecidos como os casos das facturas falsas*”.

Entenderam “*ab initio*” estes Insignes Penalistas sobre o tema que então se tornou uma autêntica “*vexata quaestio*” que a aplicação das sanções previstas na lei penal fiscal afastou sempre as sanções da lei penal comum, desde que em causa estivessem apenas interesses encabeçados pela Fazenda Pública, que a aplicação da lei penal fiscal (lei especial) excluía a aplicação da lei penal geral, por força da aplicação do princípio “*lex specialis derogat legi generali*”.

Nunca, segundo os eméritos autores, seria possível punir como crime de burla nos termos do Código Penal o ilícito que apenas atingisse o património do fisco.

Tudo isto alicerçado em argumentação eloquente e profunda, comparando até a jurisprudência e doutrinas alemãs com as portuguesas.

Retomemos, porém o “*iter*” que nos propusemos trilhar neste capítulo.

(5) Figueiredo Dias e Costa Andrade – Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, Fasc. 1º., pags. 71 e ss

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

Com humildade e com a devida vénia, vamos aludir a quem com lucidez e profundidade abordou este tema e mais contribuiu para a delimitação destes conceitos, já que assim tudo ficará esclarecido.

Referimo-nos ao Mestre dos Mestres de Direito Penal, Professor Doutor Eduardo Correia, que nos livros que ainda hoje são considerados as grandes referencias em Direito Criminal (6), bem caracterizou tais conceitos e os soube diferenciar de uma forma clara e nítida.

Desde logo fez uma acentuada distinção entre o ilícito criminal de justiça e o ilícito criminal administrativo.

Afirmou que as chamadas “contravenções”, na linha das doutrinas e legislações, cedo constituíram um grupo de infracções com especificidades próprias perante os crimes, como sucedia aliás no nosso sistema penal que consagrava uma distinção qualitativa e quantitativa entre crimes e contravenções (artº. 3º. Do Código Penal então em vigor)

Questionou-se sobre o único critério de distinção entre os dois ilícitos.

O quantitativo, que atiraria o ilícito administrativo para as “bagatelas penais” não o satisfaz porquanto o ilícito criminal administrativo não seria um “*minus*” mas verdadeiramente um “*aliud*”, em face do outro ilícito ou seja o ilícito criminal de justiça.

Os fins do Estado que dominam cada um dos ilícitos enquadrariam uma distinção teleológica segundo e ilustre mestre.

(6) Eduardo Correia – Direito Criminal I (1971), pags. 20 a 34

Porém, não foi por aí, porquanto tal critério levaria a dificuldades na sua praticabilidade.

Abandonou o critério material único de distinção para se situar na teoria que conseguisse caracterizar materialmente o ilícito criminal administrativo, *“quer através da especial configuração do ilícito, quer através da particular natureza das sanções que a ele se ligam, quer finalmente das especialidades de índole processual que comporta”*.

Assim, o traço principal definidor do direito criminal administrativo, seria, do ponto de vista material, o *“específico conteúdo do ilícito”*.

A diferença entre os dois ilícitos resultaria também da violação que corresponderia a um ou outro. Ao ilícito administrativo corresponderiam sempre sanções não criminais.

Haveria, todavia, relativamente às sanções administrativas um momento comum com as sanções criminais, pois ambos os ilícitos têm subjacente um mal infligido a alguém e, por isso, caso nada se disponha em contrário devem aplicar-se todas as regras que se ligam *“à verificação dos pressupostos de punição, tal como o princípio “nulla poena sine lege” a proibição de analogia classificatória e mesmo o princípio “nulla poena sine culpa”*”.

Porém, as medidas de segurança, que não são penas, tornariam a distinção mais difícil *“uma vez que, pertencendo em princípio ao direito criminal de justiça, não possuem carácter de reprovação como as penas, nem têm, como estas, fundamento ético-jurídico, enquanto não supõem nem se baseiam na culpa do delinquente aproximando-se nessa medida das sanções administrativas”*.

Releva por último as diferenças no domínio processual e em especial quanto à entidade competente para as apreciar.

Se por um lado temos a autoridade Administrativa por outro teríamos os Tribunais.

Há assim uma pluralidade de critérios de que o intérprete tem de se socorrer para poder fazer uma adequada distinção entre o ilícito administrativo e o ilícito criminal.

Deixou o caminho aberto ao legislador ao sugerir-lhe que este deveria fazer “*lege ferenda*” ou seja o de “*procurar, ele próprio, tanto quanto possível aplicar o critério ou critérios qualitativos que repute mais razoáveis – temperando-os aliás com considerações de política criminal – e depois classificar, individual e colectivamente, aquelas infracções que devam reputar-se administrativas, v.g. distinguindo-as através da natureza da pena que para elas comina (e portanto através de um critério formal)*”.

Podemos referir sinteticamente que o regime contra-ordenacional se distingue do regime criminal pela natureza da sanção aplicável.

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

As coimas são aplicadas pelas autoridades administrativas, com controlo dos Tribunais Fiscais enquanto aos crimes fiscais correspondem penas privativas de liberdade ou multas, sempre aplicadas pelos Tribunais.

No fundo, o direito de mera ordenação social alberga 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.

Entre outros, poderemos referenciar como mais relevantes os estudos sobre esta temática feitos por Afonso Queiró, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, pgs. 78 e ss., Beleza dos Santos, Lições, pgs. 84 e ss., Cavaleiro Ferreira, Lições de Direito Penal, ps. 158 e ss. e Nuno de Sá Gomes, in CTF n.º. 392, 1998, pgs. 45 a 115.

3. – RAZÕES PARA A CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL GRAVE

Desde sempre existiram grandes dúvidas sobre a eficácia da criminalização do ilícito fiscal grave ou especial, ou se quisermos, sempre foi controverso o fundamento da criminalização do ilícito fiscal.

Porém, a maioria dos países da OCDE criminaliza as infracções fiscais mais graves, embora não sejam muito frequentes as penas de prisão (7).

Apesar do exposto, continua a fazer sentido problematizar esta matéria, porquanto a evasão fiscal aumenta a cada dia que passa e atinge proporções escandalosas e mesmo inimagináveis.

Ademais, a evasão fiscal agrava a tributação dos contribuintes cumpridores, principalmente daqueles que auferem rendimentos por conta de outrem integrados na categoria A do Código do IRS.

Por último, e não menos importante ou decisivo, subsiste o argumento de que os sistemas fiscais das sociedades modernas têm vindo a beneficiar de uma crescente eticização, que no dizer de Augusto Silva Dias (8) “*se prende com a realização de objectivos de justiça distributiva e confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas*”.

Aliás, a nossa constituição fez-se eco dessa eticização no primitivo artº. 106º., nº. 1, agora 103º., nº. 1.

Vão longe os tempos em que as regras da economia e as leis dos negócios integrando

(7) Droits et Obligations des Contribuables – Description de la Situation Legale dans le Pays de L’OCED, pags. 68 e ss, apud Nuno Sá Gomes, Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, pag. 17

(8) Augusto Silva Dias, in O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Revista Fisco, nº. 22

o liberalismo desenfreado, exerciam uma influência decisiva sobre a prática das infracções fiscais.

Nos países democráticos, apesar dos sofisticados processos de engenharia fiscal, em que há autênticas catedrais de evasão fiscal “dita legítima”, maxime, multinacionais de consultadoria fiscais, o ruído de fundo contra a evasão fiscal é cada vez mais audível, apontando-se mesmo como a grande causa, o grande obstáculo à melhoria das condições sociais dos povos no que concerne à saúde, à educação, à justiça e outras necessidades colectivas.

Entendemos, que apesar de tudo, vai longe o tempo em que a evasão fiscal era o domínio preferencial da white collar criminality, a qual, como refere Augusto Silva Dias (8) citando W. Zirpius e O. Terstegen, era constituída por pessoas de elevado estatuto social e profissional que manipulando as regras da vida económica praticavam e praticam condutas altamente lesivas dos interesses do Estado.

A nossa reforma penal fiscal tem efectivamente vindo a incorporar o princípio de que determinadas modalidades de fraude fiscal merecem a reprovação ético-social própria do processo e da pena criminal.

Não há hoje debate televisivo onde a propósito de temáticas diversas, como a saúde, a educação, a justiça ou outras, se não releve a evasão fiscal como causadora dos exíguos meios financeiros disponíveis para afectar a esses sectores.

Na linha do que Nuno Sá Gomes referencia (1) 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 convivência comunitária, sendo, por isso a fraude fiscal profundamente perturbadora, advogando que a criminalização seja o meio mais adequado para reprimi-la.

(1) Nuno Sá Gomes – Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, pag. 80

(8) Augusto Silva Dias, in O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Revista Fisco, nº. 22, pag. 18

Os efeitos perniciosos, financeiros, económicos e sociais da fraude ou evasão fiscal impõem uma repressão forte que só por via da criminalização se pode atingir.

Nos dias de hoje há uma viva consciência fiscal da comunidade e dos cidadãos em nome individual pois é ela e eles que pressionam através do voto que essa repressão seja efectiva e sentida.

Por último referiremos vários autores enquadrados na elite de ilustres fiscalistas que sempre defenderam a criminalização da fraude fiscal, e de que se destacam Eliana Gersão (9), Celeste Cardona (10) e Alfredo José de Sousa (11).

4. – A CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL NO DIREITO COMPARADO

A generalidade dos países da OCDE criminaliza o ilícito fiscal.

Na Alemanha, os §§ 369 e 370 da parte oitava da Abgabenordnung (Código Tributário) tipificam o crime geral de fraude fiscal, a falsificação de valores selados e o encobrimento fiscal.

Os delitos fiscais em França estão regulados no Còde General dês Impôts no capítulo “Penalidades” dos artigos 1725º. ao 1840º., estando aí previstos e punidos a fraude fiscal, a

(9) Eliana Gersão – Violação dos Deveres Tributários Criminalmente Sancionados, in CTF, nº. 173/174

(10) Celeste Cardona – A Infracção Fiscal do Direito Comparado, in Estudos, Vol. II, pags. 457 a 459 – Comemorações do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais

(11) Alfredo José de Sousa – Direito Penal Fiscal – Uma Perspectiva, in Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários, Vol. II, pag. 166

apropriação de impostos retidos na fonte, as simulações e falsidades fiscais e a greve fiscal.

Em Itália a terminologia é financeira e as leis punitivas remontam a 7 de Janeiro de 1929, posteriormente alteradas.

Os ilícitos penais constam dos códigos que regulam os respectivos impostos, em especial nos impostos directos e no IVA.

Em Espanha o delito fiscal está previsto e punido no Código Penal – artº.s 305 e 306.

5. – AS PENAS PRIVATIVAS DA LIBERDADE

Como diria Benjamim Franklim, para além da morte, a obrigação de pagar impostos é uma das certezas humanas.

Só que não são todos os cidadãos que não podem fugir a esta inevitabilidade.

Com efeito, desde figuras públicas e mediáticas que ostentam riqueza e se perfilam nas revistas “cor-de-rosa”, ao mais comum dos cidadãos, há quem não pague, pelo menos por períodos longos, qualquer espécie de imposto.

Só quando surgem expressões provocatórias e difundidas pelos “media” dada a mediatização das pessoas é que a Administração Fiscal, por vezes, vai no seu encalço e procura saber a causa de tão desmedida riqueza.

Desde pessoas que aterravam na praia do Ancão de helicóptero até donos de meia Lisboa, de tudo um pouco foi aparecendo no ecrã.

Como já dizia Eduardo Correia, está hoje definitivamente ultrapassada a concepção do ilícito penal fiscal como “*uma fase policial do direito, desprovida de todo o conteúdo ético, traduzindo-se na violação de prestações ou deveres vexatórios, desproporcionados e injustos que incitam o contribuinte a defender-se com a ocultação e a fraude*”, na esteira do pensamento de S. Tomás de Aquino “*segundo o qual as normas tributárias não obrigam em consciência, mas são tão só objecto de coação externa do Estado*” (12).

Entre nós, apesar do texto constitucional consagrar a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e a diminuição das desigualdades entre os cidadãos (art.ºs 103.º, n.º. 1 e 104.º, n.º. 1, da Constituição da República Portuguesa) não se pode partir para a conclusão de que o legislador tenha ou deva recorrer às penas privativas da liberdade para as infracções, mesmo que as mais graves.

É um problema de política criminal e não meramente doutrinal, como diz Alfredo José de Sousa na obra já citada.

Haverá sempre que passar pela “ressonância ética dos bens e proteger pela gravidade objectiva e subjectiva dos comportamentos e pela lesão ou perigo de lesão dos valores a preservar” quando se pretender criminalizar acções ou omissões violadoras de obrigações fiscais.

Como bem diz o insigne Penalista Manuel Costa Andrade (13) *“talvez poucas expressões sejam mais caras e ocupem mais espaço na literatura contemporânea votada à política criminal e à dogmática jurídico-penal do que o bem jurídico”*.

Será assim o bem jurídico protegido o critério fundamental para solucionar

(12) Alfredo José de Sousa, *Ibidem*, pág. 159

(13) Manuel da Costa Andrade, in *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários*, Vol I, pag. 389
controvérsias em Direito Penal nos domínios do concurso de penas, causas de justificação, etc...

Como sempre, dando expressão à sua eloquência citou Jescheck, Baumann, e no sentido de relevar o bem jurídico como fim a proteger e cuja violação determina a criminalização do comportamento ofensivo.

É um conceito nuclear do Direito Penal e por isso, valeu-se de Eduardo Correia para o relevar e de Figueiredo Dias para reforçar a sua decisiva importância.

Deste último Mestre evidenciou in obra citada: *“Num Estado de Direito material deve caber ao direito penal uma função exclusiva de protecção dos bens fundamentais da comunidade, nas condições sociais básicas necessárias à livre realização de personalidade de cada homem e cuja violação constitui o crime”*.

Também no Direito Penal Fiscal é o conceito de bem jurídico que determina a aplicação de penas mesmo privativas da liberdade, apesar deste ramo de direito proteger bens jurídicos distintos do direito penal comum e vigorar entre eles o princípio da especialidade ou da

consumpção traduzido no princípio da “*lex specialis derogat legi generali*” e sempre porque os bens jurídicos tutelados pelo direito penal fiscal são os do Estado na sua veste fiscal.

Estamos longe do tempo em que se considerava o ilícito fiscal totalmente destituído de relevância ética.

Importou ao legislador optar “*lege data*” por estipular penas privativas da liberdade para as acções ou omissões que configurassem crimes fiscais, tendo, como adiante se verá, começado com penas de prisão convertidas em multa e depois acabando por se situar nas penas de prisão.

Somos agora obrigados a retornar aos primeiros ensinamentos da cadeira de Direito Penal na Universidade de Coimbra, sobre a temática dos fins das penas.

Com efeito, o que importou com toda a certeza ao legislador, depois da variada e extensa doutrina sobre esta temática foi saber qual era mais eficaz para prevenir o crime fiscal, se as penas privativas da liberdade se as multas.

Tem-se entendido que as penas fiscais não visam exclusivamente ressarcir os prejuízos reais ou presumidos do Estado que é no fundo o sujeito activo da relação tributária, pelo contrário, têm um alcance mais vasto, visando tutelar um interesse geral da sociedade personalizada no Estado.

Visando proteger esse interesse geral, tal como as penas criminais, também as penas fiscais visam fins preventivos.

Nesta linha também aqui cabem os fins retributivos e mesmo os fins da ressocialização.

Como já vimos, as penas privativas da liberdade também têm leis preventivas e retributivas e de reinserção social.

O problema que se coloca é saber se tais penas são mais eficazes quer no que respeita a prevenção quer à retribuição.

Há quem pense que sim, porquanto independentemente do ressarcimento ao Estado do imposto e acréscimos legais que não foram pagos e que poderia não constituir qualquer espécie de sacrifício em face do elevado saldo da conta bancária, teriam também os criminosos de se confrontar com a animosidade social em face da sua maior ou menor mediatização e dada a conhecer pelos órgãos da comunicação social.

Porém, o nosso regime punitivo, maxime o Decreto-Lei 20-A/90 de 15 de Janeiro, partiu do pressuposto de que as penas devem ser sempre executadas com um sentido pedagógico e ter escopo ressocializador.

Talvez por isso, o recurso à pena privativa da liberdade só seria legítimo quando, face às circunstâncias do caso, se não mostrassem adequadas as reacções penais não detentivas.

Ponderados os interesses em confronto, optou-se tão só pela previsão de penas de multa, sem prejuízo da aplicação, em alternativa, da pena privativa da liberdade, em caso de não pagamento da multa, o que foi alterado com a nova redacção dada a alguns artigos do D.L. 20-A/90 pelo D.L. 394/93 de 24 de Novembro, em que as penas de prisão passaram a poder ser desde logo aplicadas.

6. – O DECRETO-LEI 20-A/90 DE 15 DE JANEIRO E O DECRETO-LEI 15/2001 DE 5 DE JUNHO

Com a publicação dos Decretos-Leis n.ºs 442-A/88, 442-B/88 e 442-C/88, todos de 30 de Novembro e 215/89, de 1 de Julho, e a consequente entrada em vigor dos regimes jurídicos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), da Contribuição Autárquica (CA) e, ainda, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, estava concluída a mais profunda reforma fiscal desde 1963, pelo que havia que configurar um edifício legislativo que contemplasse uma reforma, também profunda, das infracções fiscais não aduaneiras.

Como já referimos, até então, a penalização das infracções fiscais estava dispersa pelos vários Códigos dos tributos cedulares sempre no capítulo das penalidades e todos eles contemplavam apenas multas para os infractores.

Havia, pois, que alterar esta situação.

Assim, pelo que se infere do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, havia que dar guarida ao “movimento de eticização do direito penal secundário”, pelo que se impunha a criminalização de certos comportamentos mais graves e lesivos dos interesses da Fazenda Pública, no seguimento, aliás, como também já referimos, do que estava a ser feito pelas mais variadas legislações europeias, que tal como veio a acontecer no nosso sistema, eram estruturados numa visão bipartida entre crimes e contra-ordenações.

Sem cuidar de saber das inconstitucionalidades de que “*ab initio*” afectou o Decreto-Lei 20-A/90 de 15 de Janeiro, porquanto hoje já vigora o RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias – vamos procurar fazer uma análise das soluções consagradas neste diploma, mesmo sabendo que corremos o risco de nada inovarmos tantas foram as abordagens já feitas a esta temática.

Desde logo ficamos a saber que nos termos do art.º 4.º, n.º 1 do RJIFNA “*aos crimes fiscais são aplicáveis, subsidiariamente, o Código Penal e legislação complementar*”.

Daí se infere que aos crimes fiscais se aplicam os princípios gerais do Código Penal, a não ser que eles estejam expressamente previstos no novo Regime Jurídico.

Assim, aplica-se o RJIFNA aos princípios relativos ao momento e lugar da infracção (artº. 5º.); à actuação em nome de outrem (artº. 6º.); à responsabilidade penal e civil das pessoas colectivas e equiparadas (artº. 7º.); aos incapazes (artº. 8º.); às penas principais (artº.s 9º. e 11º.); e acessórias (artº. 12º.); ao concurso de infracções (artº.s 13º. e 14º.) e, por ultimo à prescrição do procedimento criminal (artº. 15º.) e das Penas (artº. 16º.).

6.1 – MOMENTO E LUGAR DA PRÁTICA DE INFRACÇÃO FISCAL

A determinação do lugar da prática da infracção fiscal é indispensável para aquilatar da competência territorial, tendo em vista a instauração do respectivo processo (cfr. artºs 43º., 53º. e 54º. e artº. 19º. 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 (cfr. artº. 15º. nº. 1).

6.2 – ACTUAÇÃO EM NOME DE OUTREM E RESPONSABILIDADE PENAL DAS PESSOAS COLECTIVAS

No que respeita à questão da responsabilidade penal das pessoas colectivas para cuja norma – artº. 7º. – Augusto Silva Dias reclama in obra já citada, inconstitucionalidade orgânica, e que Nuno Sá Gomes contesta, também na obra já citada.

Este último, por sua vez, refere que *“é precisamente na sequência da crescente consagração legislativa da responsabilidade penal das pessoas colectivas no direito penal, nacional e estrangeiro, de índole económica, e tendo presente as recomendações internacionais, no mesmo sentido, sem esquecer os argumentos doutrinários, teóricos e pragmáticos a seu favor que, o grupo de trabalho que ultimou a redacção inicial do RJIFNA, a que presidi, consagrou o princípio*

em discussão no projecto apresentado ao governo, o que veio a ser igualmente consagrado no artº. 7º. do RJIFNA logo na redacção inicial, solução que se manteve até ao presente” (14)

Acrescenta ainda este conceituado fiscalista invocando o nº. 3 do artº. 7º. que a responsabilidade penal das pessoas colectiva não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes sendo mesmo cumulativa com aquela.

Tratando-se de pessoas com personalidade jurídica distinta, ao contrário do referido por Augusto Silva Dias, não se viola o princípio do “*non bis in idem*”, bem ao contrário a punição cumulativa justifica-se pois reforça a repressão e prevenção das infracções fiscais isto apesar daquele autor afirmar in obra citada que “*apenas as pessoas individuais possuem capacidade de acção, liberdade e culpa em termos jurídico-penais e que, por conseguinte, só elas se encontram expostas à censura ético-social que a pena envolve*”.

(14) – Nuno Sá Gomes, *Ibidem*

Simultaneamente com a responsabilidade penal, deve acrescentar-se que nos termos do nº. 3 do artº. 6º., as pessoas colectivas respondem solidariamente nos termos da lei civil pelo pagamento das multas ou coimas em que forem condenados os agentes das infracções previstas no RJIFNA.

Acresce que, na linha do que já vinha acontecendo no que tange a dívidas fiscais, em que os gerentes ou administradores que exercessem real e efectivamente a gerência ou administração já eram responsáveis subsidiários e solidários por tais dívidas – cfr artº. 16º. do Código do Processo das Contribuições e Impostos, artº. 13º. do Código do Processo Tributário e artº.s 23º. e 24º. da Lei Geral Tributária, também aqui se consagrou a responsabilidade civil subsidiária, caso inexistir património da entidade colectiva e essa insuficiência seja culposamente causada – cfr. artº. 7-A do RJIFNA, aditado pelo Decreto-Lei nº. 394/93 de 24 de Novembro.

6.3. – PENAS PRINCIPAIS E PENAS ACESSÓRIAS

A redacção inicial do artº. 9º. do RJIFNA, era mais suave pelo que começou por estabelecer a multa e só se está não fosse paga é que se aplicaria a prisão em crime fiscal.

Porém, o artº. 9º. na redacção do Decreto-Lei 394/93 de 24 de Novembro, já estipula:

“1. – As penas principais aplicáveis nos crimes fiscais cometidos por pessoas singulares são exclusivamente de prisão e multa.

2. – Aos crimes fiscais cometidos por pessoas colectivas ou entidades fiscalmente equiparadas é aplicável a pena de multa”.

Por sua vez o artº. 11º. vem esclarecer o regime jurídico genérico da prisão ou multa e respectiva suspensão.

Quanto às penas acessórias elas vêm contempladas no artº. 12º. do RJIFNA.

Por último, importa referir que o artº. 10º. do diploma em causa referia-se à determinação da medida da pena da seguinte forma: *“ A determinação da medida de pena, dentro dos limites definidos na lei, far-se-á de acordo com as disposições aplicáveis do Código Penal e considerando, sempre que possível o prejuízo sofrido pela Fazenda Nacional.”*

6.4. – CONCURSO DE CRIMES FISCAIS E DE CRIMES COMUNS

Apesar de já termos abordado superficialmente este tema não queremos deixar de a ele voltar dado o interesse que suscitou quer na Doutrina quer na Jurisprudência.

Segundo o artº. 13 do Revogado RJIFNA *“Se o mesmo facto constitui simultaneamente crime previsto neste regime jurídico e crime comum, as penas previstas para ambos os crimes são cumulativas desde que tenham sido violados interesses jurídicos distintos”.*

Este artigo tem como antecedente doutrinal a tese de Eduardo Correia no texto publicado na Revista de Legislação e Jurisprudência ano 100 a pgs. 275 a 374.

Sobre esta temática opinaram vários penalistas todos à volta da dicotomia concurso real e concurso aparente.

Faria e Costa in Formas de Crime (15), considerou haver dois tipos de concurso, aparente ou legal e o efectivo.

No concurso aparente “*o comportamento do agente preenche vários tipos legais*” devendo porém ser abrangido apenas por um, afastando os demais.

Isto porque as normas que o prevêm, acrescenta o ilustre Penalista, estão entre si numa relação de especialidade (*lex specialis derogat legi generali*) ou consumpção (o tipo legal

(15) Faria e Costa – Formas de Crime, Jornadas de Direito Criminal, Ed. CEJ, pags 178 a 183

mais grave inclui o menos grave) e subsidiariamente (a norma principal que pune o facto em regra mais gravemente, afasta a punição da norma subsidiária que também o prevê) o que implica a aplicação concreta ao caso só um dos tipos legais violados.

No concurso efectivo – uma só acção viola diferentes tipos legais ou várias vezes o mesmo tipo – aplica-se uma pena a cada crime unificando-se depois aquelas penas numa só (cumulo jurídico).

O concurso efectivo abrange o concurso real – várias acções vários tipos legais – e o concurso ideal.

Também Augusto Silva Dias abordou este tema in obra já citada, tal como Nuno de Sá Gomes na obra já citada.

Por todos, Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade (5).

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.

(5) Figueiredo Dias e Costa Andrade – Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, Fasc. 1º., pags. 71 e ss

Foi, no fundo, a Doutrina essencialmente a expandida por Figueiredo Dias e Costa Andrade que no que respeita às famigeradas facturas falsas, contribuiu para a uniformização da jurisprudência.

6.5. – A PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL

A prescrição do procedimento criminal estava consignado e previsto no artº. 15º. e a das penas no artº. 16º.

Relativamente à prescrição do procedimento criminal assim estipulava o artº. 15º. do RJIFNA:

“1. O procedimento criminal por crime fiscal extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática do mesmo sejam decorridos 5 anos.

2. O prazo de prescrição do procedimento por crime fiscal suspende-se também por efeito de suspensão do processo, nos termos do n.º 4 do art.º 43.º e do art.º 50.º.”

Assim sendo, à prescrição do procedimento criminal fiscal, aplicam-se subsidiariamente, os art.ºs 119º a 121º. do Código Penal, por força do citado art.º 4º. do RJIFNA.

Também aqui se aplicam os art.ºs 127º. e 128º. do Código Penal, ou seja o procedimento criminal também se extingue, pela amnistia, pelo perdão geral e pelo indulto.

Relativamente à prescrição das penas prevê o art.º 16º. do RJIFNA o prazo de 10 anos.

Já em sede de RGIT, art.º 21º., o prazo de prescrição pode ultrapassar os 5 anos se a moldura penal for superior a esse período, caso em que se aplica o Código Penal, mas também pode ser de 4 anos quando a prestação tributária depender da liquidação que só pode ser feita nos 4 anos seguintes.

Antes de entrarmos no RGIT, que é a legislação penal fiscal em vigor, vamos fazer apenas alusão aos crimes fiscais que o anterior regime previa para depois podermos fazer uma comparação com as que estão em vigor, qual a sua evolução e a razão da mesma.

Desde logo tínhamos a fraude fiscal prevista no art.º 23º., que começou com a redacção inicial do Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro, para depois ficar até à revogação com a redacção introduzida pelo Decreto-Lei 394/93 de 24 de Novembro.

Não houve alterações significativas entre primeira e a última redacção deste preceito, com excepção da alteração da pena de multa para a pena privativa da liberdade de 3 anos ou 5, caso

se verificasse a acumulação de mais de uma circunstancia das referidas nas alíneas c) a f) do n.º 3 do citado art.º 23.º, do RJIFNA na sua última redacção.

No fundo, a pena privativa da liberdade só existia com a primitiva redacção caso o arguido não pagasse a multa, ao passo que com a nova redacção dada ao art.º 23.º, pelo D.L. 394/93 de 24 de Novembro, passou a ser possível aplicar tal pena sem aquela condição e a moldura penal passou a poder atingir os 5 anos.

6.6. – OUTROS CRIMES FISCAIS

Dos crimes fiscais previstos ainda no RJIFNA resultava o abuso de confiança fiscal (art.º 24.º), a frustração de créditos fiscais (art.º 25.º) e a violação do segredo fiscal (art.º 27.º).

Só mais tarde, com o aditamento do art.º 27-A pelo Decreto-Lei 140/95 de 14 de Junho, passou a existir o crime de fraude à Segurança Social, o abuso de confiança em relação à Segurança Social (27-B) e a violação do sigilo sobre a situação contributiva.

6.7. – O RGIT

Vamos agora debruçar-nos sobre o RGIT, aprovado pelo Decreto-Lei 15/2001, de 5 de Junho e que a partir da sua entrada em vigor, 5 de Julho de 2001, se aplica a toda a incriminação fiscal.

Desde logo focalizaremos a nossa atenção sobre as razões das alterações do regime penal fiscal.

Segundo a exposição de motivos da proposta da Lei antes referida, visou-se:

- *“Estabelecer um regime sancionatório justo e eficaz que assente na fiscalização rigorosa mas selectiva dos factos tributários e do cumprimento dos deveres que impendem sobre os contribuintes;*

- *Fundir num só texto o RJIFA, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 376-A/89, de 25 de Outubro e o RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro;*

- *Trazer unidade de forma ao Direito Penal Tributário, juntando no mesmo texto também disposições sancionatórias avulsas que aqui devem ter o seu assento próprio como sucede com os crimes relativos à segurança social.*

- *Reforçar a coerência interna do sistema penal tributário, muito em particular no tocante a institutos como o da actuação em nome de outrem, o da responsabilidade subsidiária e o da responsabilidade das pessoas colectivas e entes fisicamente equiparados;*

- *Rever e adoptar à realidade económica e social alguns dos tipos penais, reaproximando a dosimetria das sanções da gravidade das condutas em jogo e do fito preventivo que a lei assume;*

- *Pôr termo à penalidade cumulativa da prisão e multa nos casos de crime, cominando-se as duas sempre como alternativa;*

- *Adoptar com clareza o princípio de que as infracções tributárias são especiais relativamente às comuns;*

- *Clarificar regras quanto ao concurso de infracções;*

- *Abandonar a regra da responsabilidade cumulativa das pessoas colectivas e dos seus administradores e representantes em matéria de contra-ordenações tributárias;*

- *Quanto às infracções aduaneiras, reformular profundamente os crimes de contrabando e a contra-ordenação de descaminho, aproximando-os da fraude fiscal;*
- *No campo fiscal, introduzir um tipo autónomo de burla fiscal, capaz de por termo à incerteza doutrinária que tem rodeado a repressão penal de certas práticas defraudatórias da administração tributária;*
- *Reformular os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal recortando com maior rigor a precisão da lei e densificando os tipos legais, de modo a trazer-lhes maior segurança e eficácia na prevenção e repressão da fraude fiscal e evasão.*
- *Introduzir um novo tipo criminal de fraude fiscal qualificada, dirigida a casos mais gravosos, como aqueles em que o agente se socorra da falsificação de livros e documentos fiscalmente relevantes ou se sirva da interposição de terceiros residentes em territórios com regime fiscal mais favorável;*
- *Limitar, muitos dos tipos penais, a um valor mínimo das mercadorias objecto dos crimes aduaneiros ou, nos crimes fiscais, da prestação tributária em falta, convertendo-se os factos constitutivos desses crimes em contra-ordenações abaixo desse limite;*
- *No domínio processual, acabar com a fase denominada de “averiguações” atribuindo-se ao Ministério Público a direcção da primeira fase do processo, o inquérito, embora se presuma a delegação de poderes nos órgãos competentes da administração tributária.” (16)*

Como ressalta do que anteriormente transcrevemos, visou-se no essencial acentuar a punição nas condutas típicas ilícitas e culposas que configurassem crimes tributários mais graves e

por forma a que penas mais gravosas mesmo privativas da liberdade, contribuíssem para a redução ou decréscimo da fraude fiscal que continuava a ser escandalosamente crescente.

Por isso, em toda a parte III do RGIT, surgiram mais crimes tributários que o previsto no RJFNA.

Desde logo surgiu a tipificação do crime de BURLA TRIBUTÁRIA e a que corresponde a moldura penal mais elevada, chegando mesmo a 8 anos como pena máxima, ou seja, de 2 a 8 anos, precisamente idêntica à BURLA QUALIFICADA, prevista e punida pelo artº. 218º. Do Código Penal.

Teve-se em consideração o valor patrimonial sonogado ou omitido e hierarquizou-se em valor patrimonial normal, de valor elevado e de valor consideravelmente elevado, começando a pena privativa de liberdade até 3 anos, 5 anos e 8 anos.

Podemos afirmar que são elementos deste crime o uso de erro ou engano sobre os factos, provocado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, para determinar a Administração Tributária à prática de

(16) Paulo José Rodrigues Antunes – Procurador-Geral Adjunto – Infracções Fiscais e o seu Processo, pags. 7 e 8 atribuições patrimoniais, de que resulte enriquecimento do agente ou de terceiro (17).

“Diferentemente do que sucede com a burla, não se exige aqui que os actos praticados pela burlada, a Administração Tributária, lhe tenham que causar um prejuízo patrimonial, basta que a determinem a efectuar atribuições patrimoniais que sem a actuação do agente não teriam lugar.

Num primeiro momento deve verificar-se uma conduta astuciosa comissiva que directamente induziu o erro ou engano; num segundo momento deve verificar-se a atribuição

patrimonial de que resulte um enriquecimento ilegítimo do sujeito activo ou de terceira pessoa. Em ambos estes momentos deve existir uma sucessiva relação de causa-efeito.

Tem de existir uma relação entre os meios empregues e o erro ou engano, e entre estes e os actos que vão directamente defraudar a Administração Tributária. Mas se o engano é produzido e se lhe segue o enriquecimento ilegítimo não há lugar a indagações sobre a idoneidade do meio empregue, considerada abstractamente. Da mesma forma não importa apurar se esse meio era suficiente para enganar ou fazer cair em erro o homem médio suposto pela ordem jurídica, uma vez que uma eventual culpa da vítima não pode constituir uma desculpa para o agente.

O último elemento consiste na obtenção para o agente ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, pois só este (aquele que não corresponde objectiva ou subjectivamente a qualquer direito) é relevante como elemento constitutivo deste crime” (17).

Também aqui, por força do n.º 5 do art.º 87.º, do RGIT, a tentativa é punível.

Segue-se o crime da Frustração de Créditos previsto e punido no art.º 88.º, do RGIT, com prisão até 2 anos, conforme o n.º 1 ou 1 ano conforme o n.º 2 do citado artigo.

(17) Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos – Regime Geral das Infracções Tributárias, Anot., pags. 513 e 514

Há aqui uma questão que é frequente nos casos de reversão da execução nos termos do art.º 23.º e 24.º. Da Lei Geral Tributária.

Antes de acontecer essa reversão, os gerentes ou administradores se venderem o seu património cometem ou não o crime de Frustração de Créditos Fiscais?

Entendemos que não, pois, antes de isso acontecer têm que ser executados todos os bens da executada, sendo tal operação também condição *sine qua non* da reversão.

O crime de associação criminosa, previsto e punido pelo artº. 89º. do RGIT não estava previsto no RJIFNA, quer na primitiva quer na última redacção, embora pudesse ser imputado se fossem preenchidos todos os seus elementos típicos pela aplicação subsidiária do Código Penal como tal diploma previa.

A pena de prisão será até 5 anos para os fundadores do grupo ou organização e a mesma pena caberá a quem integrar tais grupos.

Por sua vez a quem chefiar tais grupos caberá uma pena de 2 a 8 anos de prisão.

Para que possamos falar de associação criminosa é essencial a existência cumulativa de três elementos:

- O elemento organizativo
- O elemento de estabilidade associativa
- O elemento da finalidade criminosa

O crime de desobediência qualificada previsto e punido no artº. 90º. Do RGIT é também uma inovação específica deste diploma, apesar de subsidiariamente se dever aplicar às condutas tipificadas no artº. 90º. o artº. 348º. do Código Penal e mesmo a comportamentos anteriores, por força do artº. 4º. do Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, o mesmo artº. 348º. do Código Penal.

Aliás a possibilidade de derrogação do sigilo bancário já prevista anteriormente desde que estivesse subjacente um crime e houvesse autorização do Juiz de Instrução, veio a agilizar-se com a publicação da Lei nº. 30-G/2000, de 29 de Dezembro, artº. 14º., em que depois de referenciar a desobediência qualificada se estabelece *“a não obediência devida a ordem ou mandato legítimo regularmente comunicado e emanado das entidades referidas no nº. 2 do artº. 63-A e no nº. 3 do artº. 63-B da Lei Geral Tributária ou da autoridade judicial competente é punida como desobediência qualificada nos termos previstos no Código Penal”*.

Ademais a Lei nº. 55-B/2004, de 30/12, que aprovou o Orçamento de Estado para 2005, veio de novo alterar o já referido artº. 63-B, por forma a permitir o acesso directo às informações bancárias, derrogando pura e simplesmente o sigilo bancário, em algumas situações, *maxime*, artº. 63-B nº. 1, 2 e 3, ressalvando apenas o recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal nos casos previstos nos nº.s 2 e 3, o primeiro com efeito meramente devolutivo e o segundo com efeito suspensivo.

Segue-se o artº. 91 do RGIT, que comina penas de prisão até 1 ano ou três anos para a violação do segredo (fiscal) conforme haja ou não intenção de obter vantagem para o autor dessa violação.

A parte III do RGIT – DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS EM ESPECIAL E SOB O TÍTULO “CRIMES TRIBUTÁRIOS”, subdivide-se em 3 capítulos:

- O capítulo I trata dos crimes tributários comuns e de que já nos ocupamos;
- O capítulo II refere-se aos crimes aduaneiros e de que não nos ocuparemos, no seguimento dos comentários, apenas ao RJIFNA;
- Por último o capítulo III referencia os crimes fiscais.

Desde logo a fraude fiscal prevista e punida no artº. 103 do RGIT e que corresponde ao artº. 23º., do RJIFNA, mas aqui era toda a fraude fiscal e no artigo agora referenciado está em causa a fraude fiscal simples.

Pretendeu-se desde logo evitar a diminuição das receitas tributárias globais.

Prevê-se neste artigo a pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias para pessoas singulares.

Como é sabido a pena de prisão tem como mínimo um mês (artº. 41, nº. 1, do Código Penal) e a de multa 10 dias (artº. 12º., nº. 1, do RGIT)

A fraude qualificada está prevista e punida no artº. 104 do RGIT com pena de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

De referir que a fraude fiscal qualificada se verifica quando com as condutas ilegítimas tipificadas no artº. 104º. referido, concorrem duas ou mais das circunstâncias aludidas nas suas diversas alíneas.

De salientar que no artº. 23º. Do RJFNA, na redacção do Decreto-Lei 394/93 de 24/11 a medida penal já era de 1 a 5 anos sempre que se verificassem mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas c) a f) do nº. 3 do artº. 23º.

Segue-se o crime de abuso de confiança, previsto e punido pelo artº. 105 do RGIT com as seguintes penas:

- Quando a entrega da prestação tributária não efectuada for igual ou inferior a € 50.000,00, prisão até 3 anos ou multa de 10 a 360 dias, para as pessoas singulares e pena de multa de 20 até 720 dias para as pessoas colectivas (artº. 12º., nº.s 1 e 3 do RGIT);

- Quando a entrega não efectuada for superior a €50.000,00, prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares, e multa 240 a 1200 dias, para as pessoas colectivas como se infere do preceituado no artº. 7º., nº. 3 do RGIT, no caso de ser responsável pela entrega a pessoa colectiva podem ser punidos, cumulativamente, os agentes individuais da infracção.

A redacção original do artº. 24º. Do RJFNA exigia que a não entrega da prestação tributária fosse acompanhada da “*intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*” o que correspondia à apropriação, no plano dos elementos subjectivos do tipo.

Com a nova redacção do artº. 24º., do RJFNA, trazida pelo Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, passou a exigir-se a apropriação para a consumação do crime de abuso de confiança fiscal.

Agora o artº. 105 do RGIT, satisfaz-se com a mera não entrega da prestação tributária, não exigindo a apropriação enquanto elemento objectivo, nem qualquer intenção especial ou dolo específico no plano subjectivo, seguindo-se, assim, no que respeita à evolução do tipo incriminador do abuso de confiança fiscal, a tendência geral.

Não estamos perante um esvaziamento ético, mas sim perante razões pragmáticas de política criminal, relacionadas com as cada vez mais acentuadas necessidades de prevenção, dado que as condutas minimizadoras subsumidas a este tipo de crime continuam a aumentar sem existirem as correspondentes condenações.

Neste crime de abuso de confiança fiscal tem havido discrepâncias entre a doutrina e a jurisprudência porquanto há quem entenda que aqui pode haver situações fácticas de não entrega da prestação tributárias que embora configurem ou preencham o tipo de crime, a actuação do agente pode não vir a ser punida.

Com efeito são frequentes os casos em que as empresas se encontram em situação económica difícil, em situação de pré-insolvência na terminologia do Decreto-Lei 53/2004 de 18 de Março e utilizam muitas vezes o IRS retido aos trabalhadores e o IVA resultante do suportado a montante e repercutido a jusante, não só para pagar aos trabalhadores como também para pagarem aos fornecedores de matérias primas.

Segundo Augusto Silva Dias (18), devemos nestas situações fazer uma distinção, ou seja, se a retenção do imposto (IRS) resulta da inexistência de rendimento, não há o crime de abuso de confiança, o que acontecerá também, se embora havendo retenção por haver rendimento, se utiliza o IRS retido e não entregue para pagar o salário aos trabalhadores, isto ao contrário do que

pensa e escreve Alfredo José de Sousa in *Infracções Fiscais Não Aduaneiras – 2ª. Ed.*, Almedina, 1995, pag. 88.

No dizer de Augusto Silva Dias (18), o abuso de confiança fiscal só existe se a empresa substituta dolosamente se apropriar da prestação retida.

“É aqui que surge a causa de justificação do conflito de deveres regulada no artº. 36º., do Código Penal, havendo, por um lado, a obrigação de pagar os salários e a obrigação de entregar as prestações retidas ao fisco, qualquer delas sujeita a um determinado prazo e a um cumprimento pontual mensal e comprovando-se, por outro, a impossibilidade do seu cumprimento simultâneo, isto é, que dada situação financeira da empresa, o cumprimento pontual de uma daquelas obrigações só poderia ser efectuado à custa do incumprimento pontual da outra”.

Em tal situação, ou seja, quando não se possa cumprir simultânea e pontualmente os dois deveres jurídicos porque:

“a) A empresa não consiga mensalmente rendimentos que lhe permitam suportar o pagamento dos salários e a retenção das prestações devidas ao fisco e, portanto, que impossibilitam o cumprimento de todas obrigações concorrentes:

(18) Augusto Silva Dias – Crimes e Contra-Ordenações Fiscais, in *Direito Penal Económico e Europeu*, Textos Doutrinários, Vol II, pags. 439 e ss

b) Essa situação se verifique sempre no momento em que aquelas obrigações devam ser satisfeitas:

c) As prestações retidas sejam utilizadas total ou parcialmente no pagamento de salários aos trabalhadores, admitindo-se que uma parte possa ser investida na aquisição de equipamentos e matéria prima e, assim, simultaneamente, na auto-preservação da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores, valores que precedem e sustentam o dever de pagamento dos salários.

No fundo, a indispensabilidade da obtenção de proveitos e da manutenção da fonte produtora, como se refere no artº. 23 do IRC.

Verificadas as condições precedentes conclui o ilustre penalista, *“pode defender-se, na actual conjuntura económica que foi cumprido um dever legal superior, ou pelo menos, igual ao dever sacrificado.*

Desta feita, o comportamento será lícito, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade”.

Estaríamos, segundo o nosso ponto de vista, perante situações que excluía não só a ilicitude mas também a culpa, precisamente devido ao conflito de deveres e que o dever prevalecente seria sempre o de pagar salários, pagar aos fornecedores da matéria prima para manter em funcionamento a empresa, porquanto o não pagamento de salários generalizado poderia conduzir a uma crise económica profunda, em razão das insolvências daí advenientes, da conflitualidade social que poderia conduzir a uma revolução não de “cravos” mas de “balas”.

Por outro lado, o Estado ficaria sempre a perder, pois a empresa falida deixaria de produzir riqueza e com ela deixaria de gerar impostos (IRS, IRC e IVA) cujo montante seria sempre muito superior aos tributos retidos e não entregues.

De referir que não tem sido esta tese a mais acolhida pela nossa jurisprudência.

Há ainda quem, fazendo claramente uma distinção entre as figuras jurídicas de substituição e da repercussão, conclua que *“se o sujeito passivo da relação de IVA recebe o montante repercutido, por um lado, e não pagar o imposto devido ao Estado, por outro, não está a cometer o crime de abuso de confiança – pois não está a receber uma quantia “para entregar ao Estado” ou “devida ao Estado” pelo repercutido”* (19).

Não há neste caso abuso de confiança.

No que concerne aos crimes contra a segurança social, no capítulo IV da parte III, estão apenas previstos a fraude contra a segurança social – artº. 106º. e abuso de confiança contra a segurança social, respectivamente, com penas semelhantes à fraude fiscal e ao abuso de confiança fiscal.

Também não nos ocuparemos da parte do RGIT que trata do ilícito fiscal contraordenacional.

7 – EVASÃO FISCAL EM PORTUGAL

É talvez um dos temas com maior acuidade e dos mais complexos da actualidade, porquanto não há mal, erro ou deficiência, que comentadores especializados ou mesmo o cidadão comum, não atribua como causa à evasão fiscal.

Para eles e talvez para o comum do cidadão a evasão fiscal é a causa de todos os males.

(19) Diogo Leite Campos, in CTF nº. 404 – Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, pags. 95 e ss

Com efeito, se a saúde está mal porque os hospitais não funcionam, o motivo é a ausência de meios financeiros que o Estado não tem, porque a maioria dos cidadãos não pagam os impostos devidos.

Se a segurança dos cidadãos é precária, é porque não há dinheiro para pagar salários ou vencimentos aos agentes de segurança e essa falta de verbas deve-se à elevada evasão fiscal praticada pelas empresas e pelas profissões liberais, segundo os especialistas.

Se a educação não evolui, antes retrocede, é porque não há escolas e professores competentes – já que a quantidade existe – e fica a dever-se, segundo as mesmas fontes à evasão fiscal.

Fiquemos por aqui, apesar de haver outros factores da vida nacional cuja enfermidade se deve também à muito propalada evasão fiscal.

Daí que nos interpelemos sobre se há ou não evasão fiscal em Portugal, e a haver como parece evidente, qual a sua dimensão.

Desde logo teremos de responder afirmativamente e sem qualquer espécie de dúvida que a evasão fiscal existe e a sua dimensão atinge proporções escandalosas, apesar de não ser possível quantificá-la, dada a ausência de estatísticas credíveis, embora se possa adiantar que se eleva a centenas de milhões de euros, haja em vista os impostos recuperados com os designados Planos Catroga, Mateus e Manuela Ferreira Leite.

Em recente entrevista à revista do J.N., o actual Director-Geral do Impostos, Dr. Paulo Macedo referiu que os valores da economia paralela variam de estudo para estudo, mas que deveria rondar os 22 a 28%, o que determinará uma evasão fiscal de 4,7 a 7,2% do PIB. Apesar da competência com que veio aureolado e sem duvidar dela, diríamos que ela se eleva, pelo que conhecemos da prática a pelo menos 40% e em relação ao PIB, ela andarà pelos 8 a 10%.

Apesar de se não encontrar entre os autores uma uniformidade terminológica e conceptual sobre a evasão fiscal, começaremos por dizer que nem tudo que costuma designar-se por “fuga ao fisco” é evasão fiscal.

Sem nos perdermos em grandes divagações teóricas sobre os diversos conceitos de evasão fiscal, repesquemos o conceito de evasão fiscal “*lato sensu*” de Sampaio Dória como “*toda e qualquer acção ou omissão tendente a ilidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*” (20).

Por sua vez o Professor Leite Campos (21) refere que a “*noção de evasão fiscal de conteúdo extremamente vago e multifacetado e de recorte jurídico mais que duvidoso, tem servido sobretudo para o discurso do poder e dos interesses*”.

Para utilizarmos um conceito legal poderemos socorrer-nos do artº. 2º., do RGIT, pelo que todo o comportamento ou conduta, traduzida num facto típico, ilícito e culposo, seria evasão fiscal e configuraria uma infracção fiscal ou crime fiscal conforme o seu grau de gravidade.

Apesar da gestão das actividades económicas pressupor que os empresários ou agentes económicos devam minimizar os respectivos custos (comerciais, industriais, financeiras e fiscais) ou seja, possam fazer uma economia ou adequada gestão fiscal (elisão fiscal), tal não implica que o façam violando as leis tributárias, actuando “*contra legem*”, no fundo operando na economia clandestina ou paralela com praticas fiscais fraudulentas, logo ilícitas.

No dizer de Nuno Sá Gomes (1) “*A poupança fiscal pode ocorrer “intra legem” (planificação fiscal) a “Tax Planning” dos ingleses “extra legem” (elisão fiscal), ou “contra legem” (evasão fiscal), constituindo esta última sempre acto ilícito mas nem sempre infracção fiscal*”.

(20) A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas, apud, Estudos de Direito Fiscal de Luís Manuel Teles de Menezes Leitão

(21) Diogo Leite Campos – Problemas Fundamentais de Direito Tributário – Evasão Fiscal, Infracção e Prevenção Fiscal, pag. 191.

(1) Nuno Sá Gomes – Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, pag. 83

Como salienta Alberto Xavier (22), “*para que haja fraude à lei é indispensável que se viole uma norma proibitiva ou perceptiva que determine a ilicitude do fim prosseguido ou da forma empregada*”.

É nesta linha que desejamos desenvolver o nosso raciocínio, inventariando os casos mais frequentes de evasão ilegítima ou fraudulenta apontando, a final, os meios que segundo o nosso ponto de vista seriam mais eficazes para a combater.

Desde logo, as pequenas e médias empresas presume-se que efectuem vendas por fora, actuando, portanto, em economia paralela na ordem dos 40% das suas vendas. Aqui os carregamentos são feitos nas fábricas com duas guias de transporte, uma correspondente ao carregamento para o caso de surgir a chamada operação stop, outra, a fictícia, que engloba apenas o que vai ser facturado. Há empresas que usam e abusam das facturas falsas ou fictícias para completar os seus custos, havendo, até em determinados sectores agentes económicos que prescindem pura e simplesmente das facturas reais adquirindo mesmo sem factura para depois poderem adquirir facturas falsas com um pagamento simbólico de 2% sobre o valor da factura para substituir aquelas.

Por outro lado, e agora já no campo das médias e grandes empresas, e no sector de importação e exportação, sempre houve o problema da sub e sobre-facturação, para os diferenciais entre o real e fictício ir parar a uma empresa OFF-SHORE detida por outra empresa do mesmo género que por sua vez ainda pode ser detida por outra e outra, se necessário for, e por forma a que seja impossível chegar aos seus verdadeiros detentores e que no fundo são os exportadores ou importadores com sede ou estabelecimento estável em território Português.

Logicamente que não vamos aqui referenciar o white collar crime para os Anglo-saxónicos ou crime de negócios para os franceses, pois este tipo de criminalidade, apesar de *“um relatório da Assembleia Parlamentar do Conselho da Europa, de Abril de 2001, garante que o «agravamento significativo desde 1998» deste tipo de crime, faz com que a «democracia, a*

(22) Alberto Xavier in Manual de Direito Fiscal, pag. 271

proeminência do direito e a estabilidade económica e política estejam em perigo»”(23) sai fora do âmbito deste trabalho porque em algumas situações fácticas que os determinam nem sequer envolvem evasão fiscal, mas outro tipo de crimes que cabe às autoridades policiais averiguar.

Apesar desta opção, não deixaremos de referir na linha de Maria José Morgado, in obra citada, que os *“crimes tributários, podem ser cometidos através de um número relativamente*

variado de condutas. As mais graves correspondem a manifestações de crime organizado, implicando normalmente a corrupção como crime instrumental.

São as mais lesivas, agressivas para o interesse público e individual e têm sido combatidas de modo menos eficaz.

Os níveis de detecção e da punição são insatisfatórios, como reconhecem as autoridades policiais e administrativas.”

Os crimes tributários envolvem já hoje organizações internacionais utilizando o sistema financeiro como meio privilegiado para esconder os seus proveitos.

Ainda na linha do que vimos referindo, há centenas e centenas de empresas fictícias para a importação de automóveis novos e usados em que os sócios são marginais e a face de autênticas redes de evasões de IVA.

Todavia, não só neste sector. Por vezes criam-se várias empresas umas com sede nos países comunitários e outras em Portugal para beneficiar do regime de suspensão de IVA, pagamento no país do destino e jamais entregarem nos cofres do Estado o IVA devido. São estas empresas que Maria José Morgado, in obra citada, denomina de “*empresas ecrã e os carrosséis de facturas*” que têm por móbil a apropriação ilícita do IVA.

(23) Maria José Morgado e José Vegar – O Inimigo sem Rosto – Fraude e Corrupção em Portugal, pag. 27 e 33

Também os crimes aduaneiros se integram nos chamados crimes tributários, constituindo até uma da sua mais relevante expressão.

Deles releva o contrabando organizado praticado por grupos nacionais interligados com grupos internacionais utilizando meios sofisticados para a prossecução da sua actividade criminosa.

É aqui que o Estado é lesado em IVA e IEC (Imposto Especial Sobre o Consumo) tabaco, o álcool e mesmo o jogo, também conhecidos pelos impostos do pecado.

É da amalgama de tudo isto que resulta a chamada economia paralela e que como já deixamos referido em capítulo anterior leva figurantes das revistas cor-de-rosa a vangloriar-se que não pagam impostos apesar de se darem ao luxo de exibirem meios de fortuna avultadíssimos como o privilégio de descer em praias de helicóptero e de avançarem milhões de contos para comprar jogadores de futebol.

No fundo esta economia paralela resultante da elevada evasão fiscal contribui para a desregulação e perturbação do mercado e o que é mais grave, origina um Estado e uma economia influenciados, e até dominados, por grupos subterrâneos.

Assim se explica o continuo decréscimo das receitas fiscais nos impostos mais marcantes no nosso sistema fiscal (IVA, IRS e IRC).

Entendemos que o quadro a seguir referido e retirado da revista Noticias Magazine, de 7/11/2004, em que entrevista o actual Director-Geral dos Impostos, Dr. Paulo Macedo, é elucidativo e por isso o transcrevemos:

O estado do fisco em 2003		
Contribuintes e liquidações	IRS	3 941 324
	IRC	323 763
	IVA	1 676 295
Faltosos	IRC	81 063
	IRS	145 157
Receitas: em 2002	IRS	7 258 milhões de euros
	IRC	4 431 milhões de euros
	IVA	9 957 milhões de euros
Receitas: em 2003	IRS	7 380 milhões de euros

	IRC IVA	3 768 milhões de euros 10 560 milhões de euros
Taxa média efectiva de liquidação	IRS IRC	9,3% 27%
Nº. processos de execução fiscal	Contribuições e Impostos Dívidas diversas	2 337 095 368 661
Volume da dívida em execução fiscal		14 338 409 milhares de euros
Autos levantados		323 165
Condenações por crimes fiscais	Em 2001 Em 2002 Em 2003	638 771 1 256

Dela resulta o escandaloso número de contribuintes faltosos, as fracas taxas médias de liquidação e o enormíssimo número de processos de execução fiscal

Apesar de haver quem diga (23) que o “*poder financeiro e a fachada empresarial provocam assiduamente, um entrelaçamento entre os dirigentes destas redes e elementos da esfera política e partidária, muito especialmente ao nível do financiamento de partidos e respectivas campanhas eleitorais que, cada vez mais, precisam de largas quantidades de dinheiro para as gigantescas campanhas de propaganda e marketing essenciais à sua sobrevivência*”, não queremos ir por aí, talvez porque em termos de ideologia política nunca fomos extremistas antes procuramos sempre seguir neste contexto a máxima latina do “*in medius virtus est*”.

(23) Maria José Morgado e José Vegar – O Inimigo sem Rosto – Fraude e Corrupção em Portugal, pág. 31

Daí que nos limitemos a evidenciar alguns dos actos que configuram a evasão fiscal em Portugal e que nos esforcemos a seguir para apontar a terapêutica adequada ao combate desse mal, tendo a plena consciência que não abarcaremos todas as soluções.

Desde logo, começamos por evidenciar o que existe de positivo “*lege data*” e o que segundo o nosso ponto de vista se deveria fazer “*lege ferenda*”.

Assim, em sede de IRC, no caso de haver falta de declarações mod. 22, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele que respeita, tendo por base a matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada (artº. 83º., nº. 1 alínea b).

Porém este mecanismo só esporadicamente é utilizado, por falta de meios humanos.

É de assinalar a realização da avaliação indirecta contemplada nos artº.s 85º., 87º., 88º. e 89º., da Lei Geral Tributária, uma vez verificados os pressupostos aí consignados, o mesmo acontecendo em sede de IRS, artº. 39º. e IRC, artº. 52º.

Nesta linha e no mesmo Diploma legal surge o artº. 89º., relativamente a indicadores de actividade inferiores aos normais.

Porém, aqui surge desde logo um obstáculo que se prende com preguiça do órgão executivo “*maxime*” – Ministro das Finanças.

Com efeito desde que a Lei entrou em vigor (LGT) no ano de 1999, já houve pelo menos 4 ministros das finanças e o elemento essencial e decisivo deste comando legal (artº. 89º. da LGT) – indicadores objectivos de actividade técnico-científica, ainda não houve um ano em que eles fossem definidos e publicados, apesar de aí se impor a sua publicação anual, pelo Ministro das Finanças, após a audição das associações empresariais e profissionais.

Devemos referir que com esses indicadores objectivos da base técnico-científica, uma simples análise interna detectaria, pelo menos, o triplo dos contribuintes que actualmente são tributados por essa via em sede de IRS, categoria B – actividade de natureza comercial ou industrial e IRC.

Com o aditamento do artº. 89º.-A, à LGT, pela Lei 30-G2000 de 29 de Dezembro, surgiu a possibilidade de se tributarem manifestações de fortuna, ou os chamados índices externos reveladores de riqueza.

Aqui o legislador pecou por defeito, pois o rendimento padrão deveria ser mais elevado, essencialmente na aquisição de imóveis, barcos de recreio e aeronaves, porquanto relativamente aos barcos e a aeronaves o valor evidenciado declarado de rendimentos deveria ser superior ao custo ou pelo menos valor idêntico nos últimos 3 a 5 anos, porquanto quem compra um barco de 5 milhões de euros ou mais tem de ter rendimentos significativos para depois o alimentar.

Por outro lado, se tais objectos de lazer operassem predominantemente em Portugal, jamais poderiam estar registados em empresas OFF-SHORE e se o estivessem sofreriam tributação agravada como, aliás, sucede em sede de IMI e IMT.

As garantias do contribuinte estão aqui salvaguardadas com a possibilidade de utilizar a reclamação graciosa ou o chamado pedido de revisão para o órgão regional da Administração Tributária, previsto no artº. 91º., da LGT.

Relativamente ao IRC existem já normas que foram aditadas com o decorrer do tempo ao respectivo código e que estão integradas na secção VI, Subsecção I – CORRECÇÕES PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL – e que visam efectivamente combater ou atenuar a evasão fiscal, o que é de enaltecer.

Desde logo a regulamentação dos preços de transferência no artº. 58º., do IRC, ao exigir o mesmo tratamento para os preços praticados entre entidades que têm entre si relações especiais e as entidades independentes.

O artº. 58-A aditado ao CIRC pelo Decreto-Lei 287/2003, de 12 de Novembro, veio permitir que o valor relevante em sede de IRC no caso de transmissão onerosa de IMÓVEIS seria o valor normal de mercado, mas nunca inferior àquele que serve de base à liquidação do IMT.

Ora, segundo o artº. 12º., do CIMT, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial dos imóveis, consoante o que for maior.

O valor patrimonial dos prédios urbanos na transmissão de imóveis resultará de uma avaliação em que se determinará tal valor com base na fórmula $VT = VC \times A \times CA \times CI \times CQ \times CV$, em que tal valor será o valor de mercado ou muito próximo disso, devendo ser mesmo o valor de mercado o que não parece difícil de saber nos casos de prédios novos.

Assim sendo, acabou a evasão fiscal no IMT, anteriormente por alguém designado imposto mais estúpido do mundo (SISA) e no valor a relevar nos proveitos dos promotores ou construtores vendedores de prédios urbanos.

Ai está como uma simples alteração legislativa combate frontalmente uma das evasões fiscais mais significativas em sede de IMT, anteriormente sisa e de IRC, sector da construção civil.

De salientar, que a eficácia de tais medidas dependerá da avaliação ser igual ao valor de mercado e não como anteriormente que se situava em 60% a 70% desse valor e era normalmente o preço constante da escritura que relevava em sede de proveitos na contabilidade do construtor vendedor.

Com efeito, se as avaliações não traduzirem valores de mercado e sim 80 ou 90% desse valor, a evasão fiscal continuará, embora em dimensão mais reduzida, quer a nível de IRC, quer a nível do IMT, e pode desde já quantificar-se de €1.000,00 a €200.000,00 ou mais, por cada fracção ou prédio vendido, conforme se trate de fracções ou prédios de gama baixa ou gama alta, maxime, luxo.

Segue-se o artº. 59º., do CIRC em que são acautelados os pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime especial privilegiado.

Tais encargos não são custos salvo se for possível provar pelas pessoas colectiva com sede fora do território português e aí sujeitos a um regime fiscal mais favorável que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas.

Com o mesmo fim surge o conteúdo do artº. 60º., do CIRC, no que tange à imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

Aqui “são imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50% por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.” - Artº. 60º., nº. 1 do CIRC.

Nestes casos, é o próprio Estado que por vezes contribui deliberadamente para a evasão fiscal como aconteceu com a criação das zonas francas da Madeira e de Santa Maria.

São praticamente praças financeiras por onde os bancos fazem passar a maior parte dos seus proveitos sem tributação, pelo que importaria que se limitasse ao mínimo de 5% dos proveitos isentos de tributação e não aos 15% que o próximo orçamento de Estado ainda vai permitir.

Aliás, o tema é tão candente que ainda recentemente um ministro acusou os bancos de “lobistas” e de terem contribuído para a queda do governo.

Por último o artº. 61º., refere-se à sub-capitalização no que respeita ao sujeito passivo para com entidades não residentes com a qual existam relações especiais, em que os juros considerados excessivos não são considerados custos para efeitos do artº. 23º., do CIRC.

Também, passou a haver limitações no que concerne ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, conforme determina o artº. 63º., do CIRC especialmente no seu nº. 4.

Este era o caminho que grandes grupos utilizavam ao adquirir empresas em situação de falência, com elevados prejuízos acumulados para consumirem os lucros de outras empresas altamente rentáveis e com elevados lucros.

Entrando, agora, na terapêutica adequada para combater o flagelo da evasão fiscal, despido de qualquer espírito ou pretensiosismo, porque não há nenhuma fórmula mágica para mudar o estado das coisas de um dia para o outro, diremos, a coberto da prática profissional e de alguma leitura especializada, que é fundamental duplicar o pessoal especializado (contabilistas e economistas) afecto à Inspeção Tributária.

Não é com a análise interna de um reduzido número de declarações mod. 22 que se detecta a dita evasão fiscal, porquanto se as empresas comprarem e venderem por fora a margem de lucro bruto revela-se conforme as estatísticas e sobretudo com as desactualizadas margens de referência da Direcção-Geral dos Impostos.

Os inspectores têm de vir para a rua fiscalizar o transporte das mercadorias transaccionadas, no início e final do percurso e por vezes no meio, fazendo a contagem dos mesmos, por forma a que se não permita, de um modo grosseiro, que a Administração Fiscal seja ludibriada.

Acredite-se ou não, é em sede de IRC e IVA, que está a grande evasão fiscal, porquanto no que respeita às tão propaladas profissões liberais, há situações em que 60 a 70% das pessoas que as exercem, vivem mal, e apenas sobrevivem com a ajuda monetária dos pais.

Doutra forma não se viam índices externos reveladores de riqueza a contrastar ostensivamente com prejuízos sucessivos ou pequenos lucros, nas médias empresas.

A segunda grande medida é legislar no sentido de pura e simplesmente abolir o sigilo ou segredo bancário, por forma a que verificados determinados pressupostos garantísticos, o Inspector Tributário tenha acesso sem qualquer entrave às contas do contribuinte e, se necessário, às contas dos sujeitos passivos que maioritariamente com ele contratam sem a possibilidade de recurso com efeito suspensivo, por parte do contribuinte, já que os agentes da A.T. estão vinculados ao segredo profissional, constituindo crime a sua violação.

Embora se apontem alguns exemplos de ineficácia considerável, como em Espanha, onde existe há pelo menos 15 anos o levantamento administrativo do sigilo bancário, entendemos que em Portugal, pelo menos numa primeira fase seria de uma eficácia total.

Com efeito, quando o Inspector Tributário avançasse para a empresa, já levava os montantes das vendas por fora, traduzido no dinheiro depositado nas suas contas pessoais.

Outrossim, numa primeira fase, deveria dar-se, de uma forma sistemática, maior ênfase mediática às operações em curso da administração fiscal nas diversas áreas de actuação dos serviços de fiscalização.

Com efeito, tal publicitação conduziria à prevenção geral, o que levaria os eventuais sujeitos passivos a pensar duas vezes antes de prevaricar.

Nesta linha, por último, deveria pôr-se fim ao sigilo fiscal. Num país onde todos nos conhecemos e em que a pressão da opinião pública é forte, entendemos que ajudaria a que muitas pessoas comesçassem a cumprir as suas obrigações fiscais, como uma questão de reputação. Todos ficariam a saber o mesmo sobre todos.

De realçar, neste campo, o esforço desenvolvido pela actual Director-Geral do Impostos, Dr. Paulo Macedo.

Na linha do que sucede em Espanha, França e Itália, deveria implantar-se o regime de pagamento “forfetário”, determinando-se a matéria colectável através de índices e de parâmetros pré estabelecidos por lei, relativamente às pequenas e médias empresas, como desde há muito conceituados fiscalistas vêm propugnando.

Embora corrêssemos o risco de alguma injustiça tributária de a desigualdade que poderia existir, mesmo que algumas empresas pagassem menos que o real alargar-se-ia a base tributável o que provocaria inevitavelmente um acentuado aumento de receitas.

Tudo isto, porque é impraticável a fiscalização de todas as pequenas e médias empresa no triénio ou pelos menos no quadriénio, já que o prazo de caducidade foi reduzido para 4 anos pela LGT – artº. 45º., nº. 1, ou mesmo 3 anos no caso de tributação por métodos indirectos, mas aqui só após a aplicação dos tais indicadores objectivos de base técnico-científica, por actividade.

No fundo, se outra possibilidade não houvesse, seria uma espécie de colecta mínima desde que a demagogia dos políticos não viesse de novo com o “slogan” *“para a colecta mínima, pena máxima”*.

Acabar-se-ia assim, com as perguntas frequentes de que até um Sr. Ministro deu conta, do “quer com IVA ou sem IVA”.

Por outro lado, deixaria de haver evasão fiscal nas actividades comerciais, desenvolvidas em feiras e mercados e nas fronteiras onde se transaccionam milhões de contos de mercadorias sem pagamento de IVA e IRC por parte dos respectivos sujeitos passivos.

É este o entendimento do Ilustre Fiscalista Prof. Leite Campos, expandido em vários

artigos e intervenções televisivas, na linha, aliás, do que já acontece em países mais avançados e desenvolvidos que o nosso.

Aplauda-se também a nova clausula geral anti abuso consignada no artº. 38º., da LGT, e numa tentativa de proibir a simulação de negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, artº. 39º., da LGT, e de que são afins as situações antes referidas.

Embora haja quem considere o artº. 38º., nº. 2, inconstitucional, como o Prof. Diogo Leite Campos (24).

Já relativamente ao artº. 39º., há que salientar que só relevarão os negócios fiscalmente menos onerosos se forem ilícitos, porquanto como refere Nuno Sá Gomes in obra citada a pág. 37 *“A elisão, economia fiscal, poupança fiscal, mediante negócios fiscalmente menos onerosos lícitos, ou mediante manipulação lícita da contabilidade fiscal, corresponde ao que na doutrina anglo-saxónica, é designado por “tax avoidance” que actua “extra legem”, para a distinguir de “tax evasion”, que actua “contra legem”, essa sim ilícita, pois neste caso o contribuinte devendo o imposto de harmonia com as regras da incidência fraudulentamente quer sair da relação jurídica, sem satisfazer a prestação tributária.”*

Esta figura do Direito Tributário, não pode reduzir-se ao um mero exercício teórico, porquanto como afirma Gustavo Lopes Courinha (25) ela existe em muitos países do mundo como a Alemanha, Áustria, Argentina, Austrália, Bélgica, Brasil, Canada, Espanha, Finlândia, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos da América.

No fundo, tal cláusula visou combater a elisão fiscal ou o planeamento fiscal abusivo.

Talvez a mais clássica das figuras através da qual se pratica e elisão fiscal seja a SIMULAÇÃO quer se trate de preços, em sede de IMT, quer se trate de simulação de negócio,

(24) Diogo Leite Campos, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, pag. 218

(25) Gustavo Lopes Courinha – Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, pag. 11

como nos casos em que se vendem firmas através de cedência de quotas em que apenas existem prédios no activo permutável ou mesmo imobilizado e em que nada há a pagar em sede de IMT ou em sede de qualquer outro imposto, desde que as acções cedidas tenham sido detidas pelo cedente por mais de 12 meses ou as quotas tenham pertencido ao cedente antes de 31 de Dezembro de 1989.

No fundo o que releva segundo os artº. 38º., e 39º. da Lei geral Tributária é o negócio real, o que as partes quiserem, e não o negócio simulado.

Aliás, na linha do que a jurisprudência sempre vem referindo ou seja o que releva para efeitos tributários não é o jurídico mas a real configuração das situações de facto, se estas não se integrarem nessa roupagem.

Aliás, é a própria LGT, in artº. 34º., nº. 4 que refere que “*A qualificação do negócio Jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*”.

Assim entendeu Alberto Xavier (26), “*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 e dever de “requalificar” ou “recharacterizar” o acto jurídico de harmonia com a sua verdade material jurídica*”.

Na mesma linha Saldanha Sanches (27), “*o que está em causa é o tipo de relação existente, os direitos e obrigações mutuamente atribuídos e não as formas jurídicas utilizadas pelos contraentes, nomeadamente a designação jurídica utilizada pelos contraentes*”.

Aliás, a Cláusula Geral Anti-abuso tem também interferências na fraude à lei,

(26) Alberto Xavier – Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-elisiva, Dialéctica, São Paulo, 2001, pag. 37

(27) Saldanha Sanches – O Regime Fiscal dos Centros Comerciais – Fisco nº. 34 de Setembro/99, pag. 8 encontrando mesmo consagração no artº. 38º., nº. 2 da LGT:

“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das forma 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.”

Pressupõe-se, aqui, a prática de actos em fraude à lei fiscal.

A doutrina discute hoje a criação de novos métodos para combater a 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 clausulas 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 (artº. 103º. e 104º., da Constituição da Republica).

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

mesmo todos os princípios constitucionais fiscais cedessem perante a necessidade de combater a praga da evasão fiscal.

Eles só prevaleceriam perante condutas lícitas e transparentes e cederiam perante a ilicitude generalizada em sede de evasão fiscal, nem que fosse temporariamente até que os restantes mecanismos existentes e a criar fossem suficientes para enfrentar com êxito esse combate de interesse social tão elevado.

É que com a criminalização do ilícito fiscal não se chega lá. Não será a “POLICIA DO MINISTRO BAGÃO FÉLIX” leia-se, Corpo Especial de Combate à Fraude e a Evasão Fiscal e a inversão do ónus da prova, medidas integradas no orçamento para 2005, que irão banir definitivamente a evasão fiscal.

Os elevadíssimos níveis de fraude fiscal revelam que a tradicional criminalização fiscal e a punição com penas de prisão significativas, não têm sido minimamente dissuasoras, nem factores de progressiva consciência fiscal quer nos países europeus quer nos EUA quer nos países latino-americanos como bem refere Nuno Sá Gomes, in obra citada a pag. 41.

Uma maior percepção do risco passará pela publicitação das acções de fiscalização e sobretudo das punições em crimes fiscais para que se não mantenha a ideia que só o “Sr. Cebola da Oliva” esteve preso.

O tal corpo especial, já existe, a Unidade de Informação Financeira (UIF) e especificamente na PJ o Corpo de Investigação de Corrupção e Criminalidade Económica e Financeira, como unidade autónoma dentro desta instituição para tratar dos crimes económico- financeiros cuja função assenta na articulação a fazer com as autoridades judiciais, de supervisão e operadores económico-financeiros nacionais e na execução de um protocolo de colaboração com a Direcção-Geral dos Impostos, das Alfandegas e Impostos Especiais de Consumo.

Tal protocolo consiste essencialmente na troca de informação entre estas entidades, partindo de uma base de dados constituída com informação recolhida, tendo em vista a investigação de crimes fiscais.

O cruzamento de informação entre todas as entidade onde se efectuem contratos susceptíveis de produzir rendimento ou de constituírem factos tributários em qualquer um dos tributos do nosso sistema fiscal (IRS, IRC, IVA, IMI, IMIT, IEC), e não só como parece estar já a acontecer com o cruzamento de informação entre a DGI e a Segurança Social.

Nesta área não é que avulta a evasão fiscal, dado tratar-se de empregados por conta de outrem onde o controle é mais apertado, desde logo, com as retenções na fonte.

Pouco mais pode acontecer do que detectar a não apresentação do “famoso” anexo J, por parte dos empregadores de empregadas domésticas, desde que haja recebimentos superiores aos salário mínimo.

Como exemplo de sucesso do que acabámos de referir, ou seja o sistema, recolha e tratamento de informação, apresenta-se o sistema dinamarquês, denominado Escort, que se considera uma referência para a Europa, por ser à prova de instrumentalização da parte de quem dirige o fisco e ser de reconhecida eficácia por conceituados especialistas.

O referido sistema parte de um elevado grau de sofisticação informática que conta com um suporte de inteligência artificial, escolhendo o programa amostras de contribuintes para inspeccionar através de parâmetros padronizados.

E aqui, se as pequenas e médias empresas passassem a ter a sua matéria colectável determinada como defende o Prof. Diogo Leite Campos, já os serviços de fiscalização engrossados, como se propõe, teriam disponibilidade para fiscalizar todos os restantes contribuintes no

quadriénio, embora de uma forma gradualista em função da escolha do sistema informático e, assim, se evitariam a caducidade das liquidações e por onde fogem centenas de milhões de euros por cada ano que passa.

Só que o sistema é caro, o que já levou o Ex-Ministro Eduardo Catroga a considerá-lo inviável, apesar de eficiente e eficaz.

Este é um exemplo de que há formas, sistemas e meios de se acabar com a evasão fiscal, pelo menos reduzi-la a uma expressão aceitável.

De salientar o novo regime de prevenção e repressão do branqueamento de vantagens de proveniência ilícita ou mais propriamente a Lei nº. 11/2004, de 27 de Março, contra o branqueamento de capitais.

É um bom instrumento de combate à evasão ou fraude fiscal, desde que as instituições financeiras referidas no artº. 13º., e as entidades aludidas no artº. 20º., ambos da citada Lei 11/2004, cumpram os seus deveres de informar as entidades competentes e estas, por sua vez, fiscalizem o cumprimento dos deveres daqueles como impõe o artº. 32º., da referida lei, para, no caso de incumprimento, poderem aplicar e publicitar as coimas devidas.

A anunciada inversão do ónus da prova generalizada irá com toda a certeza gerar liquidações arbitrárias e resultará de lei claramente inconstitucional por ofensa ao princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Aliás essa inversão do ónus da prova já hoje existe em determinadas situações.

Talvez por isso, o Sr. Director-Geral dos Impostos refira na citada entrevista que não haverá qualquer inversão de ónus da prova imposta de forma generalizada, o que irá acontecer, é que, para além dos casos pontuais já previstos na lei, tal procedimento se aplique também no caso dos contribuintes que manifestem nítida desproporção entre os rendimentos declarados e o

património ou consumo comprovado. Aqui temos apenas como novidade o “consumo comprovado”.

Desde de logo o ónus da prova está hoje repartido pelas partes litigantes, na medida em que faz impender, como regra, sobre a AT, as consequências da incerteza que se venha a revelar ocorrer, sobre a existência e quantificação dos factos tributários.

Porém, porque este regime surge como decorrência do princípio declarativo, poder-se-á concluir que a repartição do ónus da prova apenas se aplica quando a dúvida não seja imputável ao contribuinte, *maxime*, por inércia ou ausência probatória, ou seja, quando ele não seja uma mera consequência da ruptura daqueles deveres de colaboração que lhes são impostos, entendidos no seu mais amplo sentido, designadamente, na prossecução da actividade probatória que viabilize o apuramento da realidade.

Tal resultava do artº. 121º., do CPT e hoje do artº. 100º., do CPPT.

Acresce que na tributação por métodos indirectos já o ónus da prova recai, na totalidade, sobre o contribuinte, nos casos de indicadores de actividade inferiores aos normais – artº. 89º., da LGT e nos casos de manifestações da fortuna – artº. 89-Aº., da mesma LGT, isto para além dos casos de presunções absolutas e relativas mas de importância e impacto reduzidos, como por exemplo as presunções relativas dos rendimentos da categoria E – Artº. 6º., do CIRS.

Sempre na linha da tomada de medidas avulsas consignou-se no orçamento de Estado para 2005, a obrigatoriedade da emissão de facturas em todas as operações, restringir o uso de documentos equivalentes à factura e a proibição de emissão de “talões de venda”.

No fundo mais do mesmo, pois a sacramental pergunta do “quer com IVA ou sem IVA?” ou “quer factura?” em determinadas actividades (restaurantes ou demais retalhistas de outros sectores), vai continuar a existir.

Aqui, só um sistema radical, traduzido na tributação do lucro normal para as pequenas e médias empresas faria sentido, pelo menos enquanto se não elevasse a consciência cívica e fiscal para patamares europeus.

Mais uma vez, em consonância com o que sobre a constitucionalidade de medidas radicais dissemos, haveria que alterar, mesmo que temporariamente, a constituição, por forma a que relativamente a pequenas e médias empresas, estabelecendo previamente o conceito de “pequena e média empresa”, com base no volume das vendas ou serviços prestados, um pouco na linha do que hoje já está previsto para o regime simplificado, fosse permitido tributar com base no lucro normal e não real pois o contrário serve para que a maioria esmagadora dessas empresas a coberto do manto diáfano da constituição só paguem os impostos que querem.

Não queremos concluir este trabalho sem tirarmos uma primeira conclusão – com medidas pontuais, desgarradas e avulsas não se combate a evasão fiscal.

Partindo desta premissa vamos seguir para as conclusões finais por forma a que despreziosamente possamos contribuir para a extinção ou pelo menos moderação de um dos males que mais afecta a vida social deste país que é o nosso, dados os elevados meios financeiros que retira ao orçamento de Estado, impedindo, assim, os governos de dar satisfação aos direitos constitucionais dos cidadãos mais desfavorecidos.

Assim e desde logo toda a terapêutica antes referida teria de englobar pelo menos as seguintes medidas:

- Alteração, mesmo que temporária, de preceitos constitucionais para que a legislação a criar com vista à eliminação ou atenuação do flagelo da evasão fiscal não fosse inconstitucional.

- Abolir pura e simplesmente o sigilo bancário sempre que estejam em causa acções de fiscalização tendentes a apurar rendimentos reais para efeitos de tributação.
- Introduzir frequentes acções de sensibilização nas escolas secundárias e universidades, ou mesmo através dos “media” tendentes a fortalecer a civilidade fiscal.
- Mediatizar todas as operações que a Administração Tributária tenha em curso, por forma que possa inferir-se o risco que é não cumprir as obrigações fiscais.
- Abolir de igual forma o sigilo fiscal.
- Tributação temporária em montantes pré-fixados das pequenas e médias empresas com base em índices e parâmetros previamente estabelecidos por lei, ou seja, com base no lucro normal e não real.
- Duplicar o número de peritos que compõem a Inspeção Tributária e fazer com que o seu campo de actuação seja exclusivamente o serviço externo.
- Montar um sistema informático de vanguarda, idêntico ao que de melhor houver no mundo ocidental por forma a centralizar toda a informação, nacional e internacional, relativa a factos que possam subsumir-se ao âmbito de incidência dos tributos integrantes do nosso sistema fiscal.
- Criação ou ampliação de funções (UIF) duma comissão que integrasse não só representantes da Direcção-Geral do Impostos, Direcção-Geral da Alfandegas e Impostos especiais de Consumo, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, Banco de Portugal, Inspeção Geral de Finanças, Ministério Público e Magistratura Judicial, para, uma vez detectadas as grandes fugas, poderem actuar de imediato.

- Publicar legislação por forma a que o Banco de Portugal seja obrigado a enviar, anualmente, à D.G.I. a relação dos accionistas individuais ou colectivos de todas as instituições financeiras, por forma a que posteriormente se pudesse averiguar da causa licita ou ilícita dos rendimentos que serviram para o subscrição do capital social de cada um dos accionistas.

- Criar legislação que permita à Policia Judiciária, em colaboração com os Serviços de Inspeção Tributária verificar as unidades de processamento de OFF-SHORE, dado que todos os bancos nacionais têm unidades OFF-SHORE, nas suas sedes em Portugal, já que o dinheiro aí existente tem, na generalidade, proveniência ilícita.

Porto, Dezembro de 2004

O ALUNO

Laureano Afonso Gonçalves